

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.821/24/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.001730936-27  
Impugnação: 40.010156929-31  
Impugnante: Pneugreen Ltda.  
IE: 004201912.00-97  
Proc. S. Passivo: Túlio Miranda de Carvalho/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

### **EMENTA**

**RESTITUIÇÃO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Pedido de restituição de valores pagos indevidamente a título de ICMS/ST, em virtude de a Requerente ser detentora do Regime Especial TTS/E-Commerce Não Vinculado, o qual lhe atribui a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST devido pelas saídas subsequentes. Contudo, não se verifica que a Requerente suportou o encargo financeiro do pagamento indevido ou que estava expressamente autorizada a receber a restituição. Portanto, a Requerente configura-se como parte ilegítima do pedido de restituição, nos termos do art. 125, § 3º, do RICMS/23 (art. 92, § 3º, do RICMS/02) c/c o art. 166 do Código Tributário Nacional – CTN.

**Impugnação improcedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A Requerente, contribuinte estabelecido no estado de Minas Gerais, pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documento de fls. 30/34, a restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS/ST, referente ao exercício de 2023, ao argumento de que a retenção/pagamento do imposto teria sido efetuado indevidamente, uma vez que a Requerente seria detentora do Regime Especial TTS/E-Commerce Não Vinculado, o qual, dispensa o remetente da mercadoria, situado nessa ou em outra unidade da Federação com a qual o estado de Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio ICMS para a instituição de ST, de efetuar a retenção do ICMS/ST, ficando tal responsabilidade atribuída à Requerente, nos casos que especifica.

A Delegacia Fiscal (DF) de Divinópolis, em Despacho de fl. 37/39, indeferiu o pedido, sob o argumento de que a Requerente não é parte legítima para requerer a restituição, à luz do disposto no § 3º do art. 125 do RICMS/23, assim como do disposto no art. 166 do Código Tributário nacional – CTN.

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 44/51, com juntada de documentos de fls. 52/103, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 110/114.

### **DECISÃO**

24.821/24/1ª

1

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme relatado, trata-se de requerimento de restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS/ST, referente ao exercício de 2023, ao argumento de que a retenção/pagamento do imposto teria sido efetuado indevidamente, uma vez que a Requerente seria detentora do Regime Especial TTS/E-Commerce Não Vinculado, o qual lhe atribui a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST devido pelas saídas subsequentes.

A Requerente afirma ser detentora do TTS/E-Commerce Não Vinculado (e-PTA nº 45.000028753-90), o qual lhe atribui a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST devido pelas saídas subsequentes. Segundo informa, o citado regime especial dispensaria a retenção e o recolhimento do ICMS/ST devido para o estado de Minas Gerais nas remessas de mercadorias que especifica, realizadas por contribuinte de outras unidades da Federação com a qual o Estado mineiro tenha celebrado protocolo ou convênio.

Alega que, como detentora do regime especial de E-Commerce Não Vinculado, somente pratica operações de saídas a consumidores finais, não havendo qualquer operação destinada a contribuintes do imposto para posterior revenda.

Aduz que, mesmo tendo cientificado o seu fornecedor sobre a existência do Regime Especial Tributário (RET), este emitiu diversos documentos fiscais com a retenção do ICMS/ST, o que a penalizou, pois teria recebido as mercadorias com a retenção do imposto e teria recolhido o ICMS nas operações de saídas nos moldes previstos no RET.

Assim, embora quem tenha recolhido o ICMS/ST tenha sido o remetente, quem teria suportado o ônus relativo ao ICMS/ST retido teria sido a Requerente, que, inclusive, teria recolhido o ICMS devido pela operação própria, resultando em dupla tributação.

Entende que deveria ser restituída do valor do ICMS retido indevidamente pelo seu fornecedor, ou alternativamente, ser restituída do valor do ICMS recolhido no âmbito do RET, uma vez que não seria contribuinte do ICMS/ST, assim como considerado que a responsabilidade pela retenção e recolhimento seria da Requerente.

Contudo, não obstante os argumentos mencionados acima, razão não lhe assiste, pelos motivos a seguir expostos.

A Requerente é sociedade empresária que tem como objeto social o comércio a varejo de pneumáticos e câmaras de ar (NBM/SH 4011), desenvolvendo sua atividade por meio de comércio eletrônico (*e-commerce*), sendo seus principais produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, nos termos do Capítulo 16 da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23 (e do Capítulo 16 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02).

Conforme esclarecido pela Fiscalização, o caso em comento não se refere a restituição/ressarcimento de ICMS/ST. Tais casos estão listados no art. 36 do Anexo VII do RICMS/23 (atual redação do art. 23 do Anexo XV do RICMS/02), *in verbis*:

RICMS/23 - Anexo VII

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 36 - O estabelecimento que receber mercadoria sujeita a substituição tributária poderá ser restituído do valor do imposto pago, quando com a mercadoria ocorrer:

I - saída para outra unidade da Federação;

II - saída amparada por isenção ou não-incidência;

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

(...)

