

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.170/26/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 16.026843322-62
Impugnação: 40.010160840-63
Impugnante: Laticínios Bela Vista S.A.
IE: 001099355.02-58
Proc. S. Passivo: FERNANDA TERRA DE CASTRO COLLICCHIO/Outro(s)
Origem: DF/Governador Valadares

EMENTA

RESTITUIÇÃO - ICMS - RECOLHIMENTO A MAIOR. Pedido de restituição de ICMS, sob o fundamento de recolhimento a maior do imposto em virtude de não ter usufruído dos benefícios fiscais de redução de base de cálculo e isenção. Entretanto, a Contribuinte não demonstrou, de forma inequívoca, que suportou o ônus financeiro do imposto pago a maior. Aplica-se ao caso o disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional. Não reconhecido o direito à restituição pleiteada. Impugnação improcedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documento de fls. 02/03, a restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS, referente aos exercícios de 2023 a 2025, ao argumento de ter efetuado pagamento de ICMS sem usufruir dos benefícios fiscais previstos no item 22, alíneas “a” e “b” da Parte 1 do Anexo II e nos itens 14 e 14.1 da Parte 1 do Anexo X, ambos do RICMS/23, os quais instituíam redução da base de cálculo e isenção nas operações internas com leite *in natura*, condicionando sua fruição à realização do beneficiamento no estado de Minas Gerais.

A Delegacia Fiscal (DF/Governador Valadares), conforme Parecer de fls. 29/31 e Despacho de fls. 32, indefere o pedido.

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 35/44, contra a qual a Fiscalização se manifesta às fls. 73/80.

DECISÃO

Trata-se de requerimento de restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS, referente aos exercícios de 2023 a 2025, ao argumento de ter efetuado pagamento de ICMS sem usufruir dos benefícios fiscais previstos no item 22, alíneas “a” e “b” da Parte 1 do Anexo II e nos itens 14 e 14.1 da Parte 1 do Anexo X, ambos do RICMS/23, os quais instituíam redução da base de cálculo e isenção nas operações

internas com leite *in natura*, condicionando sua fruição à realização do beneficiamento no estado de Minas Gerais.

De fato, a condicionante de fruição do benefício fiscal previsto no item 22, alíneas “a” e “b” da Parte 1 do Anexo II e nos itens 14 e 14.1 da Parte 1 do Anexo X, ambos do RICMS/23, os quais instituíam redução da base de cálculo e isenção nas operações internas com leite *in natura*, de permitir sua fruição somente quando o leite for beneficiado em Minas Gerais, foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento da ADI nº 5363, por afronta ao art. 152 da Constituição Federal, que veda a instituição de distinções tributárias em razão da procedência ou destino das mercadorias.

Em razão da exigência reputada inconstitucional, a Impugnante alegou ter suportado o ônus de recolhimento indevido do tributo, configurando-se, assim, o direito à repetição do indébito tributário.

Posteriormente, o Decreto Estadual nº 48.999/25 adequou a legislação estadual ao entendimento firmado pelo STF, suprimindo a cláusula inconstitucional e atribuindo efeitos retroativos à alteração normativa, em reconhecimento ao direito dos contribuintes.

Ressalte-se que o pronunciamento do STF não foi acompanhado de modulação temporal de seus efeitos, razão pela qual a decisão possui eficácia “*ex tunc*”, tornando ilegítima, desde a sua origem, a cobrança do ICMS fundada na exigência inconstitucional.

Entretanto, o Despacho emitido pela Delegacia Fiscal de Governador Valadares (fls. 32), com base em Parecer fiscal de fls. 29/30, denegou o pedido de restituição de indébito tributário, ao argumento de que o ICMS ostenta natureza de tributo indireto, circunstância que atrai a incidência do art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN), bem como do art. 30 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Acrescentou, ainda, que a documentação apresentada pela Impugnante revela fragilidades relevantes sob o aspecto probatório, visto que os dados numéricos foram apresentados de forma globalizada por produto, sem a devida especificação individualizada das mercadorias, sendo utilizados termos genéricos, tais como “bebida láctea” e “leite em pó”, em substituição às denominações efetivamente empregadas na comercialização.

