

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.117/19/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.000816717-56  
Impugnação: 40.010140051-58  
Impugnante: Caterpillar Global Mining Equipamentos de Mineração do Brasil Ltda.  
IE: 712204155.00-57  
Proc. S. Passivo: Júnia Adriana da Silva Jácome/Outro(s)  
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**RESTITUIÇÃO - ICMS - IMPOSTO SUPOSTADO POR TERCEIROS. Pedido de restituição de valor recolhido a título de ICMS, relativo à operação de saída de mercadoria para contribuintes do ICMS. Não reconhecido, em parte, o direito à restituição pleiteada, em face das disposições contidas no art. 166 do CTN, haja vista que a Requerente não comprovou ter assumido o encargo financeiro, bem como não demonstrou estar expressamente autorizada a pedir a restituição por aquele que o suportou. Correta a denegação, em parte, do pedido de restituição. Impugnação parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documento de fls. 02, a restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS alegando pagamento em duplicidade e que “...a empresa requerente, efetuou o pagamento do ICMS normal por Débito e Crédito, referente a mercadorias com recolhimento antecipado do ICMS-ST do mesmo período.”

A DF/1º Nível/BH-1, em despacho de fls. 21, indefere o pedido de restituição com fundamento no Parecer DF/BH-1/RI/010/2016, de fls. 18/20.

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por procuradoras regularmente constituídas, Impugnação às fls. 26/29, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 43/46.

A 3ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 08/07/16, exara o seguinte despacho interlocutório de fls. 49:

ACORDA A 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CC/MG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM EXARAR DESPACHO INTERLOCUTÓRIO PARA QUE A IMPUGNANTE, NO PRAZO DE 30 (TRINTA) DIAS, CONTADO DO RECEBIMENTO DA INTIMAÇÃO: 1) EXPLÍCITE, COM A RESPECTIVA TRANSCRIÇÃO, QUAIS OS PRECEITOS NORMATIVOS QUE NORTEARAM O RECOLHIMENTO DO ICMS-ST NA IMPORTAÇÃO POR ANTECIPAÇÃO E, SE FOR O CASO, A DEMONSTRAÇÃO DE SUA DEFINITIVIDADE; 2) EM RELAÇÃO À DIFERENÇA ENTRE OS VALORES DO ICMS DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA E O RECOLHIDO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

POR ANTECIPAÇÃO, ESCLAREÇA QUAL FOI O MOMENTO DO RECOLHIMENTO E APRESENTAR A SUA COMPROVAÇÃO; 3) FUNDAMENTE E ESCLAREÇA EM QUAL MOMENTO FOI EFETIVADO O CREDITAMENTO DO ICMS DESTACADO NAS NFE DE ENTRADA, CONFORME APRESENTADO NA COLUNA "VALOR ICMS PRÓPRIO CREDITADO" CONSTANTE DA "PLANILHA RESTITUIÇÃO DE ICMS NORMAL - SAÍDAS INTERNAS" (CD - FLS. 14); 4) CONSIDERANDO QUE CONSTA DAS NFE DE SAÍDA EMITIDAS PELA REQUERENTE O DESTAQUE DO ICMS NAS OPERAÇÕES, COMPROVE QUE O TRIBUTO NÃO TEVE SEU ÔNUS REPASSADO AOS ADQUIRENTES, BEM COMO APRESENTE DECLARAÇÃO DESTES DE QUE NÃO HOUVE O LANÇAMENTO DO CRÉDITO DO IMPOSTO, COMPROVADO PELA RESPECTIVA ESCRITURAÇÃO NOS LIVROS REGISTRO DE ENTRADA E REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS; 5) TRAGA AOS AUTOS DECLARAÇÕES DOS DESTINATÁRIOS DAS MERCADORIAS, NA FORMA DO ART. 166 DO CTN. O PRAZO ESTABELECIDO PARA O CUMPRIMENTO DA PRESENTE DELIBERAÇÃO, SUPERIOR AOS 10 (DEZ) DIAS PREVISTOS NO ART. 157 DO RPTA, JUSTIFICA-SE PELA COMPLEXIDADE NA OBTENÇÃO DAS INFORMAÇÕES E/OU DOCUMENTOS SOLICITADOS. EM SEGUIDA, VISTA À FISCALIZAÇÃO.

A Requerente cumpre parte das medidas constantes do despacho interlocutório, conforme documentos de fls. 54/164, e pede dilação de prazo para cumprir o disposto nos itens 4) e 5), que é deferida pela DF/1º Nível/BH-1 em 12/09/16, fls. 166.

