

Acórdão: 23.662/20/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.001396626-49  
Impugnação: 40.010149784-23  
Impugnante: Darci Luiz Gatto  
CPF: 229.970.830-87  
Proc. S. Passivo: Lígia Paludo Amorim  
Origem: DF/Patos de Minas

**EMENTA**

**RESTITUIÇÃO – ICMS – RECOLHIMENTO A MAIOR. Pedido de restituição de valor recolhido a título de ICMS, sob o argumento de que o imposto foi recolhido a maior, uma vez que não foi deduzido do valor incidente o crédito presumido de 20% (vinte por cento) nos termos do art. 460, inciso III do Anexo IX do RICMS/02. Entretanto não restou configurado nos autos a legitimidade do Requerente para pleitear a restituição, uma vez que não comprovou ter sido o responsável pelo encargo financeiro, nos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional – CTN. Não reconhecido o direito à restituição pleiteada.**

**Impugnação improcedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

O Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documento de fls. 02 e documentos de fls. 03/295, a restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS, referente aos exercícios de 2013 e 2014, ao argumento de que não foi deduzido, do valor incidente, o crédito presumido de 20% (vinte por cento) previsto no art. 460, inciso III do Anexo IX do RICMS/02.

A Administração Fazendária, em Despacho de fls. 297, indeferiu o pedido.

Inconformado, o Requerente apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 306/308, com os argumentos a seguir reproduzidos:

- sustenta que celebrou contrato de produção de sementes de soja com a empresa Du Pont do Brasil S/A (Divisão Pionner Sementes), com sede no Distrito Federal e que esta firmou Termo de Acordo de Regime Especial (TARE) junto à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, por meio do qual ficou assentado que esta efetuará o recolhimento do ICMS sobre as notas fiscais emitidas dos produtores rurais de Minas Gerais, com os quais possuía o mencionado contrato, na condição de substituta tributária;

- informa que, em virtude do TARE firmado, a Du Pont do Brasil S/A efetuoou o recolhimento do tributo de forma integral, desconsiderando o crédito

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

presumido de 20% (vinte por cento), previsto no art. 460, inciso III do Anexo IX do RICMS/02;

- aduz haver protocolado pedido de restituição de ICMS, juntando cópias das notas fiscais emitidas e das respectivas NF-e da Du Pont do Brasil SA, relatórios pagos a título de ICMS e cópia de um processo administrativo similar que tramitou na Secretaria de Fazenda de Goiás - SEFAZ/GO e no qual foi conferido provimento a um pedido de mesmo teor;

- registra que posteriormente, atendendo intimação, apresentou, às fls. 289, um documento firmado pela empresa Du Pont do Brasil S/A, autorizando que o Impugnante recebesse a restituição por ela recolhida a maior, reforçando a afirmação de que fora a Du Pont do Brasil SA quem arcou com os valores e que concede anuência para que a restituição do valor pago a maior seja realizada em forma de crédito para o Requerente;

- alega que, apesar da autorização da Du Pont do Brasil S/A para realização da restituição em favor do Requerente e de demonstrar que houve o pagamento a maior, o processo foi equivocadamente arquivado sob o fundamento de ilegitimidade ativa do Requerente para requerer a restituição do imposto;

- argumenta que apesar da Du Pont do Brasil S/A ter assumido a responsabilidade principal pela retenção e recolhimento do tributo, conforme art. 1º do Termo de Acordo de Regime Especial nº 16.000450274.86, o Requerente permaneceu como parte integrante da relação jurídico-tributária, conforme disposto no art. 15 do mesmo termo;

- conclui que, tendo em vista que a responsabilidade em efetuar o pagamento do ICMS foi transferida a terceiro, no caso à Du Pont do Brasil S/A, que realizou o pagamento sem a aplicação do crédito presumido de 20% (vinte por cento), o Requerente tem direito a restituição do valor pago a maior, uma vez que, embora tenha transferido sua responsabilidade a terceiro, foi por este autorizado, de forma expressa, a receber a restituição, sendo que também integra a relação tributária, de modo que não restam justificativas para entendimento pela sua ilegitimidade;

- requer seja revisto o Parecer nº 130/19 para que deferido o pedido de restituição de ICMS ao Requerente.

Pede a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 319/323, aduzindo, preliminarmente, que o Impugnante é ilegítimo para receber a pleiteada restituição com os argumentos infra elencados:

- aponta que conforme se depreende dos documentos acostados nos autos, a Du Pont do Brasil S/A é o sujeito passivo da obrigação principal, uma vez que, por força do art. 1º, *caput*, do Regime Especial/PTA nº 16.000450274-86, é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo, na condição de responsável tributário;

- esclarece que no caso, trata-se de substituição tributária regressiva, ou “para trás”, colacionando trecho do citado regime especial – RE;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- registra que dessa forma, de acordo com o art. 165 do Código Tributário Nacional (CTN), a Du Pont do Brasil SA é a parte legítima para pleitear a restituição, e não o Requerente, ainda que tenha sido apresentada pelo Impugnante autorização emitida pela Du Pont do Brasil S/A, autorizando aquele expressamente a solicitar a restituição do ICMS;

- pontua ter ocorrido uma confusão com o teor do disposto nos arts. 165 e 166 ambos do CTN, sustentando que a autorização para solicitação de restituição não se presta para alteração de legitimidade ativa;

- reconhece a razão ao Impugnante, uma vez que se verifica, de fato, recolhimento a maior de ICMS, haja vista que não foi deduzido do valor incidente nas operações entre remetente/produtor rural (Impugnante) e destinatária (sujeito passivo por substituição tributária) o crédito presumido de 20% (vinte por cento) assegurado no art. 460, inciso III do Anexo IX do RICMS/02;

- salienta que, conforme documentos acostados aos autos, o substituto tributário (Du Pont do Brasil S/A) arcou com o encargo financeiro do valor indevidamente recolhido, apropriando-se integralmente, a título de crédito do ICMS recolhido.

