

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.014/21/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.001302210-03  
Impugnação: 40.010149311-41  
Impugnante: Farmácia Iannarelli Ltda.  
CNPJ: 38.465522/0001-31  
Proc. S. Passivo: Fabiano Antonacci Neves/Outro(s)  
Origem: DF/ Ipatinga

### **EMENTA**

**RESTITUIÇÃO – ICMS – DECISÃO JUDICIAL - ART. 166 CTN. Impugnação ao indeferimento do pedido de restituição dos valores pagos a título de Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), entendendo estar amparado por decisão judicial e por inaplicável o art. 166 do CTN ao caso. Entretanto, a decisão judicial não concede direito à restituição dos valores pagos indevidamente. Também, o caso dos autos se adequa à previsão do art. 166 do CTN e, tendo havido o repasse do ônus financeiro ao destinatário e não estando por ele autorizado, não se reconhece a restituição pleiteada. Impugnação improcedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual pedido de restituição, relativo ao período de fevereiro de 2012 a outubro de 2015, apresentando documentos de fls. 02/492, ao argumento de que as operações praticadas não seriam fatos geradores de ICMS, mas sim de ISSQN, conforme decidido judicialmente.

O Fisco intima a Contribuinte a apresentar documentos referentes à decisão judicial e, também, declaração dos destinatários das mercadorias quanto à apropriação de crédito de ICMS (fls. 494).

A Requerente se manifesta a respeito às fls. 495/497, entendendo que não é cabível declaração de creditamento do imposto, posto que as vendas foram efetuadas a consumidores finais. No tocante à decisão judicial, anexa o solicitado (fls. 498/530).

Há nova intimação à Contribuinte, fls. 531, de acréscimo de documentos. O atendimento se faz, conforme juntada às fls. 532/534.

Às fls. 536/550 consta o Termo de Intimação nº 162/2018, com fins à revisão dos cálculos relativos ao pedido da Requerente após reunião junto à Fiscalização. Há resposta da Contribuinte e novos documentos são trazidos aos autos às fls. 552/564.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização, em análise do requerido e de toda a documentação inerente, exara parecer às fls. 566/574, o qual constitui fundamento do indeferimento do pedido de restituição, conforme Despacho de fls. 575 da Delegacia Fiscal de Ipatinga.

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 579/612, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 616/624.

### **DECISÃO**

Trata-se de requerimento de restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS, referente período de fevereiro de 2012 a outubro de 2015, ao argumento de que as operações praticadas não seriam fatos geradores desse imposto, mas sim de ISSQN, conforme decidido judicialmente.

Irresignada com o despacho da Autoridade fiscal, a Impugnante menciona que a decisão judicial sobre o mérito já foi prolatada e a Secretaria de Fazenda não tem alçada para reanalisar o mérito da questão.

Inicialmente, destaca-se que, sobre tal entendimento, não restam controvérsias nos autos. De acordo com o Parecer Fiscal, fl. 570, não foi analisado o mérito do pedido, uma vez que o Poder Judiciário já havia se pronunciado:

Resta claro e inquestionável, portanto, que o imposto devido pelo contribuinte nas operações em foco, é ISSQN, e não ICMS. Portanto, não cabe aqui discutir o mérito do pedido, mas tão somente a materialidade dos fatos e o cumprimento das formalidades exigidas pela Legislação Tributária. (grifou-se)

A respeito da decisão em tela e rebatendo os argumentos do parecer fiscal, defende a Requerente que não é necessário que o acórdão judicial tenha dito que a Contribuinte terá direito a restituição para ele se materializar, mas ainda assim, indiretamente, o desembargador relator ordenou que fossem levantados eventuais depósitos feitos. Conclui desse posicionamento que a Impugnante tem direito à repetição do indébito, pouco importando se via depósito judicial ou pedido administrativo.

Nesse pormenor, sem razão a Impugnante, eis que a decisão judicial não alcança o pleito da Contribuinte.

Como destacado no parecer do Fisco, há distinção entre os objetos da ação judicial e do pedido de restituição de ICMS. Embora o requerimento de restituição derive da ação judicial, não se confunde com a mesma, que, em momento algum, o obriga ou condiciona.

Nesse sentido, veja-se que não houve discussão nos autos judiciais acerca da questão dos valores anteriormente pagos a título de ICMS, o que, por conseguinte, não ensejou qualquer análise a respeito por parte dos magistrados.

