

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.160/09/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.000221045-06  
Impugnação: 40.010124279-26  
Impugnante: Loja Estrela Ltda.  
IE: 153045616.00-50  
Proc. S. Passivo: Maria Regina Guedes Lavorato  
Origem: DF/Ubá

### **EMENTA**

**RESTITUIÇÃO – ICMS – ALÍQUOTA A MAIOR. Pedido de restituição de valor recolhido a maior a título de ICMS, decorrente de cálculo realizado sob alíquota de 18% (dezoito por cento) e não de 12% (doze por cento). Comprovado nos autos que a alteração do artigo 42, inciso I, alínea “b.42”, do RICMS/02, pelo Decreto 44.754/08, ocorreu anterior à operação realizada. Impugnação procedente. Decisão por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

A ora Impugnante pleiteia da Fazenda Pública Estadual, a restituição da importância de R\$ 352,16, ao argumento de que teria recolhido, indevidamente, em favor do Estado de Minas Gerais, a título de recomposição de alíquota, de mercadorias adquiridas em outras Unidades da Federação.

O Delegado Fiscal da DF/2º Nível/Ubá, em despacho de fls. 39, decide indeferir o pedido.

Inconformada com a decisão supra, a Requerente, tempestivamente, por sua procuradora legalmente constituída, apresenta Impugnação de fls. 42 a 43, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 47 a 48.

### **DECISÃO**

A ora Impugnante pleiteia da Fazenda Pública Estadual, a restituição do ICMS na importância de R\$ 352,16, ao argumento de que teria recolhido, indevidamente, em favor do Estado de Minas Gerais, a título de recomposição de alíquota de mercadorias adquiridas em outras Unidades da Federação.

Intimada a prestar maiores esclarecimentos sobre o pedido supra, à fls. 23, a Requerente justificou-se alegando que a empresa está enquadrada no SIMPLES NACIONAL e, que por isso, teria recolhido valor a maior do imposto decorrente de cálculo realizado sob a alíquota de 18 % (dezoito por cento) sobre mercadorias enquadradas no art. 42, alíneas “b.10” e “b.55” no RICMS/02, alterado pelo Decreto nº 44.754, de 14/03/08 que reduziu a alíquota das mercadorias ali relacionadas para 12% (doze por cento), a partir de 27/03/08.

E que as mercadorias constantes das notas fiscais relacionadas e anexadas à inicial, cujas cópias a compõem e sobre as quais inadvertidamente o imposto (diferença

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de alíquota) fora recolhido, se enquadram nos dispositivos legais retrocitados (redução da alíquota a 12%) e os DAEs anexados comprovam em definitivo os recolhimentos efetuados nos meses relacionados.

O Delegado Fiscal, mesmo após constatar que houve recolhimento indevido de ICMS a título de antecipação do imposto (RICMS/02, Parte Geral, art. 42, § 14) fls. 37 a 38 dos autos, indeferiu o pedido de restituição, ora em análise, nos termos do art. 166, do CTN e do art. 30, do RPTA aprovado pelo Decreto 44.747/08 que determinam, *in verbis*:

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.

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.

Inconformada, a Requerente apresenta Impugnação, nos seguintes termos:

1) “Ao formalizar o seu Pedido de Restituição do ICMS ... a ora Impugnante o fez com base no art. 92 do RICMS, Decreto 43.080/02”;

2) “... recolhendo indevida e inadvertidamente a importância a título de antecipação do IMCS, faz jus a ter a restituição ...”, amparando-se na legislação já citada e, especificamente, na Consulta de Contribuintes nº 308/08, afirmando que “A postulante, ora Impugnante, se enquadra perfeitamente na situação descrita na resposta à Consulta retro transcrita, ...”;

3) “O Parecer do Fisco..., não se aplica ao presente caso pois, que o contribuinte, de fato e de direito, e só ele, assumiu o encargo financeiro (desembolso) correspondente ao valor do ICMS objeto do Pedido de Restituição, conforme sobejamente comprovado no PTA”;

4) requer a procedência da presente Impugnação e o consequente deferimento de seu pedido de restituição.

O Fisco, em sua manifestação, não concorda com os argumentos da Requerente, ora Impugnante, entendendo estar correto o indeferimento do pleito pelo Delegado Fiscal aduzindo que:

1) em relação ao art. 92, do RICMS/02, citado pela Impugnante, chama-se a atenção para o disposto em seu § 3º, *in verbis*:

Art. 92 (...)

