

Acórdão: 24.301/22/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.001432960-31  
Impugnação: 40.010152530-31  
Impugnante: Datamed Instrumento Científicos e Médicos Ltda  
CNPJ: 38.658399/0001-75  
Proc. S. Passivo: João Henrique Galvão/Outro(s)  
Origem: DF/BH-1

**EMENTA**

**RESTITUIÇÃO - ICMS - RECOLHIMENTO A MAIOR. Pedido de restituição de valores pagos a maior a título de ICMS, em decorrência do destaque indevido do imposto na emissão das notas fiscais de saída, relativamente a mercadorias adquiridas com o imposto pago por substituição tributária e destinadas a não contribuintes localizados em outras unidades da Federação. Entretanto, inexistente a comprovação nos autos, de haver a Impugnante assumido o encargo financeiro, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizada a receber a restituição, nos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional – CTN. Não reconhecido o direito à restituição pleiteada. Impugnação improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documentos de fls. 02/11, a restituição dos valores pagos a maior, a título de ICMS Comércio (código de receita 120-6 – campo 099 da Declaração de Apuração e Informação do ICMS – DAPI), em decorrência do destaque indevido do imposto nas notas fiscais emitidas nos períodos de apuração agosto de 2013 a julho de 2014, anexadas ao PTA, relativamente a mercadorias adquiridas com o imposto pago por substituição tributária e destinadas a não contribuintes localizados em outras unidades da Federação.

A Fiscalização propõe o indeferimento do pedido, conforme Parecer Fiscal de fls. 105/107 (frente e verso).

A Delegacia Fiscal, em despacho de fls. 107 (verso), indefere o pedido.

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 110/123, com os argumentos a seguir reproduzidos, em síntese:

- informa que adquiriu/importou mercadorias sujeitas à substituição tributária e as revendeu, no período de agosto de 2013 a julho de 2014, a adquirentes não contribuintes localizados em outras unidades da Federação;

- relata que na entrada das mercadorias, o ICMS/ST definitivo à época das operações, foi devidamente recolhido.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- aponta que ao emitir as notas fiscais destinadas a acobertar a revenda das mercadorias, destacou, equivocadamente, o ICMS relativo à operação própria e, posteriormente, recolheu o imposto, o que caracterizou recolhimento indevido;

- registra que não obstante comprovação inequívoca do recolhimento em duplicidade do ICMS sobre o mesmo fato gerador (recolhimento do ICMS próprio e do ICMS-ST), bem como o atendimento aos requisitos legais e regulamentares que regem os pedidos de restituição, o pleito foi indeferido com fundamento no art. 166 do CTN;

- destaca que a negativa do Fisco se deu em razão da análise recair sobre o ICMS/ST recolhido antecipadamente e não sobre o ICMS indevidamente recolhido em razão do destaque incorreto do ICMS próprio nas notas fiscais de vendas;

- entende que o art. 166 CTN é inaplicável à hipótese em exame, uma vez que houve recolhimento em duplicidade sobre o mesmo fato gerador, e, portanto, a repercussão jurídica ocorreu somente em relação ao ICMS/ST;

- alega que as operações interestaduais a não contribuintes eram tratadas, à época, como operações internas, com as seguintes consequências práticas:

I) não havia restituição do ICMS/ST e;

II) as notas fiscais deveriam ser emitidas sem o destaque do ICMS.

- menciona que o valor do ICMS/ST era definitivo à época, nos termos do art. 21 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, de forma que não caberia restituição para o Contribuinte ou complementação para o estado;

- salienta que tal sistemática foi alterada somente por ocasião do julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal - STF, do RE nº 593.849, em sede de Repercussão Geral;

- destaca que até 31/12/15, apenas as vendas destinadas a contribuintes situados em outros estados geravam direito de restituição do ICMS/ST, o que só foi alterado em 2016 em razão da Emenda Constitucional nº 87/15;

- aduz que, tendo em vista que a substituição tributária era definitiva à época e que as notas fiscais destinadas a não contribuinte do imposto deveriam ser emitidas sem o destaque do ICMS, resta comprovado o recolhimento em duplicidade sobre o mesmo fato gerador e, por consequência, o direito à restituição do ICMS recolhido a título de operação própria;