Pede pela improcedência da impugnação, mantendo-se o indeferimento do pedido de restituição.

---

### **DECISÃO**

Trata-se de requerimento de restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS, referente ao exercício de 2013 e 2014, ao argumento de que não foi deduzido, do valor incidente, o crédito presumido de 20% (vinte por cento) previsto no art. 460, inciso III do Anexo IX do RICMS/02.

Inicialmente, deve-se salientar a norma a respeito da restituição pleiteada, qual seja, o art. 460, inciso III do Anexo IX do RICMS/02.

O retrocitado dispositivo regulamentar garante um crédito no montante de 20% (vinte por cento) nas operações de produtor rural pessoa física, em substituição ao sistema normal de débito e crédito.

#### RICMS/02

Art. 460. Até o dia 31 de dezembro de 2032, nas operações interestaduais, nas operações destinadas a pessoa não contribuinte do imposto e nas operações a que se refere o § 2º do art. 459 desta parte, promovidas por produtor inscrito no Cadastro de Produtor Rural Pessoa Física, em substituição ao sistema normal de débito e crédito, o imposto devido será apurado utilizando-se de crédito equivalente aos percentuais abaixo indicados, aplicados sobre o valor do imposto debitado:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - 20% (vinte por cento), nas operações com os demais produtos.

Vieram aos autos o Regime Especial e o Termo de Adesão ao Regime Especial PTA nº 16.000450274.86 firmado com a empresa Du Pont do Brasil SA, em que se atribui a esta a responsabilidade, como substituta tributária, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas remessas de soja em grãos com destino ao seu estabelecimento e na respectiva prestação de serviço de transporte rodoviário.

Ainda, no parágrafo único do art. 1º do Regime Especial, consta que a substituição tributária mencionada somente se aplica à soja em grãos recebida diretamente de produtores rurais devidamente inscritos nos Cadastros de Contribuinte e de Produtor Rural Física do estado de Minas Gerais.

Assim sendo, a Du Pont do Brasil SA torna-se, por força do referido Regime Especial, o sujeito passivo da obrigação principal, sendo ela parte legítima a pleitear a restituição, de acordo com o art. 165 do CTN, é quem figura no polo passivo da relação jurídica tributária, examine-se:

CTN

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;

(grifou-se)

Ocorre que, nos termos do art. 166 do mesmo diploma legal, a restituição será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de ter transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Por se tratar o ICMS de um imposto indireto – que repercute economicamente no consumidor, contribuinte de fato, para fazer jus à restituição, o 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Nesse sentido, portanto, nota-se, primeiramente, que, em virtude do TARE firmado, o Impugnante não se reveste da qualidade de sujeito passivo, e, ademais, não assumiu o encargo do imposto, conforme ele própria salienta nas oportunidades em que compareceu aos autos.

Desta feita, o Impugnante não assumiu o referido encargo e sequer o transferiu a terceiro, posto não ser sujeito passivo, e, portanto, não possuindo legitimidade para pleitear a referida restituição (cumprindo salientar que o encargo, notadamente por força do Regime Especial, sempre foi de responsabilidade da Du Pont do Brasil S/A).

Nesse sentido, a lição de Alfredo Augusto Becker (*in Teoria Geral do Direito Tributário*, Saraiva, São Paulo, 2ª edição, 1972, pág. 513):

“Não existe qualquer relação jurídica entre substituído e Estado. O substituído não é sujeito passivo da relação jurídica tributária, nem mesmo quando sofre a repercussão jurídica do tributo em virtude do substituto legal tributário exercer o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte.

Em todos os casos de substituição legal tributária, mesmo naqueles em que o substituto tem perante o substituído o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte, o único sujeito passivo da relação jurídica tributária (o único cuja prestação jurídica reveste-se de natureza tributária) é o substituto (nunca o substituído).

O substituído não paga ‘tributo’ ao substituto. A prestação jurídica do substituído que satisfaz o direito (de reembolso ou de retenção na fonte) do substituto, não é de natureza tributária, mas sim de natureza privada.”

Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal -STF já se pronunciou em duas súmulas, nos seguintes termos:

**SÚMULA 71 – EMBORA PAGO INDEVIDAMENTE, NÃO CABE RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS INDIRETOS.**

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.

Válida, integralmente, a lição de Paulo de Barros Carvalho:

(...) 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 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.

Não socorre o Impugnante o fato de permanecer na relação jurídico-tributária nos termos do art. 15 do Regime Especial pactuado, já que tal fato em nada altera a sua condição tributária acerca da restituição pleiteada.

De nada vem a socorrer, do mesmo modo, o Impugnante, a autorização da empresa Du Pont do Brasil S/A a requerer a restituição do ICMS pago a maior, já que, de fato, o Impugnante não suportou o ônus do imposto (não cumprindo o requisito do art. 166 do CTN).

Dessa forma não reconhecido o direito à restituição pleiteada.

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

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 Victor Tavares de Castro e Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 10 de dezembro de 2020.**

**Renata Pereira Schetini**  
**Relatora**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente / Revisor**

CS/D

CCMG