### RICMS/02 - Anexo XV

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

I - saída para outra unidade da Federação;

II - saída amparada por isenção ou não-incidência;

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

(...)

Muito embora o pedido de restituição autorize que valores sejam restituídos para aqueles que tenham suportado o ônus, faz-se necessário, no presente caso, que a Requerente observe o regramento do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

No caso em tela, teria ocorrido o recolhimento indevido a título de ICMS/ST, cujo pedido de restituição deveria observar as regras contidas no art. 28 e seguintes do RPTA, *in verbis*:

### RPTA

Art. 28. O pedido de restituição de indébito tributário depende de requerimento do interessado, protocolizado na Administração Fazendária ou no Núcleo de Contribuintes Externos do ICMS/ST a que estiver circunscrito, indicando as informações relativas ao recolhimento indevido e, sempre que possível, o valor a ser restituído.

Parágrafo único. Para os efeitos do disposto neste artigo, o interessado instruirá o requerimento com:

I - cópia do comprovante do recolhimento indevido, se for o caso;

II - documentos necessários à apuração da liquidez e certeza da importância a restituir.

Assunto semelhante foi tratado na Consulta de Contribuinte nº 033/2020, abaixo reproduzida:

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 033/2020

**ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - APLICABILIDADE -**  
O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DISCIPLINADO NO ANEXO XV DO RICMS/2002 APLICA-SE EM RELAÇÃO AO PRODUTO INCLUÍDO EM UM DOS CÓDIGOS DA NBM/SH RELACIONADOS NA PARTE 2 DO REFERIDO ANEXO, DESDE QUE INTEGRE A RESPECTIVA DESCRIÇÃO E HAJA INDICAÇÃO NO CÓDIGO APOSTO NA COLUNA DENOMINADA “ÂMBITO DE APLICAÇÃO”.

**EXPOSIÇÃO:**

A CONSULENTE, QUE APURA O ICMS PELO REGIME DE DÉBITO E CRÉDITO, TEM COMO ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL INFORMADA NO CADASTRO ESTADUAL O COMÉRCIO A VAREJO DE PEÇAS E ACESSÓRIOS NOVOS PARA VEÍCULOS AUTOMOTORES (CNAE 4530-7/03).

INFORMA QUE É REVENDEDORA DE PRODUTOS (...), OS QUAIS RECEBE COM ICMS/ST DESTACADO PELA FÁBRICA OU EFETUA O RECOLHIMENTO, INDEPENDENTEMENTE DE A NCM CORRESPONDENTE CONSTAR DO ANEXO XV DO RICMS/2002. ADOTA ESTE PROCEDIMENTO DESDE A IMPLANTAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

AFIRMA QUE FOI AVISADA PELA FÁBRICA QUE, DEVIDO A QUESTIONAMENTOS DO FISCO MINEIRO, A TRIBUTAÇÃO SERÁ ALTERADA, DE MODO QUE A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SERÁ APLICADA APENAS PARA ITENS CONSTANTES DO ANEXO XV DO RICMS/2002.

COM DÚVIDA SOBRE A INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, FORMULA A PRESENTE CONSULTA.

**CONSULTA:**

1 - É CORRETO APLICAR A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA APENAS PARA ITENS DO ANEXO XV DO RICMS/2002?

2 - SE AFIRMATIVA A RESPOSTA, COMO PROCEDER PARA A RECUPERAÇÃO DOS CRÉDITOS GERADOS COM A RETENÇÃO/RECOLHIMENTO DO ICMS/ST, RELATIVAMENTE AOS ITENS QUE SAIRÃO DA LISTA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA?

**RESPOSTA:**

1 - SIM. CONFORME JÁ MANIFESTADO POR ESTA DIRETORIA REITERADAS VEZES, O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DISCIPLINADO NO ANEXO XV DO RICMS/2002 APLICA-SE EM RELAÇÃO AO PRODUTO INCLUÍDO EM UM DOS CÓDIGOS DA NBM/SH RELACIONADOS NA PARTE 2 DO REFERIDO ANEXO, DESDE QUE INTEGRE A RESPECTIVA DESCRIÇÃO E HAJA INDICAÇÃO NO CÓDIGO APOSTO NA COLUNA DENOMINADA “ÂMBITO DE APLICAÇÃO”.

PORTANTO, NÃO ESTÁ CORRETO O PROCEDIMENTO ADOTADO PELA CONSULENTE E POR SEU FORNECEDOR AO PROMOVEREM A RETENÇÃO/RECOLHIMENTO DO ICMS/ST RELATIVAMENTE A

MERCADORIAS NÃO RELACIONADAS NA CITADA PARTE 2 DO ANEXO XV.