- assevera que resta devidamente comprovado nos autos que, além de ter suportado integralmente o ICMS/ST incidente nas operações, recolheu também o ICMS próprio por ocasião da venda das mercadorias;

- argui que havendo duplicidade no recolhimento do ICMS sobre o mesmo fato gerador e apenas uma repercussão do imposto, não se aplica o disposto no art. 166 do CTN;

- acrescenta que nas hipóteses em há duplicidade no recolhimento do imposto, o entendimento do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CCMG é pela inaplicabilidade do art. 166 do CTN;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- cita decisões do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG;
- argumenta que grande parte das mercadorias foram revendidas para órgão público, precedidas de licitação, em que o preço unitário fora homologado pelo órgão licitante, antes da venda, tornando impossível ao vendedor realizar qualquer alteração no valor homologado e listas algumas notas fiscais fazendo considerações a respeito;
- assevera que há que ser reconhecido, ao menos, o direito à restituição do imposto recolhido em duplicidade limitado ao valor pago a título de substituição tributária.

Requer a procedência da Impugnação para que seja deferida a restituição integral dos valores recolhidos indevidamente a título de ICMS próprio destacado nas notas fiscais de saída, corrigidos pela taxa SELIC.

Requer, subsidiariamente, a restituição do ICMS destacado nas notas fiscais de saída, limitado ao valor do imposto pago por substituição tributária, corrigido pela taxa SELIC e a restituição integral do ICMS próprio destacado nas notas fiscais para órgãos públicos, na medida em que, nessas operações, a Contribuinte demonstrou que arcou com o ônus do imposto destacado.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 138/146, refuta as alegações da Defesa, pugna pelo indeferimento do pedido e improcedência da impugnação.

Em sessão realizada em 15/10/21, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em converter o julgamento em diligência para que a Fiscalização esclareça a existência de Contribuintes de ICMS na planilha de destinatários (fls. 4/11) e, ainda, se há documentos fiscais e valores coincidentes entre o atual PTA e os demais já analisados nessa casa (16.0014228715-71, 16.001422972-04 e 16.001428617-54). Em seguida, vista à Impugnante (fls. 148).

A Fiscalização manifesta-se às fls. 150/151.

Aberta vista para a Impugnante, que não se manifesta.

---

### **DECISÃO**

Conforme relatado, trata-se de requerimento de restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS, Comércio (código de receita 120-6 – campo 099 da Declaração de Apuração e Informação do ICMS – DAPI), em decorrência do destaque indevido do imposto nas notas fiscais emitidas nos períodos de apuração agosto de 2013 a julho de 2014, anexadas ao PTA, relativamente a mercadorias adquiridas com o imposto recolhido por substituição tributária e destinadas a não contribuintes localizados em outras unidades da Federação.

Em relação à matéria, a Consulta de Contribuinte nº 271/14 assim dispõe:

Na hipótese de saída interestadual com destino a não contribuinte do imposto, tendo havido o recolhimento do imposto por substituição tributária em operação anterior, o fato gerador presumido não se frustrou (circulação da mercadoria com tributação em favor do

ente Federado para o qual foi efetuado o recolhimento antecipado), assim, não haverá nova tributação, sendo vedado o destaque do imposto no respectivo documento fiscal, que deverá ser emitido conforme orientação contida na resposta ao item anterior. (Grifou-se).

A Requerente foi intimada (fls. 16), por ocasião da análise do pedido de restituição, com fulcro no art. 15, art. 28, § único, inciso II e art. 30 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, bem como no art. 166 do Código Tributário Nacional – CTN, a apresentar:

- planilha demonstrativa (correlação) contendo as notas fiscais de aquisição cujo ICMS foi pago por substituição tributária, os valores pagos a título de ICMS/ST e as respectivas notas fiscais de saída destinadas a não contribuinte em outra unidade da Federação com os valores pleiteados no pedido de restituição;

- comprovantes de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária quando da aquisição das mercadorias;

- documentos que comprovem, inequivocamente, que a empresa Requerente supra qualificada assumiu o encargo financeiro da importância objeto do Pedido de Restituição, não o agregando ao preço da mercadoria vendida ou, caso transferido o encargo financeiro a terceiro, documento original, devidamente assinado e identificado, firmado pelo destinatário da mercadoria, lhe autorizando, expressamente a receber a restituição da importância ora pleiteada, com indicação das respectivas notas fiscais;

- outros esclarecimentos e documentos que entender necessários.