Em face dessa imprecisão, a Delegacia Fiscal alegou que fica inviabilizada a verificação dos valores alegadamente recolhidos a maior em cada exercício. Além disso, no tocante ao exercício de 2024, constatou a juntada de duas planilhas distintas ao processo (fls. 25/26), sem que seja possível identificar, com segurança, qual delas reflete corretamente os dados pertinentes.

Deste modo, o parecer fiscal concluiu pela impossibilidade de acolhimento da pretensão deduzida, propondo o seu indeferimento, como medida necessária à prevenção do enriquecimento sem causa do contribuinte de direito, especialmente diante da ausência de comprovação de ter assumido o ônus econômico do ICMS, bem

como da ausência, no caso, de o ter transferido ao contribuinte de fato, de autorização expressa deste a recebê-la.

Irresignada, a Requerente apresenta impugnação administrativa ao Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, na qual alega, em síntese que:

- a manutenção das exigências previstas no art. 166 do CTN para tributos indiretos implica indevida intervenção da Fazenda Estadual em relação jurídica de natureza civil, da qual não participa, por absoluta falta de competência;

- a exigência de cumprimento do disposto no art. 166 do CTN torna impraticável a restituição, diante da inviabilidade de obtenção da autorização de todos os consumidores de fato, considerando a extensão da cadeia de consumo;

- é possível a dispensa das exigências previstas no art. 166 do CTN, ao argumento de que não compete ao Estado imiscuir-se em relações jurídicas de natureza civil, conforme assentado no Recurso Especial nº 903.394/AL;

- a lógica jurídica que fundamenta o Tema nº 1.191 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), aplicável ao regime de substituição tributária, deveria ser estendida aos demais contribuintes do ICMS sujeitos ao regime ordinário de apuração, sob a alegação de que se trata, igualmente, de tributo indireto.

Por fim, a Impugnante juntou aos autos planilha em mídia digital contendo dados relativos a suas operações, com o intuito de rebater as conclusões do parecer fiscal.

Em que pesem as argumentações oferecidas, não assiste razão à Impugnante.

Quanto à manutenção das exigências previstas no art. 166 do CTN, aplicáveis aos tributos indiretos, há que se destacar a racionalidade subjacente ao referido dispositivo legal, *in verbis*:

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.

(...)

O art. 166 do CTN, ao condicionar a restituição do indébito à comprovação de que o ônus econômico do tributo tenha sido efetivamente suportado pelo contribuinte de direito ou, alternativamente, à apresentação de autorização expressa do contribuinte de fato para o ajuizamento do pleito restitutivo, visa impedir o enriquecimento sem causa do contribuinte de direito.

Se tal exigência fosse dispensada, seria possível que o contribuinte de direito viesse a receber a restituição de valores recolhidos a título de tributo sem ter arcado com o respectivo ônus econômico, ônus este suportado pelo contribuinte de

fato, circunstância que comprometeria a lógica do sistema tributário aplicável aos tributos indiretos.

Não pode prevalecer o argumento de que referida exigência inviabilizaria, na prática, a restituição pretendida, diante da suposta impossibilidade de obtenção da autorização de todos os consumidores de fato, especialmente em razão da amplitude da cadeia de consumo.

É certo que a obtenção da autorização de todos os consumidores de fato impõe ônus operacional ao contribuinte de direito. Todavia, tal circunstância não afasta a necessidade de observância da exigência legal, uma vez que a sua dispensa, sob o argumento do esforço demandado, comprometeria a própria finalidade do dispositivo, qual seja, a prevenção do enriquecimento sem causa do contribuinte de direito.

Dessa forma, embora laboriosa, a exigência prevista no CTN não pode ser afastada, constituindo condição indispensável à demonstração de que o contribuinte de direito não se beneficiou indevidamente do ônus econômico do tributo, o qual foi suportado pelos contribuintes de fato.

Também não deve prosperar a tese de suposta dispensa das exigências previstas no art. 166 do CTN, no âmbito do ICMS devido sob o regime de Substituição Tributária (ICMS/ST), com fundamento no Tema 1.191 do Superior Tribunal de Justiça e no Recurso Especial nº 903.394/AL.