§3º - “A restituição do imposto somente será feita a quem provar haver assumido o respectivo encargo financeiro ou, no caso de o ter transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”, reiterando ser este o motivo que

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nos levou a propor o indeferimento da restituição pleiteada;

2) na mesma linha de raciocínio, encontra-se disposição constante da Consulta de Contribuinte nº 308/08, também citada pela Impugnante, em especial na resposta ao item 4, *in verbis*:

Item 4 - “Frise-se que a restituição do ICMS está condicionada a quem prove haver assumido o seu encargo financeiro ou, caso o tenha transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la, conforme previsto no § 3º do art. 92 do RICMS/02 c/c art. 166 do CTN, uma vez que o encargo financeiro relativo ao ICMS repercute no preço das mercadorias, sendo assim suportado por quem as adquire”;

3) em suas alegações finais, a Impugnante alega que “assumiu o encargo financeiro”, “conforme sobejamente comprovado no PTA”, requisito este imprescindível para o deferimento da presente restituição, tanto que repetidamente mencionado, conforme itens 1 e 2 acima. Em que pese sua afirmação, o fato é que a ausência dessa comprovação já havia sido notada e informada à Requerente em 26/11/08 (fls. 23), ocasião em que a mesma limitou-se a informar, em documento sem data, protocolizado em 02/12/08 (fls. 31), que “o encargo decorrente do recolhimento sobre o qual se pleiteia a Restituição foi totalmente assumido por ela uma vez tratar-se de Imposto que, legalmente, não era devido em função do já acima exposto, ou seja, o Contribuinte transferiu para os Cofres Públicos um valor que a ele não era devido.”, sem apresentar qualquer prova que ratifique tal assertiva. Este comportamento se repete, pois a Impugnante, apesar de afirmar ter restado sobejamente comprovado que assumiu o encargo financeiro referido (fls. 43), não apresentou qualquer prova a respeito.

Primeiramente, cabe salientar que tendo em vista a análise do pedido apresentada pelo Agente Fiscal, às fls. 37 a 38 dos autos, ficou constatado que realmente houve recolhimento indevido de ICMS, a título de antecipação do imposto (RICMS/02, Parte Geral, art. 42, § 14), cabendo-nos apenas analisar se a empresa, ora Impugnante, faz jus ou não à restituição pleiteada.

A análise deve se ater ao indeferimento do pedido com base nos arts. 166, do CTN e 30, do RPTA.

Os artigos acima não se aplicam à espécie dos autos, tendo em vista que o encargo não foi repassado ao consumidor já que se refere a entrada de mercadoria e não a saída de mercadoria.

Além do mais, a prova cabal de que a empresa assumiu o respectivo encargo financeiro se comprova pelas notas fiscais de entrada e pelas guias de recolhimento do ICMS.

Nesse sentido, legítimo se torna o pedido de restituição, ora em análise, na medida em que a base de cálculo é fixada antecipadamente, não gerando a transferência do encargo financeiro, na forma do dispositivo legal supracitado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A repetição do indébito tributário é uma obrigação de devolução que decorre de um pagamento indevido de um tributo, formando um vínculo entre o particular e a Administração Pública consistente na devolução dos indébitos advindo desse pagamento.

Essa consideração é a regra geral do instituto elencado no art.165, do CTN que prescreve:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória”.

Assim, concretizando o evento do pagamento indevido, não há como impedir ou limitar o direito de devolução àquele que o realizou.

Pago o tributo em desconformidade com ordem tributária, o mesmo há de ser devolvido ao Contribuinte, sem que nenhuma regra do sistema possa restringir o seu direito subjetivo.

Portanto, comprovado nos autos o recolhimento a maior de ICMS, decorrente de cálculo realizado sob a alíquota de 18% (dezoito por cento) em nota fiscal cuja entrada ocorreu após o início da vigência do Decreto 44.754/08, norma que alterou o art. 42, inciso I, alínea “b.42”, do RICMS/02, reduzindo a alíquota interna para 12% (doze por cento), das mercadorias em questão, correta a restituição pleiteada.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente a Impugnação. Vencido o Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso (Revisor), que a julgava improcedente. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro supracitado, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Sala das Sessões, 20 de maio de 2009.**

**Mauro Heleno Galvão**  
**Presidente**

**Janaina Oliveira Pimenta**  
**Relatora**

JOP/EJ

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

Acórdão: 19.160/09/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.000221045-06  
Impugnação: 40.010124279-26  
Impugnante: Loja Estrela Ltda.  
IE: 153045616.00-50  
Proc. S. Passivo: Maria Regina Guedes Lavorato  
Origem: DF/Ubá

---

Voto proferido pelo Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Trata-se de discordância relativa à interpretação do disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN), a saber:

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.