A Contribuinte apresentou planilha de fls. 29/30 contendo a relação dos dados dos produtos (NCM e código), as respectivas notas fiscais de aquisição (nº, base de cálculo (BC) substituição tributária (ST), Compra Unitário, ST Unitário), as respectivas notas fiscais de saída (nº, CGC/CPF, Razão Social, Emissão, BC/ICMS, Vlr./ ICMS, UF).

Juntou as Notas Fiscais de aquisição de fls. 31/40, as Notas Fiscais de saída de fls. 41/57 com o imposto destacado e as notas fiscais de entrada com os respectivos comprovantes de pagamento do ICMS/ST (aquisição) de fls. 58/91 e notas de empenho e outros documentos de fls. 92/104.

Entretanto, não foram apresentados documentos para comprovar, de forma inequívoca, que a empresa Requerente assumiu o encargo financeiro da importância objeto do Pedido de Restituição, não o agregando ao preço da mercadoria vendida ou, caso transferido o encargo financeiro a terceiro, documento original, devidamente assinado e identificado, firmado pelo destinatário da mercadoria, lhe autorizando a receber a restituição da importância ora pleiteada, com indicação das respectivas notas fiscais.

A comprovação a que se refere o item “3” da intimação é condição necessária para a restituição, ainda que as mercadorias tenham sido adquiridas com o ICMS pago por substituição tributária, tendo em vista que o ICMS, por sua natureza, é

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

um tributo indireto, tendo sido destacado nas notas fiscais de saída e apurado, nos termos do art. 166 do CTN. Confira-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.

Nesse diapasão, ao teor da legislação de regência, não é possível considerar o caso em exame como simples duplicidade de recolhimento, uma vez que o imposto pago pela operação na entrada por substituição tributária e na saída pela operação própria, ainda que sobre o mesmo fato gerador, compõe o preço final da mercadoria, em face da natureza indireta do ICMS (contribuinte de direito e contribuinte de fato), salvo comprovação inequívoca do contrário, o que não se vislumbra nos autos.

O fato ainda de a proposta ter sido homologada (pregão eletrônico) antes da emissão dos documentos fiscais, por si só, não é suficiente para comprovar que o imposto destacado não foi repassado aos destinatários órgãos públicos.

Oportuno registrar, que há decisão do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG a respeito da matéria envolvendo a mesma Contribuinte, conforme excertos do Acórdão nº 22.352/20/2ª, infrareproduzidos:

ACÓRDÃO: 22.352/20/2ª

PTA/AI: 16.001428715-71

IMPUGNAÇÃO: 40.010147983-28

IMPUGNANTE: DATAMED INSTRUMENTOS CIENTÍFICOS E MÉDICOS LTDA

**RESTITUIÇÃO - ICMS - RECOLHIMENTO A MAIOR. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DE VALORES PAGOS A MAIOR A TÍTULO DE ICMS, EM DECORRÊNCIA DO DESTAQUE INDEVIDO DO IMPOSTO NAS NOTAS FISCAIS DE SAÍDA EMITIDAS, RELATIVAMENTE A MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM O IMPOSTO PAGO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E DESTINADAS A NÃO CONTRIBUINTES LOCALIZADOS EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. ENTRETANTO, INEXISTE A COMPROVAÇÃO NOS AUTOS, DE HAVER A IMPUGNANTE ASSUMIDO O ENCARGO FINANCEIRO, OU, NO CASO DE TÊ-LO TRANSFERIDO A TERCEIRO, ESTAR POR ESTE EXPRESSAMENTE AUTORIZADA A RECEBER A RESTITUIÇÃO, NOS TERMOS DO ART. 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN. NÃO RECONHECIDO O DIREITO À RESTITUIÇÃO PLEITEADA. IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME. (GRIFOU-SE).**

(...)

