

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.308/22/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.001598024-89  
Impugnação: 40.010153628-41  
Impugnante: Howden South América Ventiladores e Compressores Indústria E Comércio Ltda.  
CNPJ: 01.094363/0001-04  
Proc. S. Passivo: Fábio Bezana/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS - Nconext - SP

### **EMENTA**

**RESTITUIÇÃO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA/DIFAL.** Pedido de restituição de valores pagos indevidamente a título de ICMS/DIFAL, em virtude de remessa de mercadoria para substituição em garantia. Todavia, é devido o ICMS/DIFAL, incidente em operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado de contribuintes mineiros e a responsabilidade pelo seu recolhimento é da Requerente, nos termos do art. 5º, § 1º, item 6 e art. 22, inciso III e § 3º, ambos da Lei nº 6.763/75 c/c art. 12, § § 1º e 2º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e protocolos de ICMS. Além do mais, não restou comprovado o atendimento dos requisitos previstos no art. 166 do CTN c/c § 3º do art. 92 do RICMS/02.

**Impugnação improcedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documento de fls. 02, a restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS, referente ao exercício de 2019, sob o fundamento de pagamento a maior do imposto, em operação de remessa mercadoria para substituição em garantia.

A Administração Fazendária, em despacho de fls. 35/39, indeferiu o pedido.

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 42/44, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 70/75.

A Câmara de Julgamento exara o despacho interlocutório de fls. 79, o qual não é cumprido pela Autuada.

### **DECISÃO**

Conforme acima relatado, a Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documento de fls. 02, a restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS, referente ao exercício de 2019, sob o fundamento de pagamento a maior do imposto, em operação de remessa mercadoria para substituição em garantia.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Administração Fazendária, em despacho de fls. 35/39, indeferiu o pedido.

Foi juntada aos autos, o DANFE nº 0016643 (fls. 22), emitido em 22/04/19, pela Requerente, situada no estado de São Paulo, à destinatária APERAM INOX AMÉRICA DO SUL S/A, com a observação de se tratar de remessa de material em garantia. Foi anexada, também, a NF-e nº 873422 (fls. 23), emitida em 19/02/20 pela referida destinatária para a ora Requerente, tendo como natureza da operação, “retorno após substituição em garantia”.

A Fiscalização indefere o Pedido de Restituição, demonstrando que o destinatário recebeu a mercadoria remetida, uma vez que foi juntado seu livro de Registro de Entradas, atestando a entrada da mercadoria, que restou enviada à remetente original (Requerente), apenas em 19/02/20, ou seja, cerca de 10 (dez) meses após o recebimento.

Afirma o Fisco que, na hipótese vertente, cabe ao destinatário mineiro o direito à restituição do eventual indébito tributário, tendo em vista que a ele foi repassado o ônus financeiro do tributo, transcrevendo o art. 30 do RPTA (Decreto 44.747/08) e parte do Acórdão Acórdão nº 23.583/20/1ª.

Regularmente intimada do indeferimento, a Requerente apresenta Impugnação, alegando, em síntese:

- que o indeferimento se deu em razão do entendimento de que o crédito pertence ao estabelecimento mineiro e a empresa paulista não comprovou estar por este autorizada a restituir o indébito tributário, porém, não assiste razão à autoridade tributária;
- que incorreu em erro ao se eleger contribuinte do ICMS-Difal, em operações destinadas a outra UF para empresa inscrita como contribuinte mineiro; citando o Convênio ICMS nº 93/2015 e alega que o remetente da mercadoria somente será responsável pelo recolhimento do ICMS-Difal, se o destinatário for pessoa física ou jurídica não contribuinte do ICMS;
- requer prazo para juntar carta de autorização da empresa destinatária.

A Fiscalização se manifesta, sob os seguintes argumentos:

- que reitera o teor do já mencionado Acórdão 23.583/20/1ª, afirmando que o direito à restituição pertence ao destinatário mineiro que arcou com o ônus do tributo que foi acrescido ao valor total da NF;
- que o Acórdão em tela menciona expressamente que o procedimento de restituição está previsto nos artigos 22 a 24 do Anexo XV do RICMS;
- que melhor sorte não assiste à Impugnante quando alega erro na eleição do responsável tributário pelo recolhimento do ICMS-Difal e que nessa hipótese o

imposto é exigível da destinatária, ocorre que no caso vertente esta última arcou com o ônus do tributo destacado na NF-e e acrescido ao valor total, sendo, portanto, imprescindível a expressa autorização da destinatária para que o direito à restituição, se existente, seja levado a cabo;

