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

| | | |
|---|---|---|
| Acórdão: | 24.979/25/1ª | Rito: Sumário |
| PTA/AI: | 16.001722080-99 | |
| Impugnação: | 40.010158338-52 | |
| Impugnante: | Aciléa Maria Ferreira de Carvalho | |
| | CPF: 318.917.996-49 | |
| Proc. S. Passivo: | Gilberto de Oliveira | |
| Origem: | DF/BH-1 | |

## EMENTA

**RESTITUIÇÃO – ITCD. Pedido de restituição de valor pago a maior a título de Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCD), sob o fundamento de erro na identificação do percentual de um dos bens imóveis doados com reserva de usufruto existente na DBD. Todavia, uma interpretação lógico sistemática do ordenamento jurídico pátrio, notadamente dos arts. 121 e 165 do CTN conduzem à conclusão de que o indébito só poderia ser legitimamente postulado pelo sujeito passivo que o pagou, ou seja, quem efetivamente arcou com o ônus financeiro da cobrança, não sendo, portanto, a Impugnante parte legítima para pleitear a restituição, ainda que se enquadre como responsável solidária pelo pagamento do imposto, na forma do art. 9º, inciso III do Decreto nº 43.981/05 (RITCD).**

**Impugnação improcedente. Decisão unânime.**

## RELATÓRIO

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual a restituição dos valores pagos relativamente ao ITCD, conforme documento de fls. 02, sob o argumento de erro na identificação do percentual de um dos bens imóveis doados com reserva de usufruto (de 100% para 50%) existente na Declaração de Bens e Direitos (DBD) nº 202.302.745.596-1, em que figura como transmitente (doadora) de dois imóveis aos beneficiários Leonardo Castro Moura e Adriana Carvalho e Silva.

Destaca que a donatária Adriana Carvalho e Silva já possuía 50% do bem, em decorrência da transmissão *causa mortis* do inventário de Durvalino Antônio Ferreira e Silva, conforme consta na cópia da Matrícula 1318 do 6º Ofício de Registro de Imóveis da Comarca de Belo Horizonte (fls. 08/09), o que a motivou gerar uma declaração retificadora (Protocolo nº 202.401.856.415-0).

O ITCD referente à instituição do usufruto foi efetivamente recolhido por Adriana Carvalho e Silva, conforme consulta SICAF acostada à fl. 10.

A Fiscalização propõe o indeferimento do pedido, conforme Parecer de fl. 11, por não ter sido, a Requerente, a arcar com o pagamento e nem ter sido autorizada a receber por quem o efetuou, nos termos do 166 do Código Tributário Nacional (CTN).

A Delegacia Fiscal (DF/BH-1), em Despacho de fls. 12, indefere o pedido.



*Disponibilizado no Diário Eletrônico em 07/05/2025 - Cópia WEB*

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 15/16, acompanhada dos documentos de fls. 17/37, argumentando, que "Conforme pedido anterior é legítimo a restituição, pois a Donataria Adriana já possuía 50% do bem, (doc anexo), portanto, o pagamento do ITCD deveria ser de 50% e não 100% conforme fora feito. (ITCD anexo)". Salienta, ainda, que realizou novo pedido de restituição (Protocolo 202.413.214.073-8 e Identificação 266.803.786-72).

A Fiscalização manifesta-se às fls. 42/44, propondo o indeferimento do pedido de restituição, sob o argumento de que os recolhimentos foram efetuados por Adriana Carvalho e Silva, não havendo autorização desta para que a Impugnante receba a restituição em seu nome, o que atrairia a aplicação do art. 166 do CTN.

## DECISÃO

Trata-se de pedido de restituição de ITCD feito pela doadora de imóvel em reserva de usufruto, sob o argumento de que teria indicado equivocadamente o percentual de transmissão de um dos bens na DBD nº 202.302.745.596-1, tendo em vista que a donatária (Adriana Carvalho e Silva) já possuía 50% do bem, em decorrência de transmissão anterior.

A Fiscalização, por sua vez, indeferiu o pedido, sob o argumento de que a Sra. Acilea Maria Ferreira de Carvalho (doadora) seria ilegítima para pleitear a restituição, pois quem efetuou o pagamento do imposto foi a Sra. Adriana Carvalho e Silva (donatária), o que atrairia a aplicação do art. 166 do CTN, argumento também existente na Manifestação Fiscal de fls. 42/44.