Com ressonância no § 3º, art. 92 do RICMS/02, nos seguintes termos:

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

A 1ª Câmara deste egrégio Conselho de Contribuintes julgou procedente, ficando vencido este Conselheiro, a Impugnação ao indeferimento do pedido de restituição feito pelo Contribuinte em epígrafe. O requerimento fora indeferido pelo Delegado Fiscal de Ubá em razão da ausência de comprovação da assunção pelo requerente do encargo financeiro relativo à quantia recolhida indevidamente a título do imposto ou de autorização dos que efetivamente arcaram com o ônus do recolhimento indevido, consoante o acima transcrito.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A decisão da 1ª Câmara embasou-se no entendimento de que não haveria como se inferir a possibilidade de o Contribuinte ter transferido o encargo do ICMS para o preço da mercadoria por ele vendida, por se tratar de uma antecipação do imposto, devida no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento, conforme disposto no § 14, art. 42 do RICMS/02, tornando-se inaplicável o art. 166 mencionado.

Ora, com a devida vênia, tal entendimento não alcança a finalidade da norma acima transcrita. Senão, veja-se.

O Supremo Tribunal Federal, por meio da Súmula 71 de 1963, portanto anterior à vigência do CTN, expressava o seguinte entendimento, *in verbis*:

SÚMULA 71/STF: EMBORA PAGO INDEVIDAMENTE, NÃO CABE RESTITUIÇÃO DE TRIBUTO INDIRETO.

Luciano Amaro, baseado em lição de Ricardo Lobo Torres, esclarece as motivações do STF à época:

“Ricardo Lobo Torres, por outro lado, sublinha o principal argumento do Supremo Tribunal Federal (já antes do CTN) para negar a restituição de tributo indireto, qual seja, o de que é mais justo o Estado apropriar-se do indébito, em proveito de toda a coletividade, do que o contribuinte *de jure* locupletar-se, não obstante a generalizada censura da doutrina à posição pretoriana(...)”. In: AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14ª ed., Saraiva, 2008, p. 426.

Posteriormente, o CTN tratou de mitigar a jurisprudência sumulada do STF, por meio do art. 166, prevendo a possibilidade de restituição do tributo indireto, mas somente a quem provasse ser o contribuinte de fato ou estivesse autorizado por este. Desse modo, a finalidade dessa norma tem por fundamento a vedação ao enriquecimento sem causa, que ocorreria caso fosse restituída ao contribuinte de direito quantia ressarcida pelo seu cliente, por ocasião do pagamento da mercadoria.

Saliente-se que a alegação de enriquecimento sem causa do próprio Estado não se sustenta diante do princípio, especialmente aplicável nessa relação jurídica, da predominância do interesse público sobre o particular, o qual alicerça toda a construção doutrinária do direito público.

O imposto recolhido a título de antecipação do imposto, por se tratar de tributo devido no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento de contribuinte possui, do ponto de vista econômico, caráter de custo da mercadoria, sendo, por consequência e em regra, objeto de repasse de seu encargo ao adquirente.

Diante do exposto, propugno ser impróprio o entendimento desta 1ª Câmara, por estar à margem da interpretação histórica e teleológica do art. 166 do CTN, não cabendo ao aplicador da norma afastar, de antemão, a obrigação do contribuinte de comprovar que não agregou ao preço da mercadoria o encargo do ICMS devido no momento da entrada de produto em seu estabelecimento, sob pena de se ferir o disposto expressamente em lei, que atribui o ônus da prova ao pleiteante da restituição.

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

Desse modo, inexistindo no processo prova da assunção pelo requerente do referido encargo ou da autorização do contribuinte de fato, não há previsão legal para deferir o pleito, sendo que a restituição dessa quantia ao contribuinte de direito, conforme instruído nos autos, configura o seu enriquecimento sem causa, o que o art. 166 do Código Tributário Nacional intenta impedir peremptoriamente.

**Sala das Sessões, 20 de maio de 2009.**

**Ricardo Wagner Lucas Cardoso  
Conselheiro**

CC/MG