A Requerente manifesta-se às fls. 168/169, e anexa aos autos os documentos de fls. 170/215.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 216/218, oportunidade em que pede seja julgada improcedente a impugnação.

Em sessão realizada em 21/02/17, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 07/03/17.

Em sessão realizada em 07/03/17, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG:

(...) EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE: 1) CONSIDERANDO QUE O ICMS É UM TRIBUTO QUE, POR SUA NATUREZA, COMPORTA A TRANSFERÊNCIA DO RESPECTIVO ENCARGO AO ADQUIRENTE DA MERCADORIA, O QUE É O CASO DAS OPERAÇÕES OBJETO DO PRESENTE PEDIDO DE RESTITUIÇÃO, EM EXARAR DESPACHO INTERLOCUTÓRIO PARA QUE A IMPUGNANTE, NO PRAZO DE 30 (TRINTA) DIAS, CONTADO DO RECEBIMENTO DA INTIMAÇÃO, CUMpra, DE FORMA INTEGRAL, O DISPOSTO NOS ITENS 4 E 5 DO DESPACHO INTERLOCUTÓRIO EXARADO POR ESTA 3ª CÂMARA EM 08/07/2016 (FLS. 49), ESPECIALMENTE NO QUE TANGE À COMPROVAÇÃO DO NÃO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DO ICMS DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS PELOS DESTINATÁRIOS, MEDIANTE APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO DOS LANÇAMENTOS, POR ESTES, EM SEUS LIVROS REGISTRO DE

ENTRADA E REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS, E AO DISPOSTO NO ART. 166 DO CTN E; 2) BAIXAR O PROCESSO EM DILIGÊNCIA PARA QUE A FISCALIZAÇÃO ANALISE O CUMPRIMENTO DO DESPACHO PELA IMPUGNANTE E, DIANTE DAS INFORMAÇÕES E DOCUMENTOS APRESENTADOS, E/OU DISPONÍVEIS NOS SISTEMAS DA SEF/MG, ESCLAREÇA SE HOUE OU NÃO O CREDITAMENTO DO ICMS DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS PELOS RESPECTIVOS DESTINATÁRIOS DAS MERCADORIAS. EM SEGUIDA, VISTA À IMPUGNANTE.

Às fls. 225, a Requerente solicita nova prorrogação de prazo para cumprimento do disposto nos itens 4) e 5) do despacho interlocutório exarado em 08/07/16, que é deferida pela AF/1º Nível/BH-2 em 25/04/17, fls. 226, manifestando-se, após, às fls. 228/229.

Quanto à diligência determinada pela 3ª Câmara, em 21/02/17, A Fiscalização assim se manifestou às fls. 259/261:

O PTA foi enviado ao Núcleo de Automação da DF/BH-1, no sentido de, tendo em vista as informações constantes nos sistemas da SEF/MG, esclarecer se houve ou não o creditamento do ICMS destacado nas notas fiscais pelos respectivos destinatários das mercadorias, de conformidade com a diligência proposta pela 3ª Câmara de Julgamento deste CC/MG.

Foram analisados pelo Núcleo de Automação da DF/BH-1 os seguintes registros:

- a) o registro C100 (NF-E código 55) e o registro C170 (Complemento de Documento - Itens do Documento), no sentido de levantar as operações de entrada de mercadoria;
- b) os dados do Bloco G (Ativo Permanente – CIAP).

Após a análise dos registros, constatou-se que:

- a) não houve o aproveitamento de crédito do ICMS destacado nas notas fiscais emitidas por “Vale S/A” e relacionadas às fls. 188/194 – telas do sistema da SEF/MG por amostragem às fls. 232/240 – mercadorias adquiridas geralmente com o CFOP 1.556 (compra de material para uso e consumo);
- b) houve o aproveitamento de crédito do ICMS destacado nas notas fiscais emitidas por “SOTREQ S/A” e relacionadas às fls. 202 – telas do sistema da SEF/MG por amostragem às fls. 241/252;
- c) não houve o aproveitamento de crédito do ICMS destacado nas notas fiscais emitidas por “Kinross Brasil Mineração S/A” e relacionadas às fls. 208/211 – telas do sistema da SEF/MG por amostragem às fls. 253/258 – mercadorias adquiridas geralmente com o CFOP 1.556 (compra de material para uso e consumo).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Apresentamos abaixo as conclusões a respeito do pedido de restituição propriamente dito.