Inicialmente, destaca-se que é inaplicável o art. 166 do CTN e o art. 30 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), tendo em vista que ambos os dispositivos se restringem a tributos em que há a transferência do encargo financeiro à terceiro (tributos indiretos), hipótese em que o ITCD não se enquadra, visto que este possui natureza de tributo direto. Destaca-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. (Grifou-se).
>
> 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.

Todavia, uma interpretação lógico sistemática do ordenamento jurídico pátrio, notadamente dos arts. 121 e 165 do CTN, conduzem à conclusão de que o



Disponibilizado no Diário Eletrônico em 07/05/2025 - Cópia WEB

indébito só poderia ser legitimamente postulado pelo sujeito passivo que o pagou, ou seja, quem efetivamente arcou com o ônus financeiro da cobrança, não sendo, portanto, a Impugnante parte legítima para pleitear a restituição, ainda que se enquadre como responsável solidária pelo pagamento do imposto, na forma do art. 9º, inciso III do Decreto nº 43.981/05 (RITCD), *in verbis:*

> CTN
>
> Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
>
> Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
>
> I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
>
> II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.
>
> (...)
>
> 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 § 4° do art. 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. (...)

Neste sentido, decidiu o Superior Tribunal de Justiça nos Embargos de Divergência em Recurso Especial (EREsp) nº 1318163/PR, em discussão que, apesar de envolver imposto diferente do analisado nos autos, as razões de decidir da decisão, notadamente a parte quanto à abrangência do sujeito passivo que poderia pleitear a restituição do tributo, aplicam-se integralmente aos autos. Colaciona-se:

> TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. COTEJO REALIZADO. SIMILITUDE FÁTICA COMPROVADA. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ART. 45, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. ILEGITIMIDADE ATIVA DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. INAPLICABILIDADE DO ART. 166 DO CTN.



*Disponibilizado no Diário Eletrônico em 07/05/2025 - Cópia WEB*

1. A DIVERGÊNCIA TRAÇADA NESTES AUTOS ENVOLVE QUESTÃO RELACIONADA À LEGITIMIDADE DO SUJEITO PASSIVO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA (NA HIPÓTESE, PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO) PARA REQUERER A RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO RESULTANTE DE PAGAMENTO DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO E RECOLHIDO A MAIOR QUANDO EM CUMPRIMENTO DO ART. 45, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

**2. O ACÓRDÃO EMBARGADO DECIDIU QUE: "A REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO PODE SER POSTULADA PELO SUJEITO PASSIVO QUE PAGOU, OU SEJA, QUE ARCOU EFETIVAMENTE COM ÔNUS FINANCEIRO DA EXAÇÃO.**

**INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 121 E 165 DO CTN"; "A EMPRESA QUE É A FONTE PAGADORA NÃO TEM LEGITIMIDADE ATIVA PARA POSTULAR REPETIÇÃO DE INDÉBITO DE IMPOSTO DE RENDA QUE FOI RETIDO QUANDO DO PAGAMENTO PARA A EMPRESA CONTRIBUINTE. ISSO PORQUE A OBRIGAÇÃO LEGAL IMPOSTA PELO ART. 45, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN É A DE PROCEDER A RETENÇÃO E O REPASSE AO FISCO DO IMPOSTO DE RENDA DEVIDO PELO CONTRIBUINTE"; "NÃO HÁ PROPRIAMENTE PAGAMENTO POR PARTE DA RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIA, UMA VEZ QUE O ÔNUS ECONÔMICO DA EXAÇÃO É ASSUMIDO DIRETA E EXCLUSIVAMENTE PELO CONTRIBUINTE QUE REALIZOU O FATO GERADOR CORRESPONDENTE, CABENDO A ESSE, TÃO SOMENTE, O DIREITO À RESTITUIÇÃO"; E "CONFORME ASSENTADO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, A ALEGADA AUTORIZAÇÃO OUTORGADA PELA CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDA, QUANDO MUITO, POSSIBILITARIA A RECORRENTE INGRESSAR COM A DEMANDA EM NOME DA CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDA, NA QUALIDADE DE MANDATÁRIA, MAS NÃO EM NOME PRÓPRIO (ART. 6º DO CPC)".**

