

Acórdão: 24.819/24/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.001671790-43  
Impugnação: 40.010156192-81  
Impugnante: Via S.A.  
CNPJ: 33.041260/1300-25  
Proc. S. Passivo: Evandro dos Santos Ramalho/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

**EMENTA**

**RESTITUIÇÃO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Pedido de restituição de valores pagos indevidamente a título de ICMS, em virtude de alegação de destaque indevido do imposto em notas fiscais de saída de mercadorias, que haviam sido recebidas com o imposto retido em face do regime de substituição tributária. O pedido foi deferido em parte pelo Fisco. Todavia, para uma operação de saída de mercadoria não restou devidamente comprovado nos autos o atendimento dos requisitos previstos no art. 166 do CTN c/c § 3º do art. 92 do RICMS/02.

**Impugnação improcedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documentos de fls. 03/09, a restituição de valores pagos relativamente ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), referente ao exercício de 2021, que teriam sido recolhidos indevidamente em decorrência de uma falha em seu sistema informacional.

Esclarece que foram emitidas notas fiscais com venda de mercadorias com o CFOP 5.102, correspondente à venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, com destaque indevido do ICMS, quando tais operações deveriam ter sido realizadas por meio do CFOP 5.405, relativo à venda de mercadoria recebida de terceiros, sujeita ao regime de substituição tributária na condição de contribuinte substituído, sem o destaque do imposto.

Apresenta lista, às fls.17, das notas fiscais contendo as operações com os produtos cujo ICMS requer a restituição.

Para fins de análise do pleito, o Fisco intima a Requerente às fls. 23 para apresentar documentação complementar.

A Requerente atende ao intimada às fls. 24/27.

Após ser devidamente instruído, o pedido, foi deferido parcialmente pela Repartição Fazendária, conforme Parecer Fiscal de fls. 28/32 e Despacho de fls. 35.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assentiu o Fisco em restituir o ICMS indevidamente recolhido sobre as operações com os produtos de códigos 001-004569261, Torre Som Lenox CA 3900 BTH USB FM LED W10; 001-4772776, Pran Gama Elegance LED TITAN KERATIN CZ BIV e 001-004786840. Modelador Gama Ceramic Nano Turmaline 25MM BIV.

A restituição foi indeferida em relação às operações com o produto de código 001-004777344, CARREGADOR USB-C DE 20W, em razão de a Requerente não ter cumprido as exigências dispostas no art. 166, do CTN, quais sejam:

- comprovação de que assumiu o ônus do imposto indevidamente recolhido, ou, ainda, alternativamente;

- apresentação de autorização de terceiro que tenha assumido o encargo com o imposto, para que possa receber o imposto a ser restituído.

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 38/42.

A Fiscalização se manifesta às fls. 89/94, refutando as alegações da Impugnante.

---

### **DECISÃO**

Como relatado, trata-se de requerimento de restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS, referente ao exercício de 2021, ao argumento de que o imposto teria sido recolhido indevidamente, em decorrência de uma falha no sistema informacional da Requerente.

Cabe observar que o pedido inicial da Requerente trata de pagamento de imposto indevido, que dá direito à restituição, nos termos do art. 165, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN) instituído pela Lei nº 5.172/66. Veja-se:

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;** (Destacou-se)

Quanto ao motivo do recolhimento indevido, a Requerente esclarece que foram emitidas notas fiscais com venda de mercadorias com o CFOP 5.102, correspondente à venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, com destaque indevido do ICMS, quando tais operações deveriam ter sido realizadas por meio do CFOP 5.405, relativo à venda de mercadoria recebida de terceiros, sujeita ao regime de substituição tributária na condição de contribuinte substituído, sem destaque do ICMS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entende que as mercadorias objeto do pedido de restituição foram adquiridas pela Requerente, sendo que no ato de aquisição ou em etapa anterior, houve um substituto tributário que recolheu o ICMS por substituição tributária, de forma que já teria sido recolhido o imposto exigível até a venda a consumidor final.