SALIENTE-SE, A TÍTULO DE INFORMAÇÃO, QUE, RELATIVAMENTE A OUTRAS PEÇAS, PARTES E ACESSÓRIOS PARA VEÍCULOS AUTOMOTORES NÃO RELACIONADOS NOS ITENS DO CAPÍTULO 1 DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/2002, MAS CONSTANTES DE OUTROS CAPÍTULOS DESTA PARTE, HÁ POSSIBILIDADE DE CONCESSÃO DE REGIME ESPECIAL PARA O INDUSTRIAL FABRICANTE OU O IMPORTADOR DE VEÍCULOS AUTOMOTORES PARA SER ATRIBUÍDA A RESPONSABILIDADE, NA CONDIÇÃO DE SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO, PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO PELO CONCESSIONÁRIO INTEGRANTE DA REDE DE DISTRIBUIÇÃO DA MARCA, CONFORME ART. 58 DA PARTE 1 DO MESMO ANEXO XV.

2 - INFERE-SE DO RELATO APRESENTADO PELA CONSULENTE QUE AS MERCADORIAS EM RELAÇÃO AS QUAIS PRETENDE A RECUPERAÇÃO DOS CRÉDITOS GERADOS COM A RETENÇÃO/RECOLHIMENTO DO ICMS/ST NUNCA ESTIVERAM SUJEITAS AO REFERIDO REGIME.

DESSE MODO, TAL RETENÇÃO/RECOLHIMENTO CONFIGURA IRREGULARIDADE QUE DEVE SER SANADA MEDIANTE DENÚNCIA ESPONTÂNEA APRESENTADA NA FORMA DOS ARTS. 207 A 211-A DO REGULAMENTO DO PROCESSO E DOS PROCEDIMENTOS TRIBUTÁRIOS ADMINISTRATIVOS (RPTA), ESTABELECIDO PELO DECRETO Nº 44.747/2008, INCLUSIVE COM O RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO POR DÉBITO E CRÉDITO QUE NÃO FOI EFETUADO NA ÉPOCA PRÓPRIA. NESSE SENTIDO, VER CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 143/2008.

RELATIVAMENTE AO ICMS/ST INDEVIDO, CASO A RETENÇÃO TENHA SIDO EFETUADA PELO FORNECEDOR DA CONSULENTE, ESTE SERÁ A PARTE LEGÍTIMA PARA FORMULAR PEDIDO DE RESTITUIÇÃO NOS TERMOS DOS ARTS. 28 A 36 DO RPTA.

POR OUTRO LADO, CASO A CONSULENTE TENHA EFETUADO O RECOLHIMENTO DO ICMS/ST, A ELA CABERÁ SOLICITAR A RESTITUIÇÃO COM FUNDAMENTO NOS MESMOS DISPOSITIVOS DO RPTA.

EM AMBOS OS CASOS, DEVERÁ SER OBSERVADO O DISPOSTO NO § 3º DO ART. 92 DO RICMS/2002 C/C ART. 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, OU SEJA, QUEM PLEITEAR A RESTITUIÇÃO DEVERÁ COMPROVAR QUE SUPORTOU O ENCARGO FINANCEIRO OU, NO CASO DE TÊ-LO TRANSFERIDO A TERCEIRO, ESTAR POR ESTE EXPRESSAMENTE AUTORIZADO A RECEBÊ-LA.

(...)

Dito isso, a repetição de indébito depende de comprovação fática, através de documento de arrecadação, juntada aos autos. Somado a isso, mencione-se que a legitimidade para postulação do pedido em questão seria de quem efetivamente realizou o pagamento e recolheu o imposto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nas hipóteses em que a restituição se refira aos chamados tributos indiretos, por força do § 3º do art. 92 do RICMS/02 (atualizado no RICMS/23 no § 3º do art. 125) c/c o art. 166 do CTN, somente detém legitimidade ativa para o pedido aquele que comprove haver suportado o encargo financeiro do pagamento indevido ou, caso o tenha transferido a terceiro, estiver por este expressamente autorizado a receber a restituição.

Assim, ausente a autorização para que a Requerente pleiteasse restituição, bem como inexistente a comprovação de que tenha assumido exclusivamente o ônus tributário, configura-se a ilegitimidade da Requerente para pleitear tais quantias.

Veja-se, nesse sentido, o teor dos dispositivos supracitados, *in verbis*:

### RICMS/23

Art. 125 - 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 no RPTA.

(...)

§ 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.

(...)

### 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.

(...)

### 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.

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

Dessa forma, tendo em vista que a demonstração da legitimidade da Requerente para pleitear a repetição do indébito não foi verificada nos autos, não é possível contemplar o pedido de restituição pretendido.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Gislana da Silva Carlos (Revisora), Alexandre Périssé de Abreu e Pedro Henrique Alves Mineiro.

**Sala das Sessões, 12 de setembro de 2024.**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente / Relator**

m/D

CCMG