A contribuinte “Vale S.A.” não se creditou do ICMS destacado nas notas fiscais a ela destinadas e relacionadas no Anexo I (“Relação de Notas Fiscais não Creditadas pela Vale S/A”) de fls. 188/194. Entretanto, não foram apresentadas as declarações nos termos do artigo 166 do CTN.

A contribuinte “Sotreq S/A” creditou-se do ICMS destacado nas notas fiscais a ela destinadas e relacionadas no Anexo I (“Relação de Notas Fiscais Creditadas pela Sotreq S/A”) de fls. 202. Além de se apropriar dos valores a título de crédito, conforme comprovado e já declarado por ela mesmo às fls. 196, não está comprovada a alegação de que não houve transferência do encargo financeiro,

A contribuinte “Kinross Brasil Mineração S.A.” não se creditou do ICMS destacado nas notas fiscais a ela destinadas e relacionadas na declaração 00006/2016 e quadros de fls. 208/211. Foi apresentada a autorização nos termos do art. 166 do CTN.

CC/MG: Em sessão realizada em 15/02/18, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do

(...) EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM EXARAR DESPACHO INTERLOCUTÓRIO PARA QUE A IMPUGNANTE, NO PRAZO DE 10 (DEZ) DIAS, CONTADO DO RECEBIMENTO DA INTIMAÇÃO TRAGA AOS AUTOS DECLARAÇÃO DO DESTINATÁRIO DAS MERCADORIAS (VALE S.A), NA FORMA DO ART. 166 DO CTN. EM SEGUIDA, VISTA À FISCALIZAÇÃO.

A Impugnante não se manifesta.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 270.

Em sessão realizada em 09/05/18, atendendo ao pleito da requerente de fls. 272/273, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG:

(...) EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM EXARAR DESPACHO INTERLOCUTÓRIO PARA REABRIR, A PEDIDO DA IMPUGNANTE, O PRAZO DE 30 (TRINTA) DIAS, CONTADO DO RECEBIMENTO DA INTIMAÇÃO, PARA QUE ATENDA AO DESPACHO INTERLOCUTÓRIO DE FLs. 265. O PRAZO ESTABELECIDO PARA O CUMPRIMENTO DA PRESENTE DELIBERAÇÃO, SUPERIOR AOS 10 (DEZ) DIAS PREVISTOS NO ART. 157 DO RPTA, JUSTIFICA-SE PELA COMPLEXIDADE NA OBTENÇÃO DAS INFORMAÇÕES E/OU DOCUMENTOS SOLICITADOS. EM SEGUIDA, VISTA À FISCALIZAÇÃO.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 280.

A Requerente, então, solicita nova dilação de prazo, de 120 (cento e vinte) dias, para cumprimento ao Despacho Interlocutório de fls. 265, o que é atendido, conforme consta às fls. 284.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Após intimada, fls. 309, a Requerente não se manifesta.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 311/312.

Em sessão realizada em 17/04/19, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG:

(...) EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM DEFERIR O PEDIDO DE VISTA FORMULADO PELA CONSELHEIRA IVANA MARIA DE ALMEIDA, NOS TERMOS DA PORTARIA Nº 04, DE 16/02/01, MARCANDO-SE EXTRAPAUTA PARA O DIA 25/04/19, FICANDO PROFERIDOS OS VOTOS DOS CONSELHEIROS LUIZ GERALDO DE OLIVEIRA (RELATOR) E ANDRÉ BARROS DE MOURA, QUE JULGAVAM PARCIALMENTE PROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO PARA DEFERIR A RESTITUIÇÃO DO ICMS RECOLHIDO INDEVIDAMENTE, CONFORME COLUNA Z (ICMS NORMAL APURADO) DA PLANILHA EM EXCEL CONSTANTE DO *PENDRIVE* DE FLS. 164, RELATIVO ÀS OPERAÇÕES RESPALDADAS PELOS DOCUMENTOS DE FLS. 208/211, CUJAS MERCADORIAS TIVERAM O RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO PELA SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA ENTRADA NO ESTABELECIMENTO DA REQUERENTE.

Em sessão realizada em 25/04/19, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, nos termos da Portaria 04, de 16/02/01, em deferir o pedido de prorrogação de vista formulado pela Conselheira Ivana Maria de Almeida, marcando-se extrapauta para o dia 09/05/19.

### **DECISÃO**

Conforme relatado, o presente pedido de restituição versa sobre valores pagos e relativos ao ICMS sob a alegação de pagamento em duplicidade e que “...a empresa requerente, efetuou o pagamento do ICMS normal por Débito e Crédito, referente a mercadorias com recolhimento antecipado do ICMS-ST do mesmo período.”