O Recurso Especial nº 903.394/AL firmou a tese, no âmbito do ICMS devido sob o regime de Substituição Tributária, da impossibilidade de o contribuinte de fato (consumidores em geral) demandar diretamente o Estado em pedido de restituição de indébito tributário, uma vez que inexistente relação jurídico-tributária entre aquele e o ente fazendário.

O contribuinte de fato, embora suporte o ônus econômico do tributo, não figura como sujeito passivo da obrigação tributária, razão pela qual carece de legitimidade ativa para postular a repetição do indébito perante o Estado. Neste aspecto, correta a compreensão de que o Estado não deve se imiscuir em relações jurídicas de direito privado.

O contribuinte de direito, para fazer jus à restituição do indébito tributário, permanece obrigado a demonstrar que suportou o ônus econômico do tributo ou, alternativamente, que se encontra expressamente autorizado pelo contribuinte de fato a pleitear a restituição, nos termos do art. 166 do CTN.

Neste caso, quando há autorização expressa do contribuinte de fato — uma vez efetivada a restituição em favor do contribuinte de direito, surge para este a obrigação de repassar o valor restituído ao contribuinte de fato que efetivamente suportou o ônus econômico do tributo. Trata-se, nesse momento, de relação jurídica distinta da relação tributária, de natureza eminentemente privada.

É nesse segundo plano, posterior à restituição promovida pelo Estado, que se estabelece o direito do contribuinte de fato à percepção do valor restituído, uma vez que o contribuinte de direito atuou, apenas, como intermediário autorizado. Nessa

etapa, não compete ao Estado interferir ou fiscalizar o adimplemento da obrigação de repasse, por se tratar de relação jurídica de natureza civil.

Assim compreendido, caso o contribuinte de fato pretenda receber o valor correspondente ao ônus econômico que suportou, deverá buscar a tutela jurisdicional em face do contribuinte de direito que obteve a restituição do indébito, e não contra o Estado. Essa circunstância evidencia que a controvérsia, nesse momento, desloca-se do âmbito tributário para o campo do Direito Privado.

Diante do exposto, resta claro que o REsp nº 903.394/AL não dispensa o cumprimento das exigências previstas no art. 166 do CTN, limitando-se a afirmar que (I) o Estado não pode ingressar na esfera das relações privadas entre contribuinte de direito e contribuinte de fato; e (II) o contribuinte de fato não detém legitimidade para pleitear diretamente perante o Estado a restituição de indébito tributário.

A Impugnante também se utiliza da sistemática do ICMS/ST e do Tema nº 1.191 do STJ para justificar a inaplicabilidade das exigências previstas no art. 166 do CTN.

O Tema nº 1.191 do STJ firmou a seguinte tese: *“na sistemática da substituição tributária para frente, em que o contribuinte substituído revende a mercadoria por preço menor do que a base de cálculo presumida para o recolhimento do tributo, é inaplicável a condição prevista no art. 166 do CTN”*.

Conforme observado em voto do Ministro Benedito Gonçalves no AgInt no REsp n. 1.949.848/MG, a controvérsia não diz respeito à devolução do valor do *"ICMS incluído no preço da mercadoria vendida, mas daquele decorrente da diferença entre a base de cálculo efetivamente praticada e a presumida, sendo que esta última, porque não ocorrida, não foi imposta ao consumidor, daí porque não se pode exigir comprovação do não repasse financeiro"*.

Assim compreendido, na sistemática da Substituição Tributária para a frente, em que o contribuinte substituído revende a mercadoria por preço menor do que a base de cálculo presumida para o recolhimento do tributo, é inaplicável a condição prevista no art. 166 do CTN.

A lógica que fundamenta a inaplicabilidade do art. 166 do CTN, nos casos em que o fato gerador se realizar por um valor inferior ao da base de cálculo presumida do ICMS/ST, reside no fato de que o valor a ser restituído não é repassado ao consumidor final em nenhum momento. Nessas hipóteses, o ônus econômico do tributo é suportado exclusivamente pelo contribuinte substituído, razão pela qual lhe assiste, diretamente, o direito à restituição do ICMS pago a maior.

