

Acórdão: 23.826/24/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.019624384-61  
Impugnação: 40.010158082-97  
Impugnante: Multilaser Industrial Ltda.  
CNPJ: 59.717553/0006-17  
Proc. S. Passivo: Gilson Marcos Franciscão/Outro(s)  
Origem: DF/Passos

**EMENTA**

**RESTITUIÇÃO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Pedido de restituição de valores pagos indevidamente a título de ICMS/ST, em virtude de recolhimento indevido. Não atendimento ao disposto nos arts. 166 do CTN e 30 do RPTA. Impugnação improcedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documento de fls. 96/101, a restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS/Substituição Tributária, referente aos exercícios de 2019 a 2023, ao argumento de que recolhera, equivocadamente, o imposto em prestações de serviços de transporte amparadas pela isenção.

A Delegacia Fiscal (DF/Passos), em Despacho de fls. 131, indefere o pedido.

**Impugnação**

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 135/138.

A Requerente, em sua peça impugnatória, afirma que:

- A Fiscalização reconheceu o indébito;
- Ao contrário do entendimento da Fiscalização, assumiu o encargo jurídico e financeiro dos tributos pagos indevidamente;
- Diverge da visão da Fiscalização de que não houve comprovação da não transferência destes valores na cadeia comercial, ou seja, que foram suportados pelo consumidor final;
- Efetuou o pagamento do ST transporte, que essas prestações eram amparadas pela isenção, que não há previsão legal para o pagamento realizado e que comprovou o pagamento dos tributos;
- A Fiscalização se ampara no art. 50 do RICMS/02 para sustentar seu parecer pelo indeferimento;

- O consumidor final da prestação de serviço de transporte, aqui discutido, é o tomador, ou seja, é a própria Impugnante, que assume tanto o ônus financeiro quanto jurídico da prestação, visto que o serviço de transporte é uma prestação autônoma e dissociada da operação subjacente de compra e venda de mercadoria;

- Em suma, demonstrou ter arcado, individual e integralmente, com o ônus financeiro.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização manifesta-se às fls. 173/181, pelo indeferimento do pedido de restituição.

---

### ***DECISÃO***

Como previamente relatado, trata-se de requerimento de restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS, referente ao exercício de 2019 a 2023, ao argumento de que recolhera, equivocadamente, o imposto em prestações de serviços de transporte amparadas pela isenção.

Em que pesem as argumentações apresentadas, não assiste razão à Requerente.

Inicialmente, não se questiona a previsão de isenção para o serviço de transportes nas prestações que suscitaram os recolhimentos indevidos por parte da Contribuinte e que o desembolso financeiro, realmente, foi realizado pela Requerente, sendo que tais fatos estão devidamente comprovados.

Entretanto, para deferimento da restituição pleiteada, é necessário que se comprove o que está previsto no art. 30 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08. Veja-se:

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.

(...)

Assim, para atender ao disposto no art. 30 do RPTA acima transcrito, importa analisar todo o tratamento fiscal adotado relacionado às prestações de serviço de transporte, como:

- Vendas para os destinatários da Requerente e contratação do frete para entrega;
- Pagamento do frete + ICMS/ST transporte;
- Lançamento no “Campo 103” da DAPI como obrigações a pagar de ICMS/ST transporte;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Pagamento de Documento de Arrecadação Estadual - DAE como ICMS/ST transporte.

A Fiscalização não nega que todo tratamento fiscal dado pela Requerente considerava existente e correto o pagamento imposto. Decorreram-se cinco anos sendo pagos e contabilizados. De acordo com o princípio contábil da oportunidade, que se baseia no ato de fazer os registros contábeis no momento em que foram gerados, ou seja, conforme entendidos à época os lançamentos contábeis, esses pagamentos foram feitos como se estivessem corretos.

É indubitável que os valores pagos a título de ICMS/ST transporte compuseram ou deviam compor a base de cálculo das mercadorias subsequentemente vendidas e que as prestações de serviço de transporte, apesar de serem isentas à época, estavam embutidas no preço de venda das mercadorias, não restando comprovado, de forma inequívoca, ter a Requerente assumido o ônus do valor pago como imposto sem o seu repasse aos adquirentes de seus produtos.

Frise-se que a Requerente foi intimada a comprovar a não repercussão do valor, incorretamente pago, mas não o fez. Mais uma vez, por ocasião da impugnação, não foram trazidas aos autos alegações que provassem haver a Requerente assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por esse expressamente autorizado a recebê-lo.

Para embasar a afirmação da Fiscalização, importa verificar a matéria sob o aspecto legal, doutrinário e jurisprudencial da mesma.

Veja-se o estabelecido pelo art. 166 do Código Tributário Nacional - CTN:

### 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.

(...)

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

### STF

SÚMULA 71 – EMBORA PAGO INDEVIDAMENTE, NÃO CABE RESTITUIÇÃO DE TRIBUTO INDIRETO.

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.

(...)

No mesmo sentido caminha a doutrina, 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 “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”.

(...)

Também sobre essa matéria, tem-se a visão de 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:

Estamos em que, 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 d ambos os lados, deve prevalecer o magno princípio da supremacia do

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

interesse público ao do particular, incorporando-se as quantias ao patrimônio do Estado”.