Sendo assim, quando, por “erro do sistema” e para aquelas mercadorias já tributadas por substituição tributária, foram emitidas notas fiscais de saída com o CFOP 5.102, e com destaque do ICMS, **este destaque e o eventual recolhimento do valor correspondente seriam indevidos**, caracterizando o “pagamento espontâneo de tributo indevido”.

A Impugnante insurgiu-se contra o indeferimento da restituição do imposto vinculado à operação com produto “carregador USB-C de 20W”, código 001-004777344, documentada pela NFe supra.

Todavia, em que pesem as suas alegações, elas não restaram comprovadas nos autos.

Com relação à mercadoria “carregador USB-C de 20W”, acobertada pela NFC-e nº 38.086, para a qual houve indeferimento do pedido de restituição de indébito, verifica-se que o valor pleiteado se refere ao ICMS que, como regra geral, é um imposto indireto que repercute economicamente no consumidor final, contribuinte de fato, na forma de um **encargo financeiro que é transferido**, agregando aos demais custos e à margem de lucro aplicada, para se chegar ao preço final da mercadoria vendida.

Para fazer jus à restituição, a Requerente teria 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-lo.

Isto porque, como se verá através da apreciação do conteúdo do art. 166 do Código Tributário Nacional c/c § 3º do art. 92 do RICMS/02, o direito à restituição de tributo recolhido ou pago indevidamente depende de apreciação feita a respeito: do **imposto como encargo financeiro presente no preço cobrado do destinatário**; e da consequente apuração sobre **quem o suportou**.

Veja-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.**

### 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.**

(Destacou-se)

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

**SÚMULA 71 – EMBORA PAGO INDEVIDAMENTE, NÃO CABE RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS INDIRETOS.**

**SÚMULA 546 – CABE A RESTITUIÇÃO DO TRIBUTOS PAGO INDEVIDAMENTE, QUANDO RECONHECIDO POR DECISÃO, QUE O CONTRIBUINTE “DE JURE” NÃO RECUPEROU DO CONTRIBUINTE “DE FACTO” O QUANTUM RESPECTIVO.**

Cabe ressaltar que, no presente caso, sendo a operação objeto do pedido de restituição de indébito uma saída de mercadoria tributada pelo ICMS, o montante do imposto integra sua base de cálculo, por força do disposto no art. 49 do RICMS/02, que assim dispõe:

**Art. 49. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput do artigo 43 deste Regulamento, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.**

(Destacou-se)

O jurista Sacha Calmon Navarro Coelho em seu Curso de Direito Tributário, 9ª edição, Ed. Forense, RJ, 2006, chama a atenção para o fato de que o ICMS e o IPI foram idealizados para serem transferidos ao consumidor final. Veja-se:

“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: 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 de ambos os lados, deve prevalecer o magno princípio da supremacia do interesse público ao do particular, incorporando-se as quantias ao patrimônio do Estado”.

Havendo transferência do encargo financeiro representado pelo ICMS, restaria à Requerente a hipótese de pedir àquele que o suportou a autorização para receber a restituição em seu nome.

Contudo, observa-se que a Requerente não envereda nesta seara, simplesmente, deixando de mencionar esta possibilidade.

A tese da Defesa é, tanto no pedido inicial quanto na Impugnação, a de que não houve repasse do encargo financeiro ao destinatário, conforme descrito a seguir.

A Impugnante sustenta que a inexistência do repasse *do encargo financeiro relativo ao ICMS aos clientes da ora Requerente. Isto porque, os desvios cometidos na fixação da carga tributária da operação de saída não afetaram o preço do produto ofertado aos consumidores.*

No intuito de comprovar que arcou com o ônus do ICMS e que supre as exigências constantes do art. 166 do CTN e § 3º. do art. 92 do RICMS/02, a Impugnante argumenta que *“os preços praticados são definidos pelo setor comercial da Requerente publicados em seu próprio sítio ou em panfletos, por exemplo, e as correções de alíquotas ou base de cálculo apenas afetam a margem jamais o preço, o que resulta em concluirmos que não há repasse do ônus do imposto decorrente dessas alterações”* (fls. 39).

