

Acórdão: 5.668/22/CE Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.001432960-31  
Recurso de Revisão: 40.060154891-29  
Recorrente: Datamed Instrumento Científicos e Médicos Ltda  
CNPJ: 38.658399/0001-75  
Recorrido: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: JOÃO HENRIQUE GALVÃO/Outro(s)  
Origem: DF BH-1

### **EMENTA**

**RESTITUIÇÃO - ICMS - RECOLHIMENTO A MAIOR. Pedido de restituição de valores pagos a maior a título de ICMS, em decorrência do destaque indevido do imposto na emissão das notas fiscais de saída, relativamente a mercadorias adquiridas com o imposto pago por substituição tributária e destinadas a não contribuintes localizados em outras unidades da Federação. Em parte, inexistente a comprovação nos autos, de haver a Impugnante assumido o encargo financeiro, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizada a receber a restituição, nos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional – CTN. No entanto, defere-se a restituição dos valores pagos em duplicidade, sem aplicação da taxa SELIC por falta de previsão legal.**

**Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e parcialmente provido por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documentos de fls. 02/11, a restituição dos valores pagos a maior, a título de ICMS Comércio (código de receita 120-6 – campo 099 da Declaração de Apuração e Informação do ICMS – DAPI), em decorrência do destaque indevido do imposto nas notas fiscais emitidas nos períodos de apuração agosto de 2013 a julho de 2014, anexadas ao PTA, relativamente a mercadorias adquiridas com o imposto pago por substituição tributária e destinadas a não contribuintes localizados em outras unidades da Federação.

A 3ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 24.301/22/3ª, julgou improcedente a impugnação. Vencidos os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen (Revisor) e Thiago Álvares Feital, que julgavam parcialmente procedente a impugnação, para restituir o imposto pago em duplicidade nas vendas para não contribuintes até o limite do valor do ICMS/ST anteriormente retido e recolhido, sem aplicar a correção do indébito pela taxa SELIC, aplicando ao caso, no que for cabível, o disposto no § 2º do art. 92 do RICMS/02. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Ubirajara Lima Neto e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Patrícia Pinheiro Martins.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Recurso de Revisão às fls. 170/188.

Em síntese, argumenta:

- que, diversamente do informado pelo Fisco, as Notas Fiscais nº 15.358, 15.757, 15.762 e 15.763 não foram destinadas a contribuintes do ICMS. Elas têm como destinatária a Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (EMBRAPA), empresa pública, não contribuinte do ICMS;

- não obstante comprovação inequívoca do recolhimento em duplicidade do ICMS sobre o mesmo fato gerador (recolhimento do ICMS próprio e do ICMS-ST), bem como o atendimento aos requisitos legais e regulamentares que regem os pedidos de restituição, o pleito foi indeferido com fundamento no art. 166 do CTN;

- contudo, o art. 166 CTN é inaplicável à hipótese em exame, uma vez que houve recolhimento em duplicidade sobre o mesmo fato gerador, e, portanto, a repercussão jurídica ocorreu somente em relação ao ICMS/ST;

- o Conselho de Contribuintes já se manifestou que “em situações como essa, em que há duplicidade no recolhimento do ICMS, não se aplica o disposto no art. 166 do CTN”;

- em que pese o art. 166 CTN não se aplicar no presente caso, em grande parte das operações o não repasse do ônus do ICMS próprio destacado nas notas fiscais de saída foi devidamente demonstrado. Isso porque parte das mercadorias foram revendidas para órgão público, precedidas de licitação, em que o preço unitário fora homologado pelo órgão licitante, antes da venda, tornando impossível ao vendedor realizar qualquer alteração no valor homologado. Lista algumas notas fiscais fazendo considerações a respeito do processo licitatório;

- há que ser reconhecido, ao menos, o direito à restituição do imposto recolhido em duplicidade limitado ao valor pago a título de substituição tributária, posto que, em relação a mesma operação comercial ocorreram dois recolhimentos, de forma que a duplicidade é inequívoca;

- provido o Recurso de Revisão, é necessário que o valor a ser restituído seja corrigido pela taxa SELIC, até por razões de isonomia, uma vez que o estado corrige os débitos tributários com essa taxa.