Ou seja, o Acórdão ao Agravo em Recurso Especial Nº 445.591 – MG (2013/0403204-3) do Superior Tribunal de Justiça limita-se à definição do imposto

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

incidente no fornecimento de medicação manipulada, conforme ementa que se transcreve:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. FORNECIMENTO DE MEDICAÇÃO MANIPULADA. INCIDÊNCIA DE ISSQN. ENTENDIMENTO PACIFICADO NO STJ. REPERCUSSÃO GERAL. SOBRESTAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA. 1. A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE SUPERIOR ESTÁ PACIFICADA NO SENTIDO DE QUE "O FORNECIMENTO DE MEDICAMENTOS MANIPULADOS, ENTENDIDO COMO UMA OPERAÇÃO MISTA, OU SEJA, QUE AGREGA MERCADORIA E SERVIÇO, ESTÁ SUJEITO A ISSQN E, NÃO, A ICMS, TENDO EM VISTA QUE É ATIVIDADE EQUIPARADA AOS "SERVIÇOS FARMACÊUTICOS", EXPRESSAMENTE PREVISTOS NO ITEM 4.07 DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003. (AGRG NO AG 1212016/PE, REL. MINISTRO HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, DJE 15/06/2010). PRECEDENTES: AGRG NO RESP 1158069/PE, REL. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJE 03/05/2010, RESP 975.105/RS, REL. MINISTRO HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJE 09/03/2009. 2. NOS TERMOS DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ, A PENDÊNCIA DE JULGAMENTO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, EM REPERCUSSÃO GERAL, NÃO IMPLICA DIREITO AO SOBRESTAMENTO DE RECURSOS NO ÂMBITO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. PRECEDENTE: AGRG NO ARESP 244.747/SP, REL. MINISTRO CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJE 08/02/2013. 3. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

Especificamente em relação ao voto do relator, Desembargador Edivaldo George dos Santos, reitera-se que ele nada aborda em relação aos valores já recolhidos a título de ICMS, ora objeto de pedido de restituição. Tão somente, quando do voto em Mandado de Segurança, fez o seguinte registro:

POR VIA DE CONSEQUÊNCIA, RECONHEÇO O DIREITO DA IMPETRANTE DE LEVANTAR EM PROVEITO PRÓPRIO, OS VALORES DEPOSITADOS JUDICIALMENTE EXCEDENTES AO DEVIDO (FLS. 507)

Entretanto, não há que se confundir, por imperativo, valores recolhidos aos cofres públicos a título de ICMS com valores depositados judicialmente, em face, primordialmente, de suas naturezas jurídicas distintas.

Ademais, como bem acrescenta o Fisco, cada um possui seus instrumentos reguladores distintos e específicos, que precisam ser observados, em virtude da legislação tributária de regência.

Lado outro, questiona a Impugnante a parte final do parecer fiscal que fundamenta o indeferimento, principalmente, pelo não cumprimento dos requisitos impostos pelo art. 166 do CTN.

Afirma que no Acórdão prolatado não se falou hora nenhuma no art. 166 do CTN e que o assunto é pacificado nos Tribunais pátrios.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Faz uma explanação da relação jurídica entre o Estado e o sujeito passivo com citações doutrinárias ao entendimento de que tanto o sujeito passivo direto quanto o indireto, em razão de ambos participarem da relação jurídico-tributária, possuem legitimidade ativa *ad causam* para propor ações visando a restituição de pagamentos indevidos.

Alega que “a Suprema Corte deixou de considerar, de forma absoluta, que o contribuinte de jure não sofre com o encargo financeiro do tributo indireto, afastando a presunção ilimitada de que a exação indireta sempre teria sua carga econômica transferida do contribuinte de direito ao contribuinte de fato”.

Destaca críticas de tributaristas ao art. 166 do CTN.

Diz que “permitir que prevaleçam os argumentos da Fazenda quanto à aplicação do art. 166 é excluir da apreciação do judiciário incontáveis lesões e ameaças ao direito, tornando o dispositivo legal um verdadeiro embaraço para aqueles que pretendam acionar o Poder Judiciário quanto a validade daqueles tributos consagrados como indiretos, impossibilitando totalmente a repetição do indébito, e permitindo que ocorra, de forma contraditória e em desrespeito a princípios constitucionais como os da legalidade e moralidade, o locupletamento sem causa do Ente Público”. (fls. 611).

Solicita que seja aplicada a taxa SELIC a partir de 1º de janeiro de 1996 conforme dispõe o art. 39, §4º da Lei nº 9.250/95, bem como juros de mora de 1% (um por cento) ao mês a partir de cada recolhimento indevido.

O pagamento indevido de tributos encontra-se previsto no Código Tributário Nacional, no caso em questão, nos arts. 165 a 168, seguintes:

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;”

(...)

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.

No regulamento do ICMS deste estado, a questão encontra-se disciplinada pelo art. 92, § 3º do 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.

(...)

§ 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.

Não obstante o extenso arrazoado da Defesa, mais uma vez a razão assiste ao Fisco.

Primeiro, é de crucial importância destacar que as críticas da Impugnante ao dispositivo regulamentar em nada acrescentam aos autos, eis que é defeso a este órgão a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo. Confira-se:

Lei nº 6763/75

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

II - (...).

Segundo, em relação ao entendimento jurisprudencial do assunto, a própria Recorrente reconhece que para o Superior Tribunal de Justiça, apenas o contribuinte de direito, enquanto integrante do polo passivo da relação jurídico-tributária, possui legitimidade ativa *ad causam* para pleitear a restituição de tributos pagos indevidamente.

