

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

Acórdão: 20.547/12/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.000431736-04  
Impugnação: 40.010131450-02  
Impugnante: Pró Hospitalar Equipamentos Médicos Ltda  
IE: 062591475.00-40  
Proc. S. Passivo: Breno Garcia de Oliveira/Outro(s)  
Origem: DF/BH-1

***EMENTA***

**RESTITUIÇÃO - ICMS – RECOLHIMENTO A MAIOR.** Devidamente comprovado o recolhimento em duplicidade do ICMS e como não ocorreu a transferência do encargo financeiro em dobro aos adquirentes, não se aplica o disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional, sendo legítimo o direito à restituição da parcela indevidamente recolhida ao Tesouro Estadual. Impugnação parcialmente procedente para a restituição dos valores de ICMS efetivamente recolhidos nas operações de saída para não contribuinte, e que foram objeto de tributação anterior pela sistemática da substituição tributária. Decisão unânime.

***RELATÓRIO***

Trata-se de impugnação contra o indeferimento de pedido de restituição, formulado nos termos da legislação vigente (fls. 02), da importância de R\$ 30.147,36 (trinta mil, cento e quarenta e sete reais e trinta e seis centavos). A Impugnante alega, como motivo da restituição, o pagamento em duplicidade do ICMS e declara, às fls. 10, que realizou recolhimentos indevidos do imposto por substituição tributária, no período de setembro de 2010 a setembro de 2011, de produtos cujas vendas foram destinadas para não contribuintes. Instrui o pedido com os documentos que se encontram acostados às fls. 03/300 e 302/501 dos autos.

O despacho de indeferimento exarado pelo Sr. Delegado Fiscal da DF/BH-1 (fls. 704) tem como fundamento o parecer fiscal de fls. 700/703, segundo o qual, a Requerente não atendeu às disposições do art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN).

Inconformada com referida decisão, a Requerente apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação de fls. 708/715, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 731/739.

***DECISÃO***

A presente lide versa sobre pedido de restituição de ICMS recolhido em duplicidade, no período de setembro de 2010 a setembro de 2011.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco indeferiu o pedido de restituição conforme despacho às fls. 704, ao fundamento que a Requerente não atendeu às disposições do art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN), por não ter provado que assumiu o encargo financeiro do imposto recolhido, bem como por falta de autorização de quem efetivamente o tenha assumido.

A Impugnante discorda do Fisco sustentando que, no seu entendimento, não se aplica ao caso concreto o disposto no art. 166 do CTN, posto que na sistemática da cobrança do ICMS/ST, quando não há ocorrência do fato gerador presumido, não há repercussão jurídica a ensejar a aplicação do mencionado artigo. Afirma que, para aplicação do art. 166 do CTN e art. 30 do RPTA, o aspecto econômico não é relevante apenas a repercussão jurídica.

Por sua vez, o âmbito de aplicação da ST para os produtos objetos do pedido de restituição, Selante de Fibrina (NCM – 3002.10.39) e Campo Cirúrgico (NCM – 3005.10.90) relacionados no item 15 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, à época da realização das operações, abrangia as operações internas e as oriundas do Estado de São Paulo (Protocolo ICMS nº 37/09).

O recolhimento do ICMS/ST pela Impugnante, decorrente da aquisição do produto “Campo Cirúrgico” de empresa localizada no Estado do Rio de Janeiro, por força da responsabilidade lhe atribuída pelo art. 14 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, bem como o recolhido pelo remetente localizado neste Estado, empresa Biomig Materiais Médico-Hospitalares Ltda, está devidamente comprovado nos autos, e não é objeto de contestação pelo Fisco.

Por outro lado, o próprio Fisco, procurando verificar a vinculação entre as operações de entradas das mercadorias submetidas ao regime de ST e as correspondentes saídas, confrontou, por amostragem, notas fiscais de entradas dos produtos Selante de Fibrina (NCM – 3002.10.39) e Campo Cirúrgico (NCM – 3005.10.90), fls. 628/655 e 666, com notas fiscais de saída, fls. 524/600 e 601/614, concluindo que, efetivamente, ocorreram vendas dos produtos submetidos ao regime de ST para não contribuintes localizados em outras unidades da Federação, conforme Anexo 1 da Manifestação Fiscal, fls. 741.

Assim, vislumbra-se, a princípio, a ocorrência de pagamento indevido de tributo e o direito à sua restituição.

Decorrente do princípio da vedação ao enriquecimento sem causa, que também se aplica à Fazenda Pública, o direito à repetição do indébito tributário está explícito no CTN. Seu art. 165 assim 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.

O RICMS/02 trata a matéria em seu art. 92, *in verbis*:

Art. 92. 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 na legislação tributária administrativa estadual.