A legislação tributária mineira já se adequou a esse entendimento, nos termos do § 1º do art. 46 do Anexo VII do RICMS/23, com redação dada pelo art. 1º do Decreto Estadual nº 48.909/24, e com vigência a partir de 8 de outubro de 2024:

Anexo VII do RICMS/23

Art. 46 - Nos casos em que o fato gerador se realizar por um valor inferior ao da base de cálculo presumida do ICMS ST, o contribuinte que houver praticado a operação interna de circulação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da mercadoria a consumidor final fará jus à restituição, observado o disposto nesta seção.

§ 1º - É inaplicável a condição prevista no art. 166 da Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, nos casos de que trata o caput.

Portanto, não há que se cogitar da inaplicabilidade das exigências previstas no art. 166 do CTN ao presente caso, uma vez que tal exceção é restrita à sistemática da Substituição Tributária para a frente, em que o contribuinte substituído revende a mercadoria por preço menor do que a base de cálculo presumida para o recolhimento do tributo.

Frise-se que essa inaplicabilidade decorre do fato de que o entendimento firmado no Tema nº 1.191 do STJ se restringe ao contribuinte substituído que realiza a operação destinada ao consumidor final. Esta não é a circunstância verificada no caso da Impugnante.

Em uma cadeia de circulação composta por diversos contribuintes, apenas o contribuinte varejista detém legitimidade para pleitear a restituição do ICMS antecipadamente recolhido, pois é ele quem realiza a última operação da cadeia de circulação destinada ao consumidor final e é, por conseguinte, quem possui condições de apurar e comprovar que não houve correspondência entre a base de cálculo presumida e aquela efetivamente praticada.

O entendimento firmado no Tema nº 1.191 do STJ pressupõe que a operação subsequente seja destinada ao consumidor final, isto é, que haja o efetivo encerramento da cadeia de circulação da mercadoria. Isso porque, em tais hipóteses, o destinatário da mercadoria não se apropria de créditos do imposto, tampouco os utiliza em operações ou prestações subsequentes, inexistindo, portanto, risco de cumulatividade ou de aproveitamento indevido de créditos tributários.

Não merece prosperar a pretensão da Impugnante de estender essa mesma lógica à revenda de mercadorias a contribuintes que as emprega em seus respectivos processos produtivos ou as revende. Nesses casos, os adquirentes podem se apropriar dos créditos gerados nas operações anteriores e, posteriormente, compensá-los com os débitos incidentes nas etapas subsequentes da cadeia produtiva em que atuam.

Admitir tal pretensão implicaria verdadeira subversão do princípio da não cumulatividade, na medida em que ensejaria a criação artificial de créditos tributários em prejuízo da Fazenda Pública, ao permitir, simultaneamente, que a Impugnante, na condição de remetente, fosse restituída de parcela do tributo recolhido e que o adquirente/destinatário se apropriasse da integralidade do imposto destacado nas operações anteriores.

Portanto, revela-se imperioso o cumprimento das exigências previstas no art. 166 do CTN, uma vez que a comercialização de seus produtos não se destina a consumidores finais.

No tocante à documentação apresentada pela Impugnante, a presença de dados numéricos de forma globalizada por produto, sem a devida especificação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

individualizada das mercadorias, bem como a divergência apresentada entre as planilhas do exercício de 2024, conforme fls. 25/26, há que se ponderar o seguinte:

a) cabe à Impugnante, demonstrar de forma clara, precisa e logicamente consistente, o valor da restituição pretendida. No entanto, à luz dos dados apresentados, subsiste a insegurança quanto à correta apuração de eventual montante a ser restituído;

b) está correto o entendimento consignado no parecer fiscal, uma vez que os dados numéricos foram apresentados de forma globalizada por produto, sem a necessária individualização das mercadorias;

c) persiste a impossibilidade de identificar, com segurança, qual das duas planilhas relativas ao exercício de 2024 reflete de maneira fidedigna os dados relacionados.

Por todas as contrarrazões expostas, não merece acolhimento a pretensão da Impugnante de afastar as exigências previstas no art. 166 do CTN, uma vez que tais condições são indispensáveis à prevenção do enriquecimento sem causa do contribuinte de direito, preservando a lógica própria dos tributos indiretos.

Não reconhecido o direito à restituição pleiteada.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Liz Marília Guedes Vecci Mendonça e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Juliana de Mesquita Penha (Revisora) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 09 de abril de 2026.

Wertson Brasil de Souza
Relator

Antônio César Ribeiro
Presidente

P