Terceiro, no caso concreto, não restam dúvidas de que a Contribuinte repassou o ônus financeiro ao consumidor final dos produtos por ela manipulados, o que enseja ilegitimidade ativa da Requerente para pleitear a restituição, inclusive sob a avaliação dos novos posicionamentos do STF, conforme por ela defendido.

Vale transcrever as observações trazidas na manifestação fiscal:

Assim, por força dos dispositivos legais acima transcritos, a restituição do indébito somente pode ser deferida mediante autorização das pessoas que suportaram o ônus da tributação excessiva: os consumidores. Não sendo assim, o imposto recolhido a maior seria apropriado pelo contribuinte que revendeu o produto, gerando tão somente aumento de sua margem de lucro, sem que o comprador seja ressarcido do valor a maior cobrado.

Logo, a concretização de restituição de qualquer valor pleiteado pelo contribuinte só é possível mediante a apresentação de declaração dos destinatários das mercadorias com autorização expressa para receber o valor do ICMS indevidamente recolhido.

Por fim, também se faz pertinente trazer decisões judiciais que referendam o posicionamento da Fiscalização, ora reiterado nesta decisão:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO INDIRETO. TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO FINANCEIRO. ART. 166 DO CTN. APLICABILIDADE. PROVA DA REPERCUSSÃO FINANCEIRA. QUESTÃO ATRELADA A MATÉRIA FÁTICA. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. TRATANDO-SE DE TRIBUTO INDIRETO, A EXEMPLO DO ICMS, A LEGITIMIDADE ATIVA PARA A AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO PERTENCE, EM REGRA, AO CONTRIBUINTE DE FATO. PERMITIR O RESSARCIMENTO DO IMPOSTO POR AQUELE QUE NÃO ARCOU COM O RESPECTIVO ÔNUS FINANCEIRO CARACTERIZA ENRIQUECIMENTO ILÍCITO DESSE ÚLTIMO. PARA QUE A EMPRESA POSSA PLEITEAR A RESTITUIÇÃO, DEVE PREENCHER OS REQUISITOS DO ART. 166 DO CTN, QUAIS SEJAM, COMPROVAR QUE ASSUMIU O ENCARGO FINANCEIRO DO TRIBUTO OU QUE, TRANSFERINDO-O A TERCEIRO, POSSUA AUTORIZAÇÃO EXPRESSA PARA TANTO.

2. NO CASO, A CORTE DE ORIGEM CONCLUIU QUE NÃO HOUVE A COMPROVAÇÃO DE QUE O AUTOR DA DEMANDA ARCOU COM O ENCARGO FINANCEIRO DO TRIBUTO, O QUE IMPOSSIBILITA O PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. REVER ESSE POSICIONAMENTO DA INSTÂNCIA ORDINÁRIA REQUER A ANÁLISE DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO DA LIDE, O QUE ESTÁ OBSTADO PELA SÚMULA 07/STJ.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

(STJ. AGRG NO RESP 1237418/RS. RELATOR MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES. JULGADO EM 05/02/2015. PUBLICADO EM 12/02/2015).

EMBARGOS INFRINGENTES. TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ICMS. IMPOSTO INDIRETO. ART. 166, CTN. APLICABILIDADE. EMBARGOS ACOLHIDOS. I - O DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO EM VIRTUDE DO PAGAMENTO DE IMPOSTO INDIRETO CONDICIONA-SE À COMPROVAÇÃO DA AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DA CARGA TRIBUTÁRIA A TERCEIRO, CONFORME PRECONIZA A NORMA INSERTA NO ART. 166, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PRECEDENTES NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.

(TJMG, 1.0024.03.039607-1/003. RELATOR DES. BITENCOURT MARCONDES. JULGADO EM 01/07/2010. PUBLICADO EM 19/10/2010).

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.

4. A MAIORIA DOS PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO ATINENTES AO ICMS NA SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA REFERE-SE A CASOS EM QUE A OPERAÇÃO OCORREU A PREÇO MENOR QUE O PRESUMIDO, CONFORME DIVERSOS PRECEDENTES DO STJ EM QUE SE DECIDIU PELA APLICAÇÃO DO ART. 166 DO CTN. NÃO HÁ PECULIARIDADE DA PRESENTE DEMANDA.

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)

Assim, tendo havido o repasse do ônus financeiro aos consumidores dos produtos e, inexistindo autorização desses adquirentes para que a Impugnante requeira a restituição, mantém-se a decisão fiscal pelo indeferimento do pedido, ficando prejudicados, por conseguinte, os pedidos de aplicação da taxa SELIC e juros de mora.

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

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Bernardo Motta Moreira e Cindy Andrade Morais.

**Sala das Sessões, 17 de novembro de 2021.**

**Ivana Maria de Almeida**  
**Relatora**

**Gislana da Silva Carlos**  
**Presidente / Revisora**

*D*

CC/MG