

Acórdão: 23.389/19/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.001422094-37  
Impugnação: 40.010146517-93  
Impugnante: JM Comércio e Indústria de Plásticos Ltda.  
IE: 002382538.00-50  
Proc. S. Passivo: Márcio Roberto da Silva/Outro(s)  
Origem: DF/Varginha

**EMENTA**

**RESTITUIÇÃO – ICMS – RECOLHIMENTO A MAIOR. Pedido de restituição fundado no recolhimento a maior do ICMS em razão de inclusão indevida do valor IPI na base de cálculo do ICMS. Inexistindo comprovação nos autos de que não houve a transferência do encargo financeiro aos adquirentes das mercadorias, e inexistindo prova de que a Requerente estivesse autorizada por estes a receber a restituição, correto o indeferimento do pedido, com base no art. 166 do CTN. Impugnação improcedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documentação de fls. 02/18, a restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS, referente aos exercícios de 2016 a 2018, ao argumento de indevida inclusão do valor do IPI na base de cálculo do ICMS.

A Fiscalização intima a Requerente a comprovar haver assumido o encargo financeiro, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizada a receber a restituição.

Em resposta de fls. 22/26, a Requerente alega haver assumido o encargo financeiro e volta a demonstrar o ICMS pago a maior.

A Administração Fazendária, em despacho de fls. 29, indeferiu o pedido, ratificando Parecer da Fiscalização de fls. 27.

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 30/31 e junta a documentação de fls. 32/78, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 80/82.

**DECISÃO**

Conforme relatado, trata-se de requerimento de restituição dos valores pagos a maior, relativamente ao ICMS, referente aos exercícios de 2016 a 2018, ao argumento de indevida inclusão do valor do IPI na base de cálculo do ICMS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização intima a Requerente a comprovar haver assumido o encargo financeiro, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizada a receber a restituição.

Em resposta de fls. 22/26, a Requerente alega haver assumido o encargo financeiro e volta a demonstrar o ICMS pago a maior.

A Administração Fazendária, em despacho de fls. 29, indeferiu o pedido, ratificando Parecer da Fiscalização de fls. 27.

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 30/31 e junta a documentação de fls. 32/78, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 80/82.

Incontroverso nos autos o pagamento a maior, então objeto do pedido de restituição.

Assim, a matéria possibilita pedido de restituição de indébito e encontra amparo na legislação tributária no art. 28 e parágrafo único do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, nos seguintes termos:

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 instruirá o requerimento com:

I - cópia do comprovante do recolhimento indevido, se for o caso;

II - documentos necessários à apuração da liquidez e certeza da importância a restituir.

A questão sob exame pode ser resumida a dois pontos específicos de análise: 1) a legitimação ativa da ora Impugnante para pleitear a restituição com base no disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional - CTN; e, 2) demonstração de que a carga tributária não teria sido repassada a terceiros.

No pleito da Impugnante, relativamente à matéria de direito, foram alçados como embasamento legal os arts 165 e 166 do CTN, que assim rezam:

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.

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.

Há de se considerar, que por ser um tributo indireto, o ICMS integra a sua base de cálculo, constituindo o respectivo destaque em mera indicação para fins de controle, nos termos do § 15 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 e do inciso I do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96:

Lei nº 6.763/75

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 15. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Lei Complementar nº 87/96

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

Dessa forma, por se tratar o ICMS de um imposto indireto, que repercute economicamente no consumidor, contribuinte de fato, para fazer *jus* à restituição, a Impugnante tem a obrigação de provar, de forma inequívoca, que assumiu o ônus do imposto ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por esse devidamente autorizada a recebê-la, nos termos da legislação posta, conforme Intimação promovida pela Fiscalização (fls. 20).

Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou em duas súmulas, nos seguintes termos:

SÚMULA 71 – EMBORA PAGO INDEVIDAMENTE, NÃO CABE RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS INDIRETOS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SÚMULA 546 – 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.

Conforme leciona Sacha Calmon Navarro Coelho (Curso de Direito Tributário, 9ª edição, Ed. Forense, RJ, 2006):

“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. Sendo assim, é possível, pela análise dos documentos fiscais e pela escrita contábil das empresas, verificar a transferência formal do encargo financeiro do tributo”

(...)

O CTN está rigorosamente correto. 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 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.”

E, ainda, sobre a matéria, ressalta Célio Lopes Kalume (ICMS Didático, Editora Del Rey, BH, 2011):

“(...) a restituição do indébito somente pode ser deferida mediante autorização das pessoas que suportaram o ônus da tributação excessiva: os consumidores. (...)

Válida, integralmente, a lição de Paulo de Barros Carvalho:

Estamos em que, se não há fundamento jurídico que ampare o Estado, no caso de haver recebido valores indevidos de contribuintes que transferiram o impacto financeiro a terceiros, também não há justo título para estes, os sujeitos passivos que não provaram haver suportado o encargo, possam predicar a devolução. E na ausência de títulos de ambos os lados, deve prevalecer o magno princípio da supremacia do interesse público ao do particular, incorporando-se as quantias ao patrimônio do Estado”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, em obediência ao prescrito no art. 166 do Código Tributário Nacional c/c o § 3º do art. 92 do RICMS/02, aliada à não comprovação de que a Impugnante assumiu o encargo financeiro do valor recolhido indevidamente, somente com a autorização expressa de quem realmente suportou o ônus do tributo pago a maior é que se deve reconhecer o direito à restituição pleiteada.

No intuito de comprovar o não repasse do encargo financeiro ao adquirente, a Impugnante apenas alega que teria ocorrido, contudo, sem nada provar.

Assim, no caso dos autos, não tendo a Requerente carreado aos autos qualquer prova de haver assumido o encargo financeiro, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizada a receber a restituição, conforme dispõe a legislação, correto o indeferimento do pleito.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

**Sala das Sessões, 27 de agosto de 2019.**

**Marco Túlio da Silva**  
**Relator**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Presidente**