§ 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.

(...)

Por sua vez o Regulamento do Processo e Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, em seu art. 28, estabelece os preceitos relativos ao requerimento do interessado à restituição de indébito, ressaltando que este deverá indicar as informações a respeito do recolhimento indevido e apresentar, se possível, o montante a ser restituído. Transcreve-se:

Art. 28. O pedido de restituição de indébito tributário depende de requerimento do interessado, protocolizado na Administração Fazendária ou no Núcleo de Contribuintes Externos do ICMS/ST a que estiver circunscrito, indicando as informações relativas ao recolhimento indevido e, sempre que possível, o valor a ser restituído.

Parágrafo único. Para os efeitos do disposto neste artigo o interessado:

I - instruirá o requerimento com:

a) cópia do comprovante de recolhimento indevido, se for o caso;

b) documentos necessários à apuração da liquidez e certeza da importância a restituir;

II - deverá estar em situação que possa ser emitida certidão de débitos tributários negativa para com o Estado, salvo na hipótese de restituição na forma do inciso I do art. 35.

Frise-se que a matéria é sumulada pela Súmula nº 546/69 do STF, *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CABE A RESTITUIÇÃO DO TRIBUTO PAGO INDEVIDAMENTE, QUANDO RECONHECIDO POR DECISÃO, QUE O CONTRIBUINTE "DE JURE" NÃO RECUPEROU DO CONTRIBUINTE "DE FACTO" O "QUANTUM" RESPECTIVO.

Entretanto, para os tributos indiretos como o ICMS, em que o encargo é transferido ao adquirente do produto ou serviço, como explicitado, o contribuinte de direito, para fazer jus à restituição dos valores pagos indevidamente, deverá obter do adquirente autorização expressa para requerê-la ou provar que o encargo não foi transferido a este.

Por sua vez, o adquirente, contribuinte de fato, não possui legitimidade ativa *ad causam* para postular a restituição, por não ter com o sujeito ativo nenhuma relação jurídica. Esse entendimento está expresso em várias decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), como na seguinte:

AGRG NO RESP 987358 / AL AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL

RELATOR(A): MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA (1128)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO INDIRETO. PARCELA DE PREÇO ESPECÍFICA - PPE. DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. CONTRIBUINTE DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA. MATÉRIA DECIDIDA EM RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 903.394/AL). AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO, AO JULGAR O RESP 903.394/AL (REL. MIN. LUIZ FUX, DJE 26/4/10), SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC, DECIDIU NO SENTIDO DE QUE TÃO SOMENTE O CONTRIBUINTE DE DIREITO TEM LEGITIMIDADE PARA FIGURAR NO POLO ATIVO DE AÇÕES DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO REFERENTE A TRIBUTO INDIRETO.

2. PREVALECE O ENTENDIMENTO SEGUNDO O QUAL SOMENTE AQUELE QUE TEM RELAÇÃO PESSOAL E DIRETA COM O FATO GERADOR, QUE RECOLHE O TRIBUTO INDIRETO, O CONSUMIDOR DE DIREITO, DE QUE CUIDA O ART. 121, PARÁGRAFO ÚNICO, I, DO CTN, PODE FIGURAR NO POLO ATIVO DE AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO; B) O CONSUMIDOR DE FATO, AQUELE QUE SUPORTA O ÔNUS FINANCEIRO DO TRIBUTO, INSUSCEPTÍVEL DE FIGURAR NO POLO PASSIVO DE UMA EVENTUAL EXECUÇÃO FISCAL, CASO NÃO OCORRA O RECOLHIMENTO DO TRIBUTO INDIRETO NOS MOLDES LEGAIS, NÃO PODE PLEITEAR A RESTITUIÇÃO DESSE DE TIPO DE EXAÇÃO.

3. NO TOCANTE À PARCELA DE PREÇO ESPECÍFICA - PPE, EXIGIDA POR OCASIÃO DA AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS DA REFINARIA, A DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS, POR SER CONTRIBUINTE DE FATO, NÃO POSSUI LEGITIMIDADE PARA FIGURAR NO POLO ATIVO DE AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRECEDENTE.

4. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

De fato, na hipótese de tributos indiretos, o art. 166 do CTN restringe a restituição à comprovação da não repercussão do encargo financeiro do tributo ao adquirente do produto ou, havendo esta, à autorização expressa deste para recebê-la, in verbis:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

O Fisco alega que a Impugnante não atendeu ao disposto no art. 166 do CTN, razão para o indeferimento do pedido de restituição, ao passo que a Requerente afirma que o citado dispositivo não se aplica ao caso em comento.

Certo é que, em relação ao ICMS, o seu encargo é transferido ao adquirente final na cadeia de comercialização da mercadoria ou da prestação de serviço, pelo fenômeno da repercussão.