3. JÁ NOS ACÓRDÃOS INDICADOS COMO PARADIGMAS, ENTENDEU-SE, RESPECTIVAMENTE, QUE: "É PACÍFICA A JURISPRUDÊNCIA DO STJ QUANTO À LEGITIMIDADE DA EMPRESA, NA CONDIÇÃO DE RESPONSÁVEL PELO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO, PARA PROPOR AÇÃO VISANDO A REPETIÇÃO DO INDÉBITO"; "O ART. 35 DA LEI 7.713/1988 ATRIBUI A EMPRESA A RETENÇÃO DO TRIBUTO EM ANÁLISE, FATO QUE A TRANSFORMA EM RESPONSÁVEL PELO PAGAMENTO DO IMPOSTO, CONFORME DICÇÃO DO PAR. ÚNICO DO ART. 45, COMBINADO COM O ART. 121, II, AMBOS DO CTN, DESSA FORMA, A RECORRENTE POSSUI LEGITIMIDADE PARA IMPETRAR MANDADO DE SEGURANÇA"; E "COMO O SUJEITO PASSIVO PODE SER RESPONSÁVEL OU CONTRIBUINTE, CONCLUIU-SE QUE ESTÁ O SUJEITO PASSIVO LEGITIMADO PARA O INDÉBITO".

4. A DIVERGÊNCIA, PORTANTO, É EVIDENTE E DEVE SER RESOLVIDA ADOTANDO-SE O ENTENDIMENTO FIRMADO NO ACÓRDÃO EMBARGADO NO SENTIDO DE QUE O SUJEITO RESPONSÁVEL PELA OBRIGAÇÃO DE FAZER CONSISTENTE NA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA NÃO TEM LEGITIMIDADE AD CAUSAM PARA PLEITEAR A RESTITUIÇÃO DE



*Disponibilizado no Diário Eletrônico em 07/05/2025 - Cópia WEB*

> VALORES EVENTUALMENTE PAGOS A MAIOR POR OCASIÃO DO CUMPRIMENTO DE REFERIDA INCUMBÊNCIA NORMATIVA.
>
> (...)
>
> 11. DESTAQUE-SE, NO ENTANTO, QUE O IMPOSTO DE RENDA NÃO SE INCLUI DENTRE AQUELES QUE SE ENQUADRAM COMO "TRIBUTOS INDIRETOS" A EXIGIR QUALQUER ANÁLISE QUANTO AO ART. 166 DO CTN, SENDO DESNECESSÁRIO TECER MAIS COMENTÁRIOS A RESPEITO DE REFERIDOS PRECEDENTES.
>
> 12. POR FIM, O FATO DE HAVER OU NÃO AUTORIZAÇÃO PELO SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA CONCEDIDA À ORA EMBARGANTE, QUANDO MUITO, POSSIBILITARIA QUE ELA INGRESSASSE COM A DEMANDA EM NOME DA CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDA NA QUALIDADE DE MANDATÁRIA, MAS NÃO EM NOME PRÓPRIO, POIS, COMO SE DISSE, A HIPÓTESE DOS AUTOS NÃO DIZ RESPEITO A TRIBUTO INDIRETO A EXIGIR A APLICAÇÃO DO ART. 166 DO CTN.
>
> 13. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA A QUE SE NEGAM PROVIMENTO.
>
> (EREsp n. 1.318.163/PR, relator Ministro Og Fernandes, Primeira Seção, julgado em 14/6/2017, DJe de 15/12/2017.) (...) (Destacou-se)

Ressalte-se que a Impugnante busca pleitear direito alheio em nome próprio, o que é vedado pelo ordenamento jurídico, devendo ser mantida, portanto, a improcedência do seu pedido, o que não impossibilita, destaca-se, que a parte legítima (sujeito passivo que realizou o pagamento do ITCD), que, no caso, é a Sra. Adriana Carvalho e Silva, pleiteie a repetição do indébito administrativamente.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Frederico Augusto Lins Peixoto (Revisor) e Gislana da Silva Carlos.

**Sala das Sessões, 08 de abril de 2025.**

**Mellissa Freitas Ribeiro**
**Relatora**

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

P



*Disponibilizado no Diário Eletrônico em 07/05/2025 - Cópia WEB*