A IMPUGNANTE INFORMA QUE ADQUIRIU/IMPORTOU MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E AS

REVENDEU A ADQUIRENTES NÃO CONTRIBUINTES LOCALIZADOS EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO E QUE AO EMITIR AS NOTAS FISCAIS DESTINADAS A ACOBERTAR AS OPERAÇÕES DE SAÍDA, DESTACOU EQUIVOCAMENTE O ICMS RELATIVO À OPERAÇÃO PRÓPRIA E, POSTERIORMENTE, RECOLHEU O IMPOSTO, O QUE CARACTERIZOU RECOLHIMENTO INDEVIDO. ENTENDE QUE, AO CONTRÁRIO DO CONSIGNADO NA DECISÃO IMPUGNADA, O DISPOSTO NO ART. 166 DO CTN NÃO SE APLICA AO PRESENTE CASO, UMA VEZ QUE HOVE PAGAMENTO EM DUPLICIDADE SOBRE O MESMO FATO GERADOR, DE MODO QUE A REPERCUSSÃO JURÍDICA OCORREU UMA ÚNICA VEZ, E O FOI EM RELAÇÃO AO ICMS/ST.

ENTRETANTO, RAZÃO NÃO LHE ASSISTE, UMA VEZ QUE TAL COMPROVAÇÃO É NECESSÁRIA, AINDA QUE AS MERCADORIAS TENHAM SIDO ADQUIRIDAS COM O ICMS PAGO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, TENDO EM VISTA QUE O ICMS POR SUA NATUREZA É UM TRIBUTO ÍNDIRETO, TENDO SIDO APURADO DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS DE SAÍDA.

RESSALTE-SE QUE NO PRESENTE CASO, APESAR DE TER SIDO INTIMADA PARA TANTO, INCLUSIVE COM A CONCESSÃO DE PRORROGAÇÃO DE PRAZO, NÃO FORAM APRESENTADOS DOCUMENTOS QUE COMPROVEM, INEQUIVOCAMENTE, QUE A EMPRESA REQUERENTE ASSUMIU O ENCARGO FINANCEIRO DA IMPORTÂNCIA OBJETO DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO, NÃO O AGREGANDO AO PREÇO DA MERCADORIA VENDIDA OU, CASO TRANSFERIDO O ENCARGO FINANCEIRO A TERCEIRO, DOCUMENTO ORIGINAL, DEVIDAMENTE ASSINADO E IDENTIFICADO, FIRMADO PELO DESTINATÁRIO DA MERCADORIA, AUTORIZANDO, EXPRESSAMENTE, A ELA RECEBER A RESTITUIÇÃO DA IMPORTÂNCIA ORA PLEITEADA, COM INDICAÇÃO DAS RESPECTIVAS NOTAS FISCAIS.

O FATO DE AS MERCADORIAS TEREM SIDO VENDIDAS A ÓRGÃOS PÚBLICOS, COMO ALEGADO PELA REQUERENTE, NÃO SUPRE A NECESSIDADE DA COMPROVAÇÃO INEQUÍVOCA DAS CONDIÇÕES ESTABELECIDAS NO ART. 166 DO CTN.

TEM-SE AINDA QUE AS MERCADORIAS NÃO FORAM VENDIDAS NA TOTALIDADE PARA ÓRGÃOS PÚBLICOS, CONFORME PLANILHA DE FLS. 53/54 (COLUNA “NOTAS FISCAIS DE SAÍDA” E “RAZÃO SOCIAL”).

PARA BUSCAR FAZER ESSA DEMONSTRAÇÃO, A IMPUGNANTE JUNTA AOS AUTOS, EM RELAÇÃO À NOTA FISCAL Nº 13.601, CÓPIA DA HOMOLOGAÇÃO DO PREGÃO ELETRÔNICO (FLS. 149).

NO SEU ENTENDIMENTO, COMO A PROPOSTA FOI APRESENTADA E HOMOLOGADA ANTES DA EMISSÃO DO DOCUMENTO FISCAL, TAL FATO COMPROVARIA QUE O ICMS DA OPERAÇÃO PRÓPRIA NAS SAÍDAS NÃO COMPÕS O PREÇO DE VENDA DOS PRODUTOS.