Requer, ao final, o conhecimento e provimento do Recurso de Revisão

---

### **DECISÃO**

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

Cumprе ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

Mencione-se que os fundamentos expostos no voto vencido do Conselheiro Dimitri Ricas Pettersen foram também utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente acórdão, com adequações de estilo e acréscimos necessários.

Conforme relatado, trata-se de requerimento de restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS, Comércio (código de receita 120-6 – campo 099 da Declaração de Apuração e Informação do ICMS – DAPI), em decorrência do destaque indevido do imposto nas notas fiscais emitidas nos períodos de apuração agosto de 2013 a julho de 2014, anexadas ao PTA, relativamente a mercadorias adquiridas com o imposto recolhido por substituição tributária e destinadas a não contribuintes localizados em outras unidades da Federação.

Em relação à matéria, a Consulta de Contribuinte nº 271/14 assim dispõe:

Na hipótese de saída interestadual com destino a não contribuinte do imposto, tendo havido o recolhimento do imposto por substituição tributária em operação anterior, o fato gerador presumido não se frustrou (circulação da mercadoria com tributação em favor do ente Federado para o qual foi efetuado o recolhimento antecipado), assim, não haverá nova tributação, sendo vedado o destaque do imposto no respectivo documento fiscal, que deverá ser emitido conforme orientação contida na resposta ao item anterior. (Grifou-se).

A Requerente foi intimada (fls. 16), por ocasião da análise do pedido de restituição, com fulcro no art. 15, art. 28, § único, inciso II e art. 30 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, bem como no art. 166 do Código Tributário Nacional – CTN, a apresentar:

- planilha demonstrativa (correlação) contendo as notas fiscais de aquisição cujo ICMS foi pago por substituição tributária, os valores pagos a título de ICMS/ST e as respectivas notas fiscais de saída destinadas a não contribuinte em outra unidade da Federação com os valores pleiteados no pedido de restituição;
- comprovantes de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária quando da aquisição das mercadorias;
- documentos que comprovem, inequivocamente, que a empresa Requerente supra qualificada assumiu o encargo financeiro da importância objeto do Pedido de Restituição, não o agregando ao preço da mercadoria vendida ou, caso transferido o encargo financeiro a terceiro, documento original, devidamente assinado e identificado, firmado pelo destinatário da mercadoria, lhe autorizando, expressamente a receber a restituição da importância ora pleiteada, com indicação das respectivas notas fiscais;
- outros esclarecimentos e documentos que entender necessários.

A Contribuinte apresentou planilha de fls. 29/30 contendo a relação dos dados dos produtos (NCM e código), as respectivas notas fiscais de aquisição (nº, base

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de cálculo (BC) substituição tributária (ST), Compra Unitário, ST Unitário), as respectivas notas fiscais de saída (nº, CGC/CPF, Razão Social, Emissão, BC/ICMS, Vlr./ ICMS, UF).

Também, juntou as Notas Fiscais de aquisição de fls. 31/40, as Notas Fiscais de saída de fls. 41/57 com o imposto destacado e as notas fiscais de entrada com os respectivos comprovantes de pagamento do ICMS/ST (aquisição) de fls. 58/91 e notas de empenho e outros documentos de fls. 92/104.

Inicialmente, tem-se que o pleito da Requerente de restituição dos valores deve ser liminarmente indeferido relativamente a mercadorias destinadas a contribuintes do ICMS, conforme destaca a Fiscalização.

Isso porque, em relação as notas fiscais destinadas a contribuinte do ICMS em outra unidade da Federação cuja alíquota aplicada foi a interestadual, está correto o destaque do imposto não havendo que se falar em restituição e sim em observância à subseção 4 da Seção 2, Capítulo 3, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02.

