

Acórdão: 24.336/22/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.001631942-00  
Impugnação: 40.010154314-01  
Impugnante: Drogaria Moreira & Silva Ltda  
CNPJ: 21.522.871/0001-45  
Proc. S. Passivo: Sueli da Costa  
Origem: DF/Barbacena

**EMENTA**

**RESTITUIÇÃO - ICMS - SIMPLES NACIONAL. Não restou configurado nos autos a legitimidade da Requerente para pleitear a restituição, uma vez que não comprovou ter sido a responsável pelo encargo financeiro, nem demonstrou estar expressamente autorizada 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.**

**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 ao período de 01/01/16 a 30/11/18, ao argumento de que, em virtude de erro nas informações por ele prestadas via PGDAS – Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional, recolheu em duplicidade o imposto incidente sobre operações sujeitas ao regime de substituição tributária.

A Delegacia Fiscal, em despacho de fls. 89, indeferiu o pedido.

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 95/102, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 278/283.

**DECISÃO**

Trata-se de requerimento de restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS, referente ao período de 01/01/16 a 30/11/18, ao argumento de que, em virtude de erro nas informações por ela prestadas via PGDAS – Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional, recolheu em duplicidade o imposto incidente sobre operações sujeitas ao regime de substituição tributária.

Em Despacho de fls. 89, o Delegado Fiscal de Barbacena indeferiu o pedido, com base em Relatório Fiscal às fls. 86/88, o qual fundamentou a negativa sob os seguintes argumentos:

- a) o pedido não foi instruído de modo a permitir a liquidez e certeza da importância a restituir, nos termos do art. 28 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08;
- b) existência de prescrição/decadência do direito de pleitear a restituição, nos termos do § 12 do art. 21 da Lei Complementar nº 123/06 e;
- c) a restituição dos impostos indiretos está sujeita à comprovação do não repasse do encargo ou autorização por parte de quem suportou o encargo, nos termos do art. 30 do RPTA.

Em sua impugnação, a Requerente alega que no período de 01/01/16 a 30/11/18, recolheu ICMS a maior, uma vez que incluiu indevidamente nos valores informados na sua PGDAS, no campo “revendas de mercadorias sem substituição tributária” valores de operações sujeitas à substituição tributária, cujo imposto já fora anteriormente retido e recolhido.

Afirma que deveria ter lançado aqueles valores nos campos destinados a operações sujeitas à substituição tributária/tributação monofásica/antecipação com encerramento da tributação.

Informa que retificou as declarações e que elas foram acatadas pela Receita Federal do Brasil.

Anexa planilhas, demonstrando, por Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP, as aquisições e vendas de mercadorias sujeitas à substituição tributária e sujeitas ao regime normal de recolhimento do ICMS.

Anexa, ainda, planilha informando os custos dos produtos por ela vendidos e demonstrando que os valores de ICMS já retidos não são considerados no cálculo dos preços finais daqueles produtos.

Junta comprovantes de arrecadação do Simples Nacional e extratos de restituição do valor recolhido para o Simples Nacional, para parte do período para o qual requer restituição (janeiro de 2017 a novembro de 2018).

Em que pesem os esforços da Impugnante, não merece acolhida o seu pedido de restituição.

Primeiramente, cumpre estabelecer a decadência de parte do seu direito de requerer a restituição do ICMS supostamente pago a maior nos períodos de janeiro a setembro de 2016.

A lei Complementar nº 123/06 estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Sobre o direito à restituição do imposto pago a maior, assim dispõe:

Art. 21. Os tributos devidos, apurados na forma dos arts. 18 a 20 desta Lei Complementar, deverão ser pagos:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 12. Na restituição e compensação no Simples Nacional serão observados os prazos de decadência e prescrição previstos na Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

(...)

Por sua vez, ao tratar do tema, o CTN preconiza:

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito.

(...)

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

(...)

Segundo as regras acima transcritas, o direito de o contribuinte pleitear a restituição do imposto pago a maior decai em 5 (cinco) anos contados da data da extinção do crédito tributário, a qual, segundo estabelece o art. 156, inciso I, deste mesmo código, ocorre com o seu pagamento.

No presente caso, conforme comprovante de solicitação de serviço juntado às fls. 02, o pedido de restituição do imposto supostamente pago a maior no período de 01/01/16 a 30/11/18 foi protocolado em 22/10/21. Retroagindo cinco anos a partir desta data, chega-se a 22/10/16. Conclui-se que o direito de requerer a restituição do imposto indevidamente pago até o dia anterior – 21/10/16 - encontrava-se decaído.

Compulsando os autos, verifica-se, às fls. 106/114, que os tributos devidos pela Requerente sob o regime do Simples Nacional e relativos aos períodos de janeiro a setembro de 2016 foram pagos até 20/10/16. Desta feita, conforme exposto acima, não eram mais passíveis de restituição, uma vez operada a decadência.

Quanto ao mérito, é preciso lembrar que a Requerente se enquadra como comércio varejista de mercadorias, não sendo, portanto, consumidora final. Assim, é de consenso lógico que a Requerente, em tese, repassa aos seus clientes o valor pago a título de tributo no somatório dos valores deles exigidos em pagamento pela venda dos produtos.

Ressalte-se que a Requerente comercializa tanto mercadorias sujeitas, como não sujeitas ao regime de apuração do ICMS por Substituição Tributária. Tal fato indica que ela se sujeita tanto ao pagamento do ICMS apurado sob o regime do Simples Nacional, quanto ao pagamento do imposto retido sob o regime da Substituição Tributária, o qual ocorre fora do Simples Nacional.

Esses valores podem, em tese, serem repassados ao adquirente de suas mercadorias.

No caso do ICMS corretamente pago sob o regime do Simples Nacional, assim como aquele supostamente pago a maior, existe a possibilidade de integração do

valor do imposto apurado em sua PGDAS (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional) no custo da mercadoria vendida, em especial porque o contribuinte não pode se apropriar do crédito do ICMS para abatê-lo com o seu débito.

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 da legislação posta. É o que exige o Código Tributário Nacional:

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.

A regra é reproduzida na legislação tributária mineira:

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.

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.

Sabe-se que tal regra aplica-se, igualmente, ao contribuinte optante pelo Simples Nacional.

A comprovação de ter assumido o ônus do imposto não existe nos autos. As planilhas apresentadas pela Requerente não demonstram, de forma bastante e suficiente, o não repasse do imposto aos adquirentes de suas mercadorias. Também não foi apresentada qualquer autorização dos clientes da Requerente para fins de que ela pudesse receber a restituição.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. Veja-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 ÓBICE 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 ÓBICE 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:

Portanto, 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 que estes, os sujeitos passivos que não provaram haver suportado o encargo, possam predicar a devolução.

(...)

Desta feita, considerando que a Requerente não demonstrou nem comprovou sua alegação de que não teria repassado o encargo financeiro do imposto aos adquirentes e tampouco apresentou declarações desses adquirentes que a autorizasse a receber a restituição pleiteada, não há o que falar no seu direito à restituição do ICMS supostamente pago a maior.

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Gislana da Silva Carlos (Revisora) e Thiago Álvares Feital.

**Sala das Sessões, 21 de setembro de 2022.**

**Dimitri Ricas Pettersen**  
**Relator**

**Cindy Andrade Moraes**  
**Presidente**

CCMG

V/P

24.336/22/3ª

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 26/10/2022 - Cópia WEB

7