(...)

No âmbito deste CCMG, apresentam-se, abaixo, algumas ementas de acórdãos sobre a matéria aqui em debate:

ACÓRDÃO: 24.122/22/1ª

EMENTA

RESTITUIÇÃO - ICMS - IMPOSTO SUPOSTADO POR TERCEIROS. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DE VALOR RECOLHIDO A TÍTULO DE ICMS, AO ARGUMENTO DE QUE A EMPRESA ADQUIRE LEITE IN NATURA DE PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA, OPERAÇÃO AMPARADA PELA ISENÇÃO DO IMPOSTO. ENTRETANTO, RESTOU CONFIGURADO NOS AUTOS QUE A IMPUGNANTE NÃO COMPROVOU TER ASSUMIDO O ENCARGO FINANCEIRO, BEM COMO NÃO DEMONSTROU ESTAR EXPRESSAMENTE AUTORIZADA A PEDIR A RESTITUIÇÃO POR AQUELE QUE O SUPTOU, NOS TERMOS DO ART. 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN. NÃO RECONHECIDO O DIREITO À RESTITUIÇÃO PLEITEADA. IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

ACÓRDÃO: 24.579/23/3ª

EMENTA

RESTITUIÇÃO – ICMS - IMPOSTO SUPOSTADO POR TERCEIROS/DIFAL. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DE VALORES PAGOS RELATIVAMENTE AO ICMS/DIFAL AO ARGUMENTO DE QUE APESAR DE SER UMA COOPERATIVA DE CONSUMO, RECOLHEU O IMPOSTO INCIDENTE NAS OPERAÇÕES DE COMPRAS DE PNEUS PROVENIENTES DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. ENTRETANTO NÃO RESTOU DEMONSTRADO NOS AUTOS, POR PARTE DA IMPUGNANTE, QUE SUPTOU O ENCARGO FINANCEIRO DO TRIBUTO RECLAMADO OU DE QUE DETÉM A AUTORIZAÇÃO DAQUELES QUE REPRESENTA (COOPERADOS) A REQUERER TAL RESTITUIÇÃO, NOS TERMOS DO ART. 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - CTN. NÃO RECONHECIDO O DIREITO À RESTITUIÇÃO PLEITEADA. IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

ACÓRDÃO: 24.652/23/3ª

EMENTA

RESTITUIÇÃO – ICMS. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DE VALOR PAGO RELATIVAMENTE A ICMS RECOLHIDO A MAIOR, SOB O ARGUMENTO DE QUE FORAM ADQUIRIDAS MERCADORIAS COM RECOLHIMENTO DE ICMS/ST, QUE POSTERIORMENTE FORAM REVENDIDAS INDEVIDAMENTE COM DESTAQUE DE ICMS. CONTUDO, O REQUERENTE NÃO COMPROVA NOS AUTOS A

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ASSUNÇÃO DO ÔNUS FINANCEIRO ADVINDO DO RECOLHIMENTO TRIBUTÁRIO INDEVIDO OU, NO CASO DE TÊ-LO TRANSFERIDO A TERCEIROS, DA EXPRESSA AUTORIZAÇÃO PARA O RECEBIMENTO DA RESTITUIÇÃO. IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

ACÓRDÃO: 23.771/21/1ª

### EMENTA

RESTITUIÇÃO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DE VALORES PAGOS INDEVIDAMENTE A TÍTULO DE ICMS/ST, EM VIRTUDE DA UTILIZAÇÃO DA ALÍQUOTA DO TRIBUTO MAIOR QUE A EFETIVAMENTE DEVIDA PARA O CÁLCULO DO IMPOSTO. ENTRETANTO 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 SUPTOU, NOS TERMOS DO ART. 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN. NÃO RECONHECIDO O DIREITO À RESTITUIÇÃO PLEITEADA. IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

Como visto acima, trata-se de matéria já pacificada no âmbito do CCMG. Foram apresentadas algumas situações de indébito que, por erro de alíquota, pelo recolhimento de produto com substituição tributária com destaque do imposto, por operação isenta (caso análogo a este PTA) ou mesmo recolhimento indevido do ICMS/Diferencial de Alíquotas - DIFAL, não foi autorizada a restituição, uma vez que o ICMS, por sua natureza, implica na repercussão dos valores pagos na cadeia comercial. Neste caso, exige-se, para eventual restituição, a inequívoca comprovação de que o imposto não foi suportado pelos terceiros adquirentes das mercadorias.

Também não assiste razão à Requerente ao afirmar que ela mesma seria o tomador final dos serviços de transporte. Essa tese não resiste a uma rápida análise sobre o tema, pois, no capítulo das Disposições Gerais do RICMS/02, tem-se a seguinte disposição em Regulamento:

RICMS/02

DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

III - consumidor final é a pessoa que adquira mercadoria para uso ou consumo próprio;

(...)

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

Resta evidente, portanto, que as prestações de serviço de transporte realizadas, tendo a Requerente como tomadora, foram meras seqüências de suas operações de comercialização, não podendo a Requerente ser caracterizada como consumidora final.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Juliana de Mesquita Penha (Revisora) e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 30 de outubro de 2024.**

**Wertson Brasil de Souza**  
**Relator**

**Antônio César Ribeiro**  
**Presidente**

P