Entretanto, o caso em tela é peculiar, uma vez que as mercadorias, sobre as quais incidiram o tributo, estão enquadradas entre aquelas submetidas à substituição tributária e, como demonstrado, houve o recolhimento do tributo ICMS/ST em suas aquisições.

Também, restou comprovado nos autos o recolhimento do ICMS normal por ocasião das vendas das mercadorias, tributadas na entrada por ST, pela Impugnante aos adquirentes, não contribuintes, localizados em outras unidades da Federação.

Segundo a Impugnante, em situação idêntica, o CC/MG decidiu favoravelmente ao pedido de restituição formulado pelo Contribuinte, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 3.771/11/CE.

De fato, a argumentação da Impugnante tem procedência.

Na hipótese de se verificar a ocorrência de duplicidade no recolhimento do imposto, um por antecipação a título de substituição tributária e outro pelo regime normal de débito/crédito, legítimo é o direito do Contribuinte à restituição referente ao recolhimento indevido, uma vez que houve recolhimento em duplicidade relativamente a um mesmo fato gerador do tributo.

Essa circunstância decorre da imposição do regime de substituição tributária, cujo recolhimento antecipado alcança os recolhimentos das demais operações subsequentes, fatos geradores presumidos, com caráter de definitividade, salvo se os fatos geradores presumidos não se realizarem.

A definitividade do fato gerador presumido está sedimentada em decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), não dando ensejo à complementação do imposto recolhido ou restituição, salvo, em relação a esta, se não houver a ocorrência do fato gerador anteriormente presumido. Essa decisão decorreu do julgamento da ADI 1851/AL, de relatoria do Min. Ilmar Galvão, cuja ementa transcreve-se:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. CONVÊNIO QUE OBJETIVOU PREVENIR GUERRA FISCAL RESULTANTE DE EVENTUAL CONCESSÃO DO BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO REPRESENTADO PELA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RESTITUIÇÃO DO ICMS COBRADO A MAIOR QUANDO A OPERAÇÃO FINAL FOR DE VALOR INFERIOR AO DO FATO GERADOR PRESUMIDO. IRRELEVANTE QUE NÃO TENHA SIDO SUBSCRITO POR TODOS OS ESTADOS, SE NÃO SE CUIDA DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIO (LC 24/75, ART. 2.º, INC. 2.º). IMPOSSIBILIDADE DE EXAME, NESTA AÇÃO, DO DECRETO, QUE TEM NATUREZA REGULAMENTAR. A EC N.º 03/93, AO INTRODUIR NO ART. 150 DA CF/88 O § 7.º, APERFEIÇOOU O INSTITUTO, JÁ PREVISTO EM NOSSO SISTEMA JURÍDICO-TRIBUTÁRIO, AO DELINEAR A FIGURA DO FATO GERADOR PRESUMIDO E AO ESTABELECEER A GARANTIA DE REEMBOLSO PREFERENCIAL E IMEDIATO DO TRIBUTADO PAGO QUANDO NÃO VERIFICADO O MESMO FATO A FINAL. A CIRCUNSTÂNCIA DE SER PRESUMIDO O FATO GERADOR NÃO CONSTITUI ÓBICE À EXIGÊNCIA ANTECIPADA DO TRIBUTADO, DADO TRATAR-SE DE SISTEMA INSTITUÍDO PELA PRÓPRIA CONSTITUIÇÃO, ENCONTRANDO-SE REGULAMENTADO POR LEI COMPLEMENTAR QUE, PARA DEFINIR-LHE A BASE DE CÁLCULO, SE VALEU DE CRITÉRIO DE ESTIMATIVA QUE A APROXIMA O MAIS POSSÍVEL DA REALIDADE. A LEI COMPLEMENTAR, POR IGUAL, DEFINIU O ASPECTO TEMPORAL DO FATO GERADOR PRESUMIDO COMO SENDO A SAÍDA DA MERCADORIA DO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO, NÃO DEIXANDO MARGEM PARA COGITAR-SE DE MOMENTO DIVERSO, NO FUTURO, NA CONFORMIDADE, ALIÁS, DO PREVISTO NO ART. 114 DO CTN, QUE TEM O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL COMO A SITUAÇÃO DEFINIDA EM LEI COMO NECESSÁRIA E SUFICIENTE À SUA OCORRÊNCIA. O FATO GERADOR PRESUMIDO, POR ISSO MESMO, NÃO É PROVISÓRIO, MAS DEFINITIVO, NÃO DANDO ENSEJO A RESTITUIÇÃO OU COMPLEMENTAÇÃO DO IMPOSTO PAGO, SENÃO, NO PRIMEIRO CASO, NA HIPÓTESE DE SUA NÃO-REALIZAÇÃO FINAL. ADMITIR O CONTRÁRIO VALERIA POR DESPOJAR-SE O INSTITUTO DAS VANTAGENS QUE DETERMINARAM A SUA CONCEPÇÃO E ADOÇÃO, COMO A REDUÇÃO, A UM SÓ TEMPO, DA MÁQUINA-FISCAL E DA EVASÃO FISCAL A DIMENSÕES MÍNIMAS, PROPICIANDO, PORTANTO, MAIOR COMODIDADE, ECONOMIA, EFICIÊNCIA E CELERIDADE ÀS ATIVIDADES DE TRIBUTAÇÃO E ARRECADAÇÃO. AÇÃO CONHECIDA APENAS EM PARTE E, NESSA PARTE, JULGADA IMPROCEDENTE