- que a Impugnante não juntou a autorização em comento emitida pela destinatária mineira da mercadoria ao ingressar com seu pedido de restituição e tampouco nesta fase impugnatória;

- que o requerimento de prazo da Impugnante decorrente da alegação de que está diligenciando perante a destinatária, para juntada da carta que autorize a restituição em tela, não pode ser aceito, porque já faz mais de 60 (sessenta) dias que lhe foi enviado o indeferimento, no qual constou o artigo 30 do RPTA, que exige a carta de autorização;

- pede pela improcedência da impugnação.

O presente processo veio a julgamento nessa 2ª Câmara, em 08/04/22, onde foi exarado despacho interlocutório para que a Impugnante apresentasse carta de autorização expressa, emitida pelo contribuinte mineiro, no prazo de 30 dias.

Regularmente intimada, a Requerente não comparece aos autos.

Pois bem.

Primeiramente, importante ressaltar que a operação, objeto do presente pleito, constante da NF-e nº 000016643 (fls. 22), de 22/04/19, de fato, se refere a “remessa de material em garantia”.

Note-se que houve o destaque do ICMS incidente na operação de remessa da mercadoria, no referido documento fiscal, bem como do ICMS/DIFAL, com citação da Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/02 – material destinado a uso e consumo.

Ressalte-se que o pleito em análise se refere ao ICMS/DIFAL.

Todavia, **na operação em tela é devido o ICMS/diferencial de alíquota**, ou seja, dá-se a exigência do ICMS relativo à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL), incidente em operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado de contribuintes mineiros.

Além do mais, a responsabilidade pelo seu recolhimento é **da Requerente**, nos termos do art. 5º, § 1º, item 6, e art. 22, inciso III e § 3º, ambos da Lei nº 6.763/75 c/c art. 12, § § 1º e 2º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e protocolos de ICMS.

Lei nº 6.763/75

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º O imposto incide sobre: (...)

6. a entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo imobilizado;

(...)

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

...)

III - adquirente ou destinatário da mercadoria, ainda que não contribuinte, pela entrada ou recebimento para uso, consumo ou ativo imobilizado, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

§ 3º Caso o responsável esteja situado em outra unidade da Federação, a substituição dependerá de acordo entre os Estados envolvidos. RICMS/02

RICMS/02

Anexo XV

Art. 1º Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido:

(...)

III - pelo adquirente ou destinatário da mercadoria ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente, nas hipóteses de entrada ou recebimento em operação interestadual de:

a) mercadoria para uso, consumo ou ativo permanente;

(...)

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subseqüentes.

§ 1º As unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, por

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadoria ou grupo de mercadorias, são as identificadas nos seguintes capítulos da Parte 2 deste Anexo:

(...)

§ 2º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao imposto devido na entrada, em operação interestadual iniciada em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo, e destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.

Importante destacar que o entendimento acima externado está respaldado pela Superintendência de Tributação da SEF/MG, por meio, dentre outras, da Consulta de Contribuintes nº 105/18.

Portanto, não há que se falar em restituição do ICMS como pretendido pela Requerente.

Além disso, ainda que fosse devida a restituição, haveria que ser observado os requisitos constantes do art. 166 do CTN e § 3º do art. 92 do RICMS/02, ou seja, autorização expressa do destinatário, que foi quem assumiu o encargo financeiro, o que não foi trazido aos autos pela Requerente.

Dessa forma, por se tratar o ICMS de um imposto indireto – que repercute economicamente no consumidor final, contribuinte de fato -, para fazer jus à restituição, a Requete 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 do art. 166 do Código Tributário Nacional – CTN c/c o § 3º do art. 92 do RICMS/02:

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

### 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

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 TRIBUTO INDIRETO.

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 SUPOU. SERIA ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA. POR ISSO MESMO, EXIGE A PROVA DA NÃO-REPERCUSSÃO, OU ENTÃO AUTORIZAÇÃO DO CONTRIBUINTE DE FATO, O QUE SUPOU 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 SUPOU 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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”.

Assim, não há como ser deferida a restituição pleiteada.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Thiago Álvares Feital (Revisor), Gislana da Silva Carlos e Dimitri Ricas Pettersen.

**Sala das Sessões, 24 de agosto de 2022.**

**Cindy Andrade Moraes  
Presidente / Relatora**

P