ENTRETANTO, TAL FATO, POR SI SÓ, NÃO CONSTITUI PROVA INEQUÍVOCA DE QUE O ICMS DESTACADO NA REFERIDA NOTA FISCAL NÃO FOI REPASSADO AO DESTINATÁRIO.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ORA, TRATANDO-SE DE PREGÃO ELETRÔNICO NÃO HÁ COMO SE SABER COMO FOI CALCULADO A COMPOSIÇÃO DO PREÇO DE VENDA E O LANCE DA REQUERENTE QUE RESTOU VENCEDOR.

COM EFEITO, SE A REQUERENTE ENTENDIA QUE A SUA OPERAÇÃO DE SAÍDA ERA TRIBUTADA, TANTO QUE DESTACOU O IMPOSTO, A LÓGICA É QUE TENHA INCLUÍDO TAL VALOR NA COMPOSIÇÃO DO SEU PREÇO DE VENDA.

ASSIM, NO CASO EM EXAME, NÃO TENDO A IMPUGNANTE CARREADO AOS AUTOS QUALQUER PROVA DE HAVER ASSUMIDO O ENCARGO FINANCEIRO, OU, NO CASO DE TÊ-LO TRANSFERIDO A TERCEIRO, ESTAR POR ESTE EXPRESSAMENTE AUTORIZADA A RECEBER A RESTITUIÇÃO, CONFORME DISPÕE A LEGISLAÇÃO, CORRETO O INDEFERIMENTO DO PLEITO.

DESSA FORMA, NÃO RECONHECIDO O DIREITO À RESTITUIÇÃO PLEITEADA.

O Acórdão nº 22.352/20/2ª contém todos os aspectos trazidos na presente Impugnação, destacando a alegada duplicidade (ICMS/ST e ICMS operação própria) e a arguição de não repasse do encargo nas vendas para Órgão Público.

O presente PTA esteve em julgamento na 3ª câmara de julgamento em 06/10/21, quando o feito foi convertido em diligência para que a Fiscalização esclareça a existência de contribuintes de ICMS na planilha de destinatários e ainda se há documentos fiscais e valores coincidentes entre o atual PTA e os demais já analisados – 3 (três) PTAS, com vista em seguida a impugnante.

Em atenção à medida exarado, o Fisco menciona que quando da análise inicial do pedido de restituição, a Requerente enviou planilha demonstrativa (fls. 29/30), as quais foram objeto da análise.

As notas foram destinadas a não contribuintes do ICMS em outra unidade da Federação, pela alíquota 18% (dezoito por cento), exceto 9 (nove) listadas no PTA, que foram destinadas a contribuintes, sendo que, quanto as notas destinadas a não contribuinte do Imposto em outra unidade da Federação, não houve comprovação inequívoca de que é a Impugnante assumiu o encargo financeiro.

Em relação as notas fiscais destinadas a contribuinte do ICMS em outra unidade da Federação cuja alíquota aplicada foi a interestadual, está correto o destaque do imposto não havendo que se falar em restituição e sim em observância à subseção 4 da Seção 2, Capítulo 3, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02.

Também esclarece o Fisco que não há documentos fiscais e valores coincidentes entre o Auto de Infração em exame e os PTAs nºs: 16.001428715-71, 16.001422972-04 e 16.001428617-54.

A Nota Fiscal de saída nº 16.309 destinada a Cristália Produtos Químicos e Farmacêuticos Ltda, situada em São Paulo, foi objeto de análise no PTA 16.001422972-04, coincidindo com o atual e na ocasião foi indeferida a restituição por se destinar a contribuinte do imposto em outra unidade da Federação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por toda a análise da documentação que instruem o presente PTA, verifica-se que não houve observância do disposto no art. 166 do CTN quanto às notas fiscais destinadas a não contribuinte, e, em relação àquelas destinadas a contribuinte do ICMS em outra unidade da Federação, correto destaque do imposto à alíquota interestadual não havendo que se falar em restituição de indébito.

Assim, no caso em exame, não tendo a Impugnante carreado aos autos qualquer prova de haver assumido o encargo financeiro, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizada a receber a restituição, com indicação das respectivas notas fiscais, conforme dispõe a legislação, correto o indeferimento do pleito.

