

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.666/20/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.001476826-37  
Impugnação: 40.010150055-34  
Impugnante: Hemifarma Ltda  
IE: 701111799.00-53  
Proc. S. Passivo: Paulo Emílio Derenusson/Outro(s)  
Origem: AF/1 Nível Uberaba

### **EMENTA**

**RESTITUIÇÃO - ICMS - SIMPLES NACIONAL. Pedido de restituição de valores recolhidos a título de ICMS/DIFAL por contribuinte optante pelo regime de recolhimento do Simples Nacional à época dos fatos geradores, sobre operações relativas a aquisição de insumos destinados a manipulação de medicamentos por encomenda direta de consumidor e o respectivo serviço de transporte. Entretanto, o ICMS recolhido é devido a título de “antecipação do imposto”, conforme § 14 do art. 42 do RICMS/02, justificando o indeferimento da restituição pleiteada. Ademais, a Impugnante não comprovou ter assumido o encargo financeiro, bem como não demonstrou estar expressamente autorizada a pedir a restituição por aquele que o suportou, nos termos do art. 166 do CTN.**

**Impugnação improcedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A Impugnante, cuja atividade principal é de comércio varejista de produtos farmacêuticos, com manipulação de fórmulas (CNAE 4771-7/02), enquadrada no regime de recolhimento de débito e crédito a partir de janeiro de 2019, pleiteia a restituição de valores recolhidos a título de Diferencial de Alíquota - DIFAL (diferença entre a alíquota interna e a interestadual), no período de janeiro de 2015 a dezembro de 2018.

Alega que, “por interpretação incorreta da legislação estadual”, referido imposto, que seria devido na entrada de mercadoria, oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo imobilizado, foi indevidamente recolhido pela empresa sobre operações não alcançadas pelo imposto, relativas a aquisição de insumos destinados a manipulação de medicamentos por encomenda direta de consumidor (CFOP 2128), bem como o respectivo serviço de transporte (CFOP 2353).

Regularmente instruído, o pedido foi indeferido pelo Sr. Delegado Fiscal de Uberaba, conforme Despacho de fls. 170, sob o fundamento de que não houve comprovação, pela Requerente, do não repasse do respectivo encargo financeiro aos adquirentes das mercadorias, no preço destas, ou que estivesse expressamente autorizada por eles a receber a restituição, tal como exige o art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN) c/c o § 3º do art. 92 do RICMS/02.

Inconformada com a decisão, a Requerente apresenta, tempestivamente e por intermédio de procurador regularmente constituído, a Impugnação de fls. 173/176, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 187/192.

### **DECISÃO**

Conforme relatado, trata-se de pedido de restituição de valores recolhidos a título de Diferencial de Alíquota - DIFAL (diferença entre a alíquota interna e a interestadual), no período de janeiro de 2015 a dezembro de 2018, em relação ao qual a Fiscalização manifestou o indeferimento com base no art. 166 do CTN, de acordo com o despacho de fls. 170.

A Impugnante, enquadrada no regime de recolhimento de débito e crédito a partir de janeiro de 2019, alega que, “*por interpretação incorreta da legislação estadual*”, referido imposto, que seria devido na entrada de mercadoria, oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo imobilizado, foi indevidamente recolhido pela empresa sobre operações não alcançadas pelo imposto, relativas a aquisição de insumos destinados a manipulação de medicamentos por encomenda direta de consumidor (CFOP 2128), bem como o respectivo serviço de transporte (CFOP 2353).

Para comprovar o alegado, anexa cópia dos demonstrativos de escrituração das notas fiscais e dos conhecimentos de transporte em questão, do relatório de apuração mensal do ICMS/DIFAL e dos comprovantes de recolhimento do imposto no período analisado (fls. 16/164).

Em sua peça impugnatória, afirma que incorreu em erro no pagamento do imposto, e que tem direito à restituição do tributo, nos termos do art. 165, inciso II, Código Tributário Nacional – CTN.

Destaca que “*o que se busca ver ressarcido é o DIFAL, não se discutindo o ICMS incidente sobre a operação, devidamente recolhido e lançado nos termos da lei*”, razão pela qual “*não há que se falar em prova da transferência do encargo, nos termos do artigo 166 do CTN, posto que se discute é a diferença de alíquota recolhida indevidamente*”.