A Fiscalização manifestou-se contrária ao deferimento do pedido, fls. 43/46, alegando em síntese que o ICMS apurado por débito e crédito e pleiteado no pedido de restituição era maior do que o ICMS pago por substituição tributária, “conforme planilha “Restituição do ICMS Normal – Saídas Internas” constante no CD de fls. 14.”

Dessa forma, não se trataria o caso, simplesmente, de duplicidade de recolhimento, um por antecipação a título de substituição tributária e outro pelo regime normal de débito e crédito, devendo, então, ser observado o disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN), o que não foi atendido pela Requerente.

Há que se salientar que, como bem destacado pela Fiscalização, em relação à restituição de indébito pleiteada não restou caracterizada a duplicidade de recolhimento do ICMS como alegado pela Requerente. Veja-se, conforme por ela própria alegado e de acordo com os documentos também por ela trazido aos autos, que os recolhimentos se deram sob rubricas distintas, um como ICMS/ST e outro como ICMS normal (débito e crédito), este objeto do pedido.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O crédito apropriado na apuração normal, conforme demonstrado nas planilhas por ela apresentadas, foi aquele decorrente do imposto recolhido inicialmente quando da apuração da ST.

Destaque-se, ainda, que, de acordo com as informações prestadas pela Requerente às fls. 11, que as operações de saída para os seus clientes, as quais foram tributadas normalmente com destaque do ICMS nas notas fiscais, cujo “indébito” é pleiteado, foram objeto de faturamento por “tabela de preço previamente definida”, razão pela qual a Fiscalização constatou que o ICMS apurado por débito e crédito era maior do que o ICMS pago por substituição tributária, “conforme planilha “Restituição do ICMS Normal – Saídas Internas” constante no CD de fls. 14.”

Assim, restou caracterizada a repercussão econômica do ICMS relativo às operações cujo indébito (observando que o requerido se atém à diferença entre o ICMS recolhido na apuração normal por débito e crédito e aquele recolhido por substituição tributária) foi repassado aos clientes da Impugnante.

Ressalte-se que a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, visando instruir o presente processo, exarou despacho interlocutório para que a Requerente trouxesse aos autos a comprovação da sua legitimidade para pleitear a restituição, nos termos do art. 166 do CTN.

Embora tenham sido concedidos amplos prazos à Requerente, como consta do relatório, no atendimento ao interlocutório não foram apresentados documentos que se mostrassem suficientes para fazer a prova necessária à restituição de todo o quantum pleiteado, nos termos do citado art. 166 do CTN.

Inclusive, ciente das possíveis dificuldades a serem encontradas pela Impugnante em relação ao atendimento a algumas informações, a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG também baixou o PTA em diligência para que a própria Fiscalização trouxesse aos autos dados necessários à análise do caso em concreto, o que foi efetivado e resultou nas informações constantes da manifestação fiscal de fls. 259/261.

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, nos termos do art. 166 do CTN, c/c o § 3º do art. 92 do RICMS/02, *ipsis litteris*:

### 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.

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. (...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 predicar a devolução. E na ausência de títulos d'ambos os lados, deve prevalecer o magno princípio da supremacia do interesse público ao do particular, incorporando-se as quantias ao patrimônio do Estado”.

Logo, verifica-se que a Impugnante comprovou a pertinência do pedido em análise somente em relação às operações que tiveram por destinatária a empresa Kinross Brasil Mineração S.A. que, expressamente, fls. 208/211, autorizou a Requerente a receber a restituição pretendida.

Quanto aos demais destinatários, aliada à não comprovação de que a Impugnante assumiu o encargo financeiro do valor recolhido indevidamente e de que, em relação à empresa Sotreq S/A” houve o creditamento do ICMS destacado nas notas fiscais a ela destinadas, reitera-se que somente com a autorização expressa de quem realmente suportou o ônus do tributo pago a maior é que se deve reconhecer o direito à restituição pleiteada, o que não foi carreado aos autos.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 17/04/19. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente a impugnação para deferir a restituição do ICMS recolhido indevidamente, conforme Coluna Z (ICMS normal apurado) da planilha em Excel constante do pendrive de fls. 164, relativo às operações respaldadas pelos documentos de fls. 208/211, cujas mercadorias tiveram o recolhimento do imposto efetuado pela sistemática da substituição tributária na entrada no estabelecimento da Requerente. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 09 de maio de 2019.**

**Luiz Geraldo de Oliveira**  
**Relator**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente / Revisor**

P