Dessa forma, não reconhecido o direito à restituição pleiteada.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente a impugnação. Vencidos os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen (Revisor) e Thiago Álvares Feital, que julgavam parcialmente procedente a impugnação, para restituir o imposto pago em duplicidade nas vendas para não contribuintes até o limite do valor do ICMS/ST anteriormente retido e recolhido, sem aplicar a correção do indébito pela taxa SELIC, aplicando ao caso, no que for cabível, o disposto no § 2º do art. 92 do RICMS/02. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Ubirajara Lima Neto e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Patrícia Pinheiro Martins. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 23 de agosto de 2022.**

**Gislana da Silva Carlos**  
**Relatora**

**Cindy Andrade Morais**  
**Presidente**



---

Acórdão:	24.301/22/3 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	16.001432960-31	
Impugnação:	40.010152530-31	
Impugnante:	Datamed Instrumento Científicos e Médicos Ltda	
	CNPJ: 38.658399/0001-75	
Proc. S. Passivo:	João Henrique Galvão/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-1	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Dimitri Ricas Pettersen, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Como anteriormente exposto, o presente PTA versa sobre o pedido de restituição do valor recolhido a maior, a título de ICMS Comércio (código de receita 120-6 – campo 099 da Declaração de Apuração e Informação do ICMS – DAPI), em decorrência do destaque indevido do imposto nas notas fiscais por ela emitidas, nos períodos de apuração agosto de 2013 a julho de 2014, relativamente a mercadorias adquiridas com o imposto pago por substituição tributária e destinadas a não contribuintes localizados em outras unidades da Federação.

Em despacho de fls. 107 (verso), a Delegada Fiscal/1º Nível/BH-1 indefere o pedido de restituição com fundamento no Parecer DF/BH-1/RI/680/2021 de fls. 105/107.

A Requerente apresenta, tempestivamente, e por procurador regularmente constituído, impugnação às fls. 110/123.

Em sessão realizada no dia 23/08/2022, a 3.<sup>a</sup> Câmara do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, decidiu, pelo voto de qualidade, pela improcedência da impugnação, sob o argumento de que o requerente não comprovou ter assumido o encargo do imposto destacado em suas notas fiscais de saída, e não apresentou autorização dos adquirentes de suas mercadorias pra que ele recebesse a restituição, conforme exigido pelo art. 166, do Código Tributário Nacional.

Naquela ocasião, divergimos dessa decisão uma vez que restou comprovado nos autos que o requerente recolheu antecipadamente o ICMS/ST incidente sobre a entrada de mercadorias e que posteriormente, por ocasião da sua venda para contribuintes e não contribuintes sediados em outros estados, destacou o ICMS referente a sua operação própria, tendo levado esse débito à apuração periódica do imposto. Desta feita, entendeu-se ter ocorrido, de fato, o recolhimento em duplicidade do imposto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

À época da ocorrência dos fatos geradores, o art. 23, inciso I do Anexo XV, do RICMS/02, não previa a restituição do ICMS ST recolhido antecipadamente, no caso de posteriores operações com mercadorias destinadas a não contribuintes de outro estado:

Art. 23. O estabelecimento que receber mercadoria sujeita a substituição tributária poderá ser restituído do valor do imposto pago, quando com a mercadoria ocorrer:

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

**"I - saída para estabelecimento de contribuinte situado em outra unidade da Federação;"**

II - saída amparada por isenção ou não-incidência;

III - perecimento, furto, roubo ou qualquer outro tipo de perda.

(Destacou-se)

Por sua vez, o art. 37, inciso II, alínea "a", do Anexo XV, do RICMS/02 previa que no caso do contribuinte que recebesse a mercadoria com o imposto retido por ST, a nota fiscal que acobertasse a saída da mercadoria não deveria conter o destaque do imposto.

Art. 37. O contribuinte que receber mercadoria com o imposto retido por substituição tributária observará o seguinte:

(...)

II - a nota fiscal que acobertar a saída da mercadoria será:

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2017 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

emitida sem destaque do imposto, contendo, além das demais indicações, no campo Informações Complementares, o seguinte:"

Como se vê, era vedado o destaque do imposto na nota fiscal de saída de mercadoria recebida com o imposto retido por substituição tributária, regra não observada pelo Impugnante que teve como consequência o recolhimento em duplicidade do imposto devido por sua operação própria.