Contudo, não merecem ser acolhidas as razões da Impugnante.

Observa-se que, no período de janeiro de 2015 a dezembro de 2018, correspondente ao período em que se pleiteia a presente restituição, a Requerente se encontrava enquadrada no regime de recolhimento do Simples Nacional.

Portanto, nessa ocasião, a Contribuinte estava obrigada, por força da legislação vigente, a recolher a antecipação do imposto de que trata a alínea “g.2” do inciso XIII do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123/06, ao adquirir, em operação interestadual, mercadorias para industrialização, comercialização ou utilização na prestação de serviço, quando a alíquota interestadual for menor que a alíquota interna aplicável para a mercadoria neste estado:

Lei Complementar nº 123/06

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:

(...)

2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor;

(grifou-se)

No âmbito da competência atribuída ao estado de Minas Gerais, a matéria encontra-se estabelecida nos termos do art. 6º, § 5º, alínea “f”, da Lei nº 6.763/75, bem como no § 14 do art. 42 do RICMS/02. Veja-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

§ 5º O Estado poderá exigir o pagamento antecipado do imposto, com a fixação, se for o caso, do valor da operação ou da prestação subsequente, a ser efetuada pelo próprio contribuinte, na hipótese de:

(...)

f) aquisição, por microempresa ou empresa de pequeno porte, de mercadoria destinada a comercialização, industrialização, beneficiamento ou acondicionamento não industriais complementares à produção primária, ou à utilização na prestação de serviço, relativamente à diferença entre a alíquota de aquisição e a alíquota interna.

(...)

RICMS/02

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

(...)

§ 14. O contribuinte enquadrado como microempresa ou empresa de pequeno porte que receber em operação interestadual mercadoria para industrialização, comercialização ou utilização na prestação de serviço fica obrigado a recolher, a título de antecipação do imposto, o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, observado o disposto no inciso I do § 8º e no §9º do art. 43 deste Regulamento.

(grifou-se)

Entende-se, dessa forma, como mencionado pela Fiscalização, ser *“equivocada a alegação por parte da Impugnante de estar recolhendo, supostamente, imposto a título de diferencial de alíquotas de ICMS (DIFAL), quando, em verdade, recolhe o imposto a título de antecipação de alíquotas, conforme disposto no § 14 do art. 42 do RICMS/02”*.

Conclui-se, portanto, ser devido o pagamento efetuado pela Contribuinte, o que impossibilita a restituição pleiteada.

Noutra vertente, entende-se correto o posicionamento do Fisco de que, no caso do ICMS, por se tratar de imposto indireto, que, por regra, quem suporta o ônus do encargo financeiro é o adquirente das mercadorias, há a necessidade de a Requerente comprovar que não repassou tal encargo ou, no caso em que o tenha repassado, estar expressamente autorizado, por quem tenha suportado o ônus, a recebê-lo. É o que se extrai do art. 166 do CTN:

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 referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

(destacou-se)

A legislação mineira, como não poderia ser diferente, também exige essa comprovação, a teor do que dispõe o art. 92, § 3º, do RICMS/02, e art. 30 do Regulamento dos Processos e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, *in verbis*:

RICMS/02

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.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

(...)

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.

(grifou-se)

A previsão contida no art. 166 do CTN é bem clara no sentido de que, se o tributo, por sua natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro para terceiro, expressamente determinada por lei, como é o caso do ICMS e do IPI, a restituição da importância paga indevidamente necessita, de modo absoluto, que esse terceiro conceda autorização para a repetição de indébito.

Vale lembrar que transferir o encargo financeiro não se resume a simples destaque do imposto em documento fiscal, o que é vedado aos contribuintes optantes do Simples Nacional.

Essa transferência decorre das hipóteses de incidência do ICMS, que compreendem as várias etapas da circulação de mercadorias e da prestação de serviço de transporte e comunicação até o consumidor final, configurando-se como verdadeiro custo da mercadoria, que, logicamente, é repassado ao adquirente do bem.