Não obstante, e agora diversamente do entendimento fiscal, resta comprovado pela Recorrente que a Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (EMBRAPA), é empresa pública, não contribuinte do ICMS.

Assim, a análise a seguir comporta também as Notas Fiscais nº 15.358, 15.757, 15.762 e 15.763 destinadas à EMBRAPA.

A negativa da restituição por parte do Fisco se assenta na não observância do art. 166 do CTN, e legislação mineira. Confira-se:

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

(...)

### RPTA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Por conseguinte, a comprovação a que se refere o item “3” da intimação fiscal é condição necessária para a restituição, tendo em vista que o ICMS, por sua natureza, é um tributo indireto, tendo sido destacado nas notas fiscais de saída e apurado, nos termos do art. 166 do CTN.

Entretanto, para parte dos valores pleiteados, a questão merece análise suplementar.

Tal fato se justifica porque restou comprovado nos autos que o requerente recolheu antecipadamente o ICMS/ST incidente sobre a entrada de mercadorias e que posteriormente, por ocasião da sua venda para não contribuintes sediados em outros estados, destacou o ICMS referente a sua operação própria, tendo levado esse débito à apuração periódica do imposto.

Assim, ocorreu, de fato, o recolhimento em duplicidade do imposto (ICMS operação própria) em relação aos valores já efetuados a título de ICMS substituição tributária.

À época da ocorrência dos fatos geradores, o art. 23, inciso I do Anexo XV, do RICMS/02, não previa a restituição do ICMS ST recolhido antecipadamente, no caso de posteriores operações com mercadorias destinadas a não contribuintes de outro estado:

Art. 23. O estabelecimento que receber mercadoria sujeita a substituição tributária poderá ser restituído do valor do imposto pago, quando com a mercadoria ocorrer:

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

**“I - saída para estabelecimento de contribuinte situado em outra unidade da Federação;”**

II - saída amparada por isenção ou não-incidência;

III - perecimento, furto, roubo ou qualquer outro tipo de perda.

(Destacou-se)

Por sua vez, o art. 37, inciso II, alínea “a”, do Anexo XV, do RICMS/02 previa que no caso do contribuinte que recebesse a mercadoria com o imposto retido por ST, a nota fiscal que acobertasse a saída da mercadoria não deveria conter o destaque do imposto.

Art. 37. O contribuinte que receber mercadoria com o imposto retido por substituição tributária observará o seguinte:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

II - a nota fiscal que acobertar a saída da mercadoria será:

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2017 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

emitida sem destaque do imposto, contendo, além das demais indicações, no campo Informações Complementares, o seguinte:"

Como se vê, era vedado o destaque do imposto na nota fiscal de saída de mercadoria recebida com o imposto retido por substituição tributária, regra não observada pela Recorrente, que teve como consequência o recolhimento em duplicidade do imposto devido por sua operação própria.

Uma vez constatado o equívoco e não havendo previsão para a restituição do ICMS/ST retido por ocasião da entrada da mercadoria, não restava outra opção à Contribuinte além de pedir a restituição do imposto incorretamente destacado em suas notas fiscais de saída.

No presente caso, o aspecto material de incidência do ICMS é o mesmo para as duas situações. A imposição do regime de substituição tributária pelo estado na entrada de mercadoria refere-se ao fato gerador da operação de saída da mercadoria, operação subsequente. Portanto, só há um fato gerador.

Evidentemente que o aspecto temporal, ou seja, o momento em que se considera ocorrido o fato gerador não é o mesmo.

Desta feita, ainda que a restituição pleiteada refira-se à venda efetivada sob o regime débito/crédito, o adquirente consumidor da mercadoria vendida pela Requerente sofreu o ônus normal do tributo embutido no preço total da mercadoria recolhido por substituição tributária. É que o adquirente nada pagou indevidamente já que não se cogita de anulação da operação ocorrida, mas sim de nova exigência de ICMS pela entrada das mesmas mercadorias. E reforce-se, o adquirente não sofreu a repercussão duas vezes, já que no recolhimento antecipado exigido pelo Fisco não houve nova operação de venda para os adquirentes.