Uma vez constatado o equívoco e não havendo previsão para a restituição do ICMS/ST retido por ocasião da entrada da mercadoria, não restava outra opção à Contribuinte além de pedir a restituição do imposto incorretamente destacado em suas notas fiscais de saída.

No presente caso, o aspecto material de incidência do ICMS é o mesmo para as duas situações. A imposição do regime de substituição tributária pelo estado na

entrada de mercadoria refere-se ao fato gerador da operação de saída da mercadoria, operação subsequente. Portanto, só há um fato gerador.

Evidentemente que o aspecto temporal, ou seja, o momento em que se considera ocorrido o fato gerador não é o mesmo.

Desta feita, entendo que no presente caso, ainda que a restituição pleiteada refira-se à venda efetivada sob o regime débito/crédito, o adquirente consumidor da mercadoria vendida pela Impugnante sofreu o ônus normal do tributo embutido no preço total da mercadoria recolhido por substituição tributária. É que o adquirente nada pagou indevidamente já que não se cogita de anulação da operação ocorrida, mas sim de nova exigência de ICMS pela entrada das mesmas mercadorias. E reforce-se, o adquirente não sofreu a repercussão duas vezes, já que no recolhimento antecipado exigido pelo Fisco não houve nova operação de venda para os adquirentes.

Assim, hipoteticamente, no pagamento do ICMS a título de substituição tributária pela entrada, com a utilização da MVA prevista para o produto, caberia o abatimento do valor que seria oferecido à tributação na saída (duplicidade), num mero exercício aritmético.

No caso do pedido de restituição tratado nesse PTA ocorreram dois pagamentos e em dois momentos, mas para apenas um fato gerador, gerando um pagamento em duplicidade e somente uma repercussão “legítima”.

Poderia se alegar que tanto o imposto retido por substituição tributária, quanto o imposto pago em decorrência do destaque indevido do ICMS nas notas fiscais de saída tiveram o seu ônus repassado aos destinatários dessas notas fiscais, no entanto, verifica-se nos autos que os valores de saída dos produtos – e o respectivo ICMS destacado - apostos nas notas fiscais de saída compatibilizavam-se com os seus valores constantes das notas fiscais que documentavam a sua entrada – ainda que em algumas ocasiões fossem um pouco maior - o que, a nosso ver, demonstra que o ônus do imposto fora repassado uma única vez àqueles adquirentes.

Desta feita, considero cumprida a exigência disposta no art. 166 do CTN, e ainda, no parágrafo 3º do art. 92 do RICMS/02, e no art. 30 do RPTA, qual seja, a comprovação de que a Impugnante assumiu o encargo do imposto pago em duplicidade.

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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

### 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.

Nessa toada, há de se devolver a parcela não pertencente ao erário mineiro no limite do que foi recolhido quando calculada a substituição tributária, porquanto destacada em duplicidade no documento fiscal como operação própria do contribuinte vendedor, ora Impugnante,

Desse modo, considerando a existência de recolhimentos em duplicidade, tem-se que um deles está incorreto e o outro não, devendo este equivocado (indébito) ser ressarcido à Contribuinte, ressalvando as operações de venda destinadas a contribuintes de outras unidades da Federação, de mercadorias sujeitas à apuração do ICMS por substituição tributária, um vez discriminado na legislação regente a responsabilidade do remetente como substituto e, nesse caso, ao estado de destino é calhado o tributo, carecendo esta hipótese de pedido diverso do analisado nesses autos, pela inocorrência do fato gerador presumido.

Pelo exposto, entendemos ter ficado comprovado que a Impugnante de fato assumiu o ônus do imposto pago em duplicidade e portanto, uma vez atendida a exigência disposta no art. 166 do CTN, e ainda, no § 3º do art. 92 do RICMS/02, e no art. 30 do RPTA, julgamos parcialmente procedente a impugnação para restituir o imposto a título de ICMS operação própria, limitado ao valor do ICMS recolhido por substituição tributária, exceto em relação às operações destinadas a contribuintes do ICMS e sem a correção do indébito pela taxa SELIC, aplicando ao caso, no que for cabível, o disposto no § 2º, do art. 92, do RICMS/02.

**Sala das Sessões, 23 de agosto de 2022.**

**Dimitri Ricas Pettersen**  
**Conselheiro**