Afirma que *“o presente recurso, assim, se presta para apresentarmos – para as operações com notas fiscais rejeitadas – novos documentos fiscais que, de per si, se prestam a comprovar: a) a manutenção do preço da mercadoria (ou sua majoração) após a correção do sistema e; b) que o custo do imposto antes da correção do sistema reduzia a margem da Recorrente e não afetava o preço”* (fls. 39/40).

A Impugnante relaciona, em planilha às fls. 40, *“vendas de diversos produtos, em operações internas e interestaduais, em que – independentemente da*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*alíquota do ICMS -, por força da legislação consumerista, sempre pratica o mesmo preço em qualquer caso”.*

A Fiscalização vislumbrou, para o presente caso, a possibilidade de que a Requerente viesse a provar se o valor pleiteado a título de imposto teria sido, ou não, transferido ao consumidor final.

E com este intuito, em 25/01/23, enviou à Contribuinte o Termo de Intimação nº. 002/23, às fls. 23, solicitando a apresentação de Notas Fiscais eletrônicas, ou Notas Fiscais de Consumidor eletrônicas emitidas no CFOP 5405, cujo valor do item fosse similar ao da nota fiscal emitida indevidamente no CFOP 5102, objetivando comprovar que o erro de fato ocorrido não impactou o valor do produto, o qual manteve uma média de valor de saída em todas as operações, independente do CFOP utilizado para o período analisado.

À vista das informações oferecidas pela Requerente, a Fiscalização apontou que para o “carregador USB-C de 20W”, o documento apresentado pela Contribuinte (NFe-n.º 62.401, de 06/09/2021) indica valor de venda do produto bem inferior àquele valor apostado na NFe n.º 38.086, sobre a qual versa a parcela do pedido de restituição indeferida.

Por sua vez, em relação à NFe n.º 45.796, emitida em 03/09/22, o Fisco entendeu que esta não tinha poder probante devido ao lapso de tempo entre a sua emissão realizada quase dez meses após a operação retratada na NFe. N.º 38.086, emitida em 21/09/21.

De fato, pela análise dos referidos documentos, forçoso concluir que os referidos documentos, ou não corroboram, ou não permitem verificar com a certeza necessária, a alegação da Impugnante de que o destaque indevido do ICMS não acarretou na modificação do preço de venda do produto e no consequente repasse do seu encargo ao terceiro adquirente.

Nessa medida, mostra-se acertada a decisão do Fisco em indeferir a restituição requerida no que pertine as operações com o produto de código 001-004777344, CARREGADOR USB-C DE 20W, em razão de a Requerente não ter cumprido as exigências dispostas no art. 166, do CTN, quais sejam:

- comprovação de que assumiu o ônus do imposto indevidamente recolhido, ou, ainda, alternativamente;

- apresentação de autorização de terceiro que tenha assumido o encargo com o imposto, para que possa receber o imposto a ser restituído.

À vista destas constatações, não há como ser deferida a restituição pleiteada no que tange ao produto “carregador USB-C de 20W”.

Por fim, cumpre lembrar que a Impugnante requer, às fls. 42, que a restituição ora pleiteada se dê mediante escrituração em conta gráfica, diretamente no subitem “Outros Créditos”, do quadro “Crédito do Imposto” do Livro Registro de Apuração do ICMS (Registro EFD ICMS/IPI E110), nos termos do art. 94 do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação a este pedido, a Fiscalização observa, às fls. 93, que a redação do art. 94 do referido regulamento dispõe que o valor indevidamente pago, a título de ICMS, em razão de **evidente erro de fato ocorrido na escrituração dos livros fiscais ou no preenchimento do Documento de Arrecadação Estadual** (DAE), poderá ser aproveitado pelo contribuinte que procederá ao creditamento no período de sua constatação, mediante lançamento nos registros próprios da Escrituração Fiscal Digital - EFD, inclusive naquele correspondente à observação de lançamento fiscal.

No presente caso, o erro cometido pela Contribuinte foi, originariamente, no preenchimento de notas fiscais de saída, o que não está abarcado no referido art. 94.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Flávia Sales Campos Vale (Revisora) e Gislana da Silva Carlos.

**Sala das Sessões, 27 de fevereiro de 2024.**

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

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

P