Assim, hipoteticamente, no pagamento do ICMS a título de substituição tributária pela entrada, com a utilização da MVA prevista para o produto, caberia o abatimento do valor que seria oferecido à tributação na saída (duplicidade), num mero exercício aritmético.

No caso do pedido de restituição tratado nesse PTA ocorreram dois pagamentos e em dois momentos, mas para apenas um fato gerador, gerando um pagamento em duplicidade e somente uma repercussão "legítima".

Poderia se alegar que tanto o imposto retido por substituição tributária, quanto o imposto pago em decorrência do destaque indevido do ICMS nas notas fiscais de saída tiveram o seu ônus repassado aos destinatários dessas notas fiscais.

No entanto, verifica-se nos autos que os valores de saída dos produtos – e o respectivo ICMS destacado - apostos nas notas fiscais de saída compatibilizavam-se

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

com os seus valores constantes das notas fiscais que documentavam a sua entrada – ainda que em algumas ocasiões fossem um pouco maior - o que demonstra que o ônus do imposto fora repassado uma única vez àqueles adquirentes.

Conclui-se que há de se devolver a parcela não pertencente ao erário mineiro no limite do que foi recolhido quando calculada a substituição tributária, porquanto destacada em duplicidade no documento fiscal como operação própria do contribuinte vendedor, ora Recorrente.

Lado outro, em relação ao remanescente do pagamento em duplicidade, nenhum reparo há ao acórdão recorrido.

Significa dizer, não foram apresentados documentos para comprovar, de forma inequívoca, que a empresa Requerente assumiu o encargo financeiro da importância objeto do Pedido de Restituição, não o agregando ao preço da mercadoria vendida ou, caso transferido o encargo financeiro a terceiro, documento original, devidamente assinado e identificado, firmado pelo destinatário da mercadoria, lhe autorizando a receber a restituição da importância ora pleiteada, com indicação das respectivas notas fiscais.

A Recorrente informa que, em que pese o art. 166 CTN não se aplicar no presente caso, em grande parte das operações o não repasse do ônus do ICMS próprio foi devidamente demonstrado, posto que as mercadorias foram revendidas para órgão público, precedidas de licitação.

No entanto, o fato de a proposta ter sido homologada (pregão eletrônico) antes da emissão dos documentos fiscais, por si só, não é suficiente para comprovar que o imposto destacado não foi repassado aos destinatários órgãos públicos.

Tratando-se de pregão eletrônico não há como se saber como foi calculado a composição do preço de venda e o lance da Requerente que restou vencedor.

No caso de restituição é necessária a comprovação inequívoca do não repasse, o que não se alcança demonstrar na situação em análise.

Assim, no caso em exame, não tendo a Impugnante 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, para a situação diversa de pagamento em duplicidade, anteriormente abordado.

Por fim, no Recurso de Revisão advoga-se que o valor a ser restituído deva ser corrigido pela taxa SELIC, até por razões de isonomia, uma vez que o estado corrige os débitos tributários com essa taxa.

Entretanto, como bem redige a Recorrente, a disposição que previa tal correção foi revogada pela Lei nº 17.247/07, o que impossibilita o atendimento do pleito.

Acrescente-se que o tratamento isonômico requerido encontra-se óbice, em face da competência deste Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, à luz do princípio da legalidade.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em lhe dar provimento parcial para restituir o imposto a título de ICMS operação própria, limitado ao valor do ICMS recolhido por substituição tributária, exceto em relação às operações destinadas a contribuintes do ICMS e sem a correção do indébito pela taxa SELIC. Vencidos os Conselheiros Cindy Andrade Moraes e Geraldo da Silva Datas, que lhe negavam provimento, nos termos do acórdão recorrido. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Thiago Álvares Feital (Revisor), Cindy Andrade Moraes, Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich e André Barros de Moura.

**Sala das Sessões, 25 de novembro de 2022.**

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

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente**

MH/P