A classificação do ICMS como imposto indireto é defendida por grande parte dos doutrinadores pátrios, como anota Eduardo Sabbag (Manual de Direito Tributário, 1ª Ed. - 3ª Tiragem, São Paulo, Saraiva, p.362/363), inspirado na obra de José Eduardo Soares de V. Melo e nos ensinamentos de Ruy Barbosa Nogueira:

**“O imposto indireto é aquele cujo ônus tributário repercute em terceira pessoa, não sendo assumido pelo realizador do fato gerador. Vale dizer que, no âmbito do imposto indireto, transfere-se o ônus para o contribuinte de fato, não se onerando o contribuinte de direito (exemplos: ICMS e IPI).**

(...)

Em resumo, enquanto o imposto direto é aquele em que não há repercussão econômica do encargo tributário, “a virtude de poder graduar diretamente a soma devida por um contribuinte, de conformidade com sua capacidade contributiva”, o imposto indireto é aquele em que o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica, não ligando “o ônus tributário a um evento jurídico ou material e não

dispondo de um parâmetro direto para apurar a capacidade contributiva do contribuinte”.

(destacou-se)

No âmbito jurisprudencial, também há muito o Supremo Tribunal Federal (STF) já se posicionou sobre o assunto. Primeiro, por meio da Súmula nº 71 – editada em 1963, portanto, antes mesmo do CTN –, segundo a qual era incabível a restituição de tributos indiretos, mesmo havendo pagamento indevido.

Posteriormente, tal entendimento foi modificado, com a edição da Súmula nº 546, cujo verbete é o seguinte:

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.

Observando tratar-se de matéria infraconstitucional, várias são as decisões judiciais definitivas a respeito, tomadas por diversos tribunais, sendo que o Superior Tribunal de Justiça pacificou o seguinte entendimento sobre a aplicabilidade do art. 166 do CTN:

EMENTA:

(...)

II. TRIBUTOS QUE COMPORTEM, POR SUA NATUREZA, TRANSFERÊNCIA DO RESPECTIVO ENCARGO FINANCEIRO SÃO SOMENTE AQUELES EM RELAÇÃO AOS QUAIS A PRÓPRIA LEI ESTABELEÇA DITA TRANSFERÊNCIA. SOMENTE EM CASOS ASSIM APLICA-SE A REGRA DO ART. 166 DO CTN, POIS A NATUREZA, A QUE SE REPORTA TAL DISPOSITIVO LEGAL, SÓ PODE SER A JURÍDICA, QUE É DETERMINADA PELA LEI CORRESPONDENTE E NÃO POR MERAS CIRCUNSTÂNCIAS ECONÔMICAS QUE PODEM ESTAR, OU NÃO, PRESENTES, SEM QUE SE DISPONHA DE UM CRITÉRIO SEGURO PARA SABER QUANDO SE DEU, E QUANDO NÃO SE DEU, ALUDIDA TRANSFERÊNCIA. (...) (STJ. AGRGRESP 224586/ SP. REL.: MIN. JOSÉ DELGADO. 1ª TURMA. DECISÃO: 16/11/99. DJ DE 28/02/00, P. 57.)

Portanto, não restam dúvidas de que, por se tratar de imposto indireto, aplica-se ao ICMS a regra do art. 166 do CTN.

Importa destacar que se encontra equivocada a concepção da Impugnante de que o imposto recolhido a título de DIFAL não seria da mesma espécie do ICMS, uma vez que se trata de impostos de mesma natureza.

O ICMS/DIFAL nada mais é que uma das modalidades de antecipação do recolhimento de ICMS, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, que seria devido ao estado de destino.

Assim, como a Impugnante não comprovou a não repercussão econômica do tributo, não há como sustentar que arcou com o ônus tributário do imposto

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

recolhido, sem que tenha repassado tal valor na composição do preço da mercadoria, refletindo-o diretamente no consumidor final.

Portanto, indefere-se a restituição pleiteada

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor), Nayara Atayde Gonçalves Machado e Heldo Luiz Costa.

**Sala das Sessões, 15 de dezembro de 2020.**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente / Relator**

*rpa*

CCMG