

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.550/23/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.001669542-30  
Impugnação: 40.010155405-53  
Impugnante: Globex Utilidades S A  
CNPJ: 33.041260/0377-50  
Proc. S. Passivo: Evandro dos Santos Ramalho/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

### **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 de nota fiscal de saída, relativamente à mercadoria adquirida com o imposto pago por substituição tributária e, ainda, em decorrência do destaque a maior do imposto na emissão de nota fiscal de saída, relativamente à operação com mercadoria beneficiada por redução de base de cálculo. Entretanto, 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. Não reconhecido o direito à restituição pleiteada.**

**Impugnação improcedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documento de fls. 02/06, a restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS, referente à Nota Fiscal n.º 18.804, emitida em 10/12/21 e à Nota Fiscal n.º 60.055, emitida em 03/02/21, ao argumento de que, em relação ao primeiro documento, destacou indevidamente o ICMS sobre a venda do produto de código 458.926-2, cujo imposto havia sido retido anteriormente por encontrar-se submetido ao regime da substituição tributária e, em relação ao segundo documento, destacou ICMS a maior por não ter aplicado a redução de base de cálculo prevista para operação com o produto de código 474.730-5 – um bem de informática, fabricado com observância do Processo Produtivo Básico - PPB - conforme disposto no item 44.1, alínea “a” da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

Em Parecer às fls. 20/23, o Fisco relata que intimou a Requerente a apresentar notas fiscais que comprovassem que o destaque indevido, ou a maior do imposto não impactou o preço de venda daqueles produtos. Diz que em relação ao produto cujo imposto foi retido por substituição tributária, os documentos apresentados pela Intimada/Requerente informaram preços de venda inferiores ao valor apostado na Nota Fiscal n.º 18.804.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aduz que, em relação ao produto contido na Nota Fiscal n.º 60.055 – cuja base de cálculo não considerou a redução prevista na legislação - a Intimada/Requerente não apresentou documentos para comprovar o alegado erro de fato.

Conforme Despacho de fls. 30, a Fiscalização indefere o pedido.

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 32/35 (frente e verso) e junta documentos às fls. 36/47 (frente e verso), contra a qual a Fiscalização se manifesta às fls. 51/55.

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documento de fls. 02/06, a restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS, referente à Nota Fiscal n.º 18.804, emitida em 10/12/21 e à Nota Fiscal n.º 60.055, emitida em 03/02/21, ao argumento de que, em relação ao primeiro documento, destacou indevidamente o ICMS sobre a venda do produto de código 458.926-2, cujo imposto havia sido retido anteriormente por encontrar-se submetido ao regime da substituição tributária e, em relação ao segundo documento, destacou ICMS a maior por não ter aplicado a redução de base de cálculo prevista para operação com o produto de código 474.730-5 – um bem de informática, fabricado com observância do Processo Produtivo Básico - PPB - conforme disposto no item 44.1, alínea “a” da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

Diante do indeferimento do pedido de restituição, a Requerente apresenta Impugnação na qual lista novos exemplos de documentos fiscais que, no seu entendimento, comprovam as suas alegações.

Argumenta que o preço praticado pela venda do produto em suas várias unidades espalhadas pelo território nacional é o mesmo, independentemente da alíquota do imposto praticada nas diferentes unidades da Federação.

Afirma que as variáveis fiscais e tributárias afetam apenas a sua margem de agregação, jamais o seu preço de venda do produto.

Sustenta que, apesar de ter pago o imposto a maior, o excesso do encargo não foi repassado ao adquirente da mercadoria.

Em que pesem as suas alegações, não se faz possível o atendimento ao seu pleito.

Não se questiona nos autos o pagamento indevido, ou a maior do imposto, então objeto do pedido de restituição.

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 n.º 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.

O pleito da Impugnante, relativamente à matéria de direito encontra embasamento legal nos arts. 165 e 166 do CTN, que assim estabelecem:

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, a saber:

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.

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 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 prediar 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”.

No caso dos autos, na tentativa de demonstrar que o destaque indevido do ICMS sobre a venda de produto cujo imposto já houvera sido retido por substituição tributária, a Impugnante trouxe os seguintes exemplos de notas fiscais de saída:

- Nota Fiscal n.º 24.740, às fls. 29, a qual informa preço do produto cód. 458.926-2, inferior àquele aposto na Nota Fiscal n.º 18.804, na qual foi destacado indevidamente o ICMS;

- Nota Fiscal n.º 211.232, de 11/08/21, citada à fl. 40, a qual informa preço do referido produto maior do que aquele aposto na Nota Fiscal n.º 18.804.

Por seu turno, em sua Manifestação, o Fisco observa que o primeiro exemplo acima referido sugere, ao contrário do pretendido pela Impugnante, que o destaque indevido do imposto na Nota Fiscal n.º 18.804 implicou em um preço de venda maior do produto de cód. 458.926-2.

Por sua vez, em relação ao segundo exemplo, o Fisco sustenta que a diferença de 4 (quatro) meses entre a emissão das notas fiscais interfere no preço de venda do produto de cód. 474.730-5.

De fato, as ponderações do Fisco se revelam pertinentes; os documentos referidos ou infirmam a tese do contribuinte, ou não se prestam a comprová-la.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mesmo que se despreze a variação temporal alertada pelo Fisco em relação ao segundo exemplo acima referido, a variação do preço de venda do produto – um valor distinto para cada nota fiscal – não permite avaliar qual a variável que atuou sobre a formação daqueles preços.

Nessa medida, não se faz possível verificar se o imposto indevidamente destacado na Nota Fiscal n.º 18.804 foi, ou não, repassado ao adquirente da mercadoria vendida pela Impugnante.

Ademais, e sobretudo, há que se destacar irrelevância estatística da amostra trazida pela Impugnante.

Dado o grande número de suas operações de vendas de mercadorias através de lojas espalhadas por todo o país, não é razoável considerar que apenas 3 (três) notas fiscais possam representar o universo de suas vendas do produto objeto do pedido de restituição, mesmo que se considere apenas o período (mês) em que elas foram emitidas.

Por sua vez, ao tentar demonstrar que o imposto destacado a maior na Nota Fiscal n.º 60.055 – em razão da não aplicação de redução da base de cálculo à operação com o produto de cód. 474.730-5 - teve o seu encargo inteiramente assumido por ela, a Impugnante trouxe exemplos de outras notas fiscais de saída, as quais não continham idêntico produto, mas apenas produtos que, segundo diz, são similares a ele.

Nesse caso, patente a impossibilidade de qualquer avaliação comparativa entre os preços de venda entre os diferentes produtos e, por conseguinte, inviável verificar a ocorrência, ou não, do repasse do ônus do tributo destacado a maior.

Lembre-se que, nos termos do art. 166 do CTN, c/c o § 3º do art. 92 do RICMS/02, e art. 30 do RPTA, 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. Veja-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.

(...)

## 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.

No presente caso, a Impugnante não demonstrou o cumprimento de nenhum dos dois requisitos.

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.

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

**Sala das Sessões, 25 de abril de 2023.**

**Dimitri Ricas Pettersen**  
**Relator**

**Cindy Andrade Morais**  
**Presidente**

P