

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.192/22/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.001593676-00  
Impugnação: 40.010154184-72  
Impugnante: José Manoel Soares Nunes  
CPF: 629.009.357-68  
Proc. S. Passivo: Ana Cláudia Rocha Motta Nunes/Outro(s)  
Origem: DF/Varginha

### **EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA.** Comprovado nos autos decadência do direito da Requerente à restituição dos valores em relação ao período anterior a 13/05/16, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN.

**RESTITUIÇÃO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Pedido de restituição de valores pagos indevidamente a título ICMS/ST, incidente sobre frete em virtude de previsão de isenção, nas operações de transporte interestadual. Entretanto o Impugnante não comprovou ter assumido o encargo financeiro, bem como não demonstrou estar expressamente autorizado a pedir a restituição por aquele que o suportou nos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional – CTN. Não reconhecido o direito à restituição pleiteada em relação aos valores remanescentes.

**Decadência parcialmente reconhecida. Decisão unânime.**

**Impugnação improcedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

O Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documento de fls. 02/03, a restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS/ST, sobre frete/transporte, referente ao período de 01/01/14 a 31/03/21, ao argumento de previsão de isenção nas operações de transporte interestadual.

A Fiscalização propõe o indeferimento do pedido conforme Parecer de fls. 129/131.

A Repartição Fazendária, em Despacho de fls. 131, indefere o pedido.

Inconformado, o Requerente apresenta, tempestivamente e por procuradoras regularmente constituídas, Impugnação às fls. 136/140.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 150/155.

### **DECISÃO**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Trata-se de requerimento de restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS/ST sobre frete/transporte, referente ao período de 01/01/14 a 31/03/21, ao argumento de previsão de isenção nas operações de transporte interestadual.

O Requerente aduz que protocolou o pedido de restituição apresentando as notas fiscais de entrada e saída, bem como os comprovantes de pagamento e guias de recolhimento do ICMS/ST, afirmando que assumiu o encargo financeiro correspondente.

Informa que, não obstante, a Repartição Fazendária proferiu despacho não reconhecendo o direito à restituição.

Em Parecer às fls. 129/131 a Fiscalização relata tratar-se de apuração do ICMS por Produtor Rural Pessoa Física na condição de substituto tributário, no transporte de mercadorias realizado por transportadores autônomos.

Esclarece as condições que o Sujeito Passivo precisa para obter a isenção do imposto elencados no item 199 do Anexo I do RICMS/02.

Relata que os valores do ICMS apurados, constantes das planilhas de fls 90/93, abrangeriam os períodos de janeiro de 2014 a março de 2021. Destaca que todos os comprovantes dos pagamentos estão acostados às fls. 04/85.

Aponta que o pedido de restituição foi solicitado, por meio do Protocolo SIARE nº 202.111.116.056-7 de 12/05/21 (fls. 03)

Conclui que os pagamentos realizados até 12/05/16 estão sob o efeito da decadência, conforme previsão do art. 150, § 4º do CTN, veja-se:

### CTN

Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º - Se a lei não fixar o prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Não resta dúvida de que fica fulminada pelo instituto da decadência a pretensão referente aos fatos geradores anteriores a 13/105/16, tendo em vista que o Fisco só tomou conhecimento dos possíveis créditos quando do protocolo do pedido de restituição formulado pelo Requerente que se deu em 12/05/21, conforme protocolo SIARE.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Analisando por amostragem a relação das Notas Fiscais (NF), constante das planilhas de fls. 117/128, conclui-se que no valor da nota fiscal está incluído o frete, e considerando que o imposto faz parte da base de cálculo, outra certeza não se chega de que o encargo financeiro fora repassado ao adquirente.

Assim é que a análise do caso aqui em exame, restringe-se a verificar se o Requerente apresentou comprovação de que preenche todos os requisitos previstos na legislação vigente para solicitar a restituição pleiteada.

Oportuno ressaltar que, por se tratar o ICMS de um imposto indireto que repercute economicamente no consumidor, contribuinte de fato, para fazer jus à restituição o Requerente 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 autorizado a recebê-la, nos termos da legislação posta. E, tal comprovação não existe nos autos.

Veja-se a legislação de regência da matéria.

O § 3º do art. 92 do RICMS/02 que trata do pagamento indevido dispõe:

Art. 92. (...)

(...)

§ 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.

O art. 30 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, disciplina:

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.