Assim, existindo apenas um fato gerador e apenas uma repercussão jurídica e econômica, não há que se falar em óbice à restituição com fundamento no art. 166 do CTN.

No caso dos autos, houve recolhimento em duplicidade e apenas uma repercussão econômica ao adquirente final, relativamente à tributação antecipada pelo regime de substituição tributária, embora, nesse momento, ainda não tenha ocorrido a saída das mercadorias.

Saliente-se que, conforme exposto, os produtos Selante de Fibrina (NCM – 3002.10.39) e Campo Cirúrgico (NCM – 3005.10.90) foram objeto de tributação por substituição tributária, e os fatos geradores presumidos efetivamente ocorreram com as saídas subsequentes para destinatários finais localizados em outras unidades da Federação. Sob esse aspecto, o recolhimento do ICMS/ST tem caráter de definitividade, não podendo ser objeto de pedido de restituição ou de complementação de recolhimento.

Importante frisar que, na hipótese de ST, a base de cálculo, desde que em conformidade com a legislação, é definitiva e a repercussão econômica do imposto

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

também, não tendo relevância à questão qualquer outra base de cálculo praticada pelo contribuinte nas subseqüentes operações de saída já tributadas anteriormente.

Entretanto, equivocadamente, a Impugnante, nas operações de saída desses produtos já tributados pela sistemática da ST, emitiu documentação fiscal com destaque do imposto e efetuou novos e indevidos recolhimentos.

O próprio Fisco ressalta, no Parecer/DF-BH1/RI/576/2011 (fls. 694/697), que fundamentou o indeferimento do pedido de restituição, que “Se confirmados os recolhimentos por ST, no momento das entradas, poder-se-ia considerar indevidos os destaques e recolhimentos do ICMS/Normal por ocasião das saídas.”

Tal confirmação se verifica nos autos pela correlação das operações de entrada com as operações de saída, e foi demonstrada no Anexo 1 da manifestação fiscal acostada às fls. 731/739.

Dessa forma, restando comprovado o indevido recolhimento do ICMS nas operações de saída, à Impugnante se resguarda o direito à restituição do ICMS recolhido nas operações próprias e vinculadas às operações de entrada tributadas por ST.

O Fisco, entretanto, não analisou o mérito sob esse aspecto, considerando que a Impugnante pleiteou restituição de ICMS/ST e não restituição de ICMS/Normal, e, tendo em vista que os recolhimentos efetuados a título de ICMS/ST eram devidos, não haveria que se falar em pedido de restituição a esse título.

Todavia, conforme acima demonstrado, o recolhimento em duplicidade do imposto está devidamente comprovado, bem como o direito à sua restituição. As razões ou fundamentos de fato, do pedido, estão explicitados. Embora a Impugnante formule pedido de restituição do ICMS/ST há que se considerar que a causa de pedir, pagamento em duplicidade, está perfeitamente clara e fundamentada nos autos e esta se limita ao ICMS/Normal indevidamente recolhido nas operações próprias.

Dessa forma, se impõe à Fazenda Pública a obrigação de restituir o indébito verificado, decorrente do recolhimento do imposto em duplicidade e o não repasse do encargo financeiro aos adquirentes das mercadorias, razão pela qual não se aplica o disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional, devendo-se devolver a quantia indevidamente recolhida, independentemente da nomenclatura incorreta adotada pelo Requerente em seu pedido, sob pena de enriquecimento sem causa do Estado.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente a impugnação para reconhecer o direito da Impugnante à restituição do ICMS efetivamente recolhido nas operações de saída para não contribuinte do imposto, relativamente às mercadorias cujas entradas, no período de 09 a 12/10 e 01 a 09/11, foram objeto de tributação anterior pela sistemática

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

da substituição tributária. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Orias Batista Freitas (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Sala das Sessões, 10 de julho de 2012.**

**José Luiz Drumond**  
**Presidente**

**Luiz Geraldo de Oliveira**  
**Relator**

T

CC/MIG