O Superior Tribunal de Justiça - (STJ) já pacificou entendimento segundo o qual, para solicitar a restituição dos tributos indiretos, dentre eles o ICMS, deve-se comprovar os pressupostos estabelecidos no art. 166 do CTN. Examine-se:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. TRIBUTÁRIO. ICMS. RESTITUIÇÃO, CREDITAMENTO OU COMPENSAÇÃO. ART. 166 DO CTN. APLICABILIDADE. SÚMULA 83/STJ. DISCUSSÃO ACERCA DA ASSUNÇÃO DO ENCARGO. QUESTÃO ATRELADA A MATÉRIA FÁTICA. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. 1. INEXISTE NO ACÓRDÃO RECORRIDO OMISSÃO, OBSCURIDADE OU CONTRADIÇÃO, NÃO FICA CARACTERIZADA OFENSA AO ART. 535 DO CPC. 2.

A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE É NO SENTIDO DE QUE OS TRIBUTOS DITOS INDIRETOS, DENTRE ELES O ICMS, SUJEITAM-SE, EM CASO DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU CREDITAMENTO, À DEMONSTRAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS ESTABELECIDOS NO ARTIGO 166 DO CTN. PERMITIR O RESSARCIMENTO DO IMPOSTO POR AQUELE QUE NÃO ARCOU COM O RESPECTIVO ÔNUS FINANCEIRO CARACTERIZA ENRIQUECIMENTO ILÍCITO DESSE ÚLTIMO. PARA QUE A EMPRESA POSSA PLEITEAR A RESTITUIÇÃO, DEVE PREENCHER OS REQUISITOS DO ART. 166 DO CTN, QUAIS SEJAM, COMPROVAR QUE ASSUMIU O ENCARGO FINANCEIRO DO TRIBUTO OU QUE, TRANSFERINDO-O A TERCEIRO, POSSUA AUTORIZAÇÃO EXPRESSA PARA TANTO. 3. ESTANDO O ACÓRDÃO RECORRIDO EM SINTONIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ INCIDE O ÔBICE DA SÚMULA 83/STJ, QUE SE APLICA TANTO AOS RECURSOS ESPECIAIS INTERPOSTOS COM BASE NA ALÍNEA "C" QUANTO AQUELES FUNDAMENTADOS PELA ALÍNEA "A" DO PERMISSIVO CONSTITUCIONAL. 4. A AFERIÇÃO A RESPEITO DA OCORRÊNCIA DO REPASSE OU NÃO DO ENCARGO FINANCEIRO IMPORTA REVOLVER MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA, O QUE É INVIÁVEL NESTA SEARA RECURSAL, ANTE O ÔBICE DA SÚMULA 7/STJ. 5. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. (AGRG NO ARESP 776062 / SP, DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJE 06/11/2015)

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

SÚMULA Nº 71 – EMBORA PAGO INDEVIDAMENTE, NÃO CABE RESTITUIÇÃO DE TRIBUTO INDIRETO.

SÚMULA Nº 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:”

Os arts. 165 e 166 ambos do CTN, disciplinam as regras gerais atinentes à restituição dos tributos. Confira-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;

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.

No caso dos presentes autos não restou configurado a legitimidade do Requerente para pleitear a restituição, uma vez que não comprovou ter sido o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

responsável pelo encargo financeiro, nem demonstrou estar expressamente autorizado a pedir a restituição por aquele que o suportou.

Pertinente reiterar, que ao se analisar o cálculo do ICMS s/ frete operado pelo Impugnante, na Nota Fiscal nº 2941 de 24/04/19, fls. 113, evidencia-se o repasse do encargo.

Assim, em obediência ao prescrito no art. 166 do Código Tributário Nacional e no § 3º do art. 92 do RICMS/02, aliada à não comprovação de que o Impugnante assumiu o encargo financeiro do valor recolhido indevidamente, pondera-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.

No caso dos autos, não se tem qualquer prova do atendimento das condições relatadas, portanto, não reconhecido o direito à restituição pleiteada, em relação aos valores remanescentes não alcançados pela decadência.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em reconhecer a decadência do direito da Requerente à restituição dos valores em relação ao período anterior a 13/05/16. No mérito, à unanimidade, quanto às exigências remanescentes, em julgar improcedente a impugnação. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu (Revisor) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich.

**Sala das Sessões, 06 de setembro de 2022.**

**Jesunias Leão Ribeiro**  
**Relator**

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

CS/D