

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.915/24/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.001715036-07  
Impugnação: 40.010156923-61  
Impugnante: Cervejarias Kaiser Brasil Ltda  
CNPJ: 19.900000/0017-33  
Proc. S. Passivo: Geraldo Valentim Neto/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

### **EMENTA**

**RESTITUIÇÃO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Pedido de restituição de valores pagos a título do adicional de alíquota de ICMS relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), em período posterior ao término da vigência do determinado pelo § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República (ADCT). 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 unânime.**

### **RELATÓRIO**

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documento de fls. 02, a restituição dos valores pagos relativamente ao adicional de alíquota de ICMS relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), referente ao período de janeiro de 2023, ao argumento de que, conforme o disposto no art. 2º do Decreto nº 46.927, de 29 de dezembro de 2015, a vigência do adicional de alíquota, para os fins do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República (ADCT), encerrou-se em 31 de dezembro de 2022.

A Delegacia Fiscal de Juiz de Fora - 1, em Despacho de fls. 21, indefere o pedido.

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 22/27, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 51/56.

Em sessão realizada em 03/04/24, acordou a 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais - CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 09/04/24. Pela Impugnante, assistiu à deliberação o Dr. Luis Paulo Cirne Medeiros (fls. 63).

### **DECISÃO**

24.915/24/3ª

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Trata-se de requerimento de restituição dos valores pagos relativamente ao adicional de alíquota de ICMS relativo ao FEM, referente ao período de janeiro de 2023, ao argumento de que, conforme o disposto no art. 2º do Decreto nº 46.927/15, a vigência do adicional de alíquota, para os fins do disposto no § 1º do art. 82 do ADCT, encerrou-se em 31 de dezembro de 2022.

O pedido de restituição foi indeferido pela Delegacia Fiscal de Juiz de Fora-1, uma vez que, mesmo após ser intimada, a Impugnante não demonstrou que assumiu o ônus financeiro do tributo recolhido, tampouco apresentou autorização para o recebimento da restituição, concedida pelos destinatários para quem este ônus foi transferido.

A Requerente contesta o indeferimento através de impugnação onde afirma que em relação ICMS, o que gera direito de devolução ao contribuinte é o pagamento indevido ou a maior de determinado tributo.

Sustenta que nos casos de operações com mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, o contribuinte substituto tributário “absorve integralmente o debitum”, assumindo os deveres em relação à obrigação principal e às acessórias.

Defende que o substituto tributário é o contribuinte de direito, enquanto o contribuinte substituído é o contribuinte de fato e, nessa medida, é o contribuinte substituto quem detém o direito à restituição.

Se diz desobrigada da apresentação da autorização de terceiros para que ela possa receber o valor do ICMS cuja restituição foi pleiteada, haja visto o disposto pelo Convênio ICMS 13/97, do qual Minas Gerais é signatário.

Entende que o art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN) deve ser interpretado em conjunto com os arts. 121, 123 e 165 desse mesmo diploma legal e que “*estas outras normas não implicam a obrigatoriedade de comprovação do encargo financeiro para fins de restituição*”.

Ao final, requer a reforma da decisão impugnada que indeferiu o pedido de restituição.

Em que pesem os argumentos da Impugnante, não lhe assiste razão.

O Fundo de Erradicação da Miséria está estabelecido no art. 82 do ADCT e foi regulamentado em Minas Gerais pelo Decreto nº 46.927/15. A vigência do adicional de alíquotas está definida no art. 2º deste decreto, e encerrou-se em 31 de dezembro de 2022.

Veja-se os dispositivos citados:

### ADCT

Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 31, de 2000)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre este percentual, o disposto no art. 158, IV, da Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

(...)

Decreto nº 46.927/15

Dispõe sobre o adicional de alíquota para os fins do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República.

(...)

Art. 2º A alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, será adicionada de dois pontos percentuais na operação interna que tenha como destinatário consumidor final, realizada até 31 de dezembro de 2022, com as seguintes mercadorias:

I - cervejas sem álcool e bebidas alcoólicas, exceto aguardente de cana ou de melão;

(...)

Pelo exposto acima, verifica-se que a partir de 1º de janeiro de 2023 não é mais devido o adicional de alíquota para o FEM.

Não se questiona nos autos o pagamento indevido, ou a maior, do imposto, então objeto do pedido de restituição. A matéria possibilita pedido de restituição de indébito e encontra amparo na legislação tributária no art. 28 e parágrafo único do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, nos seguintes termos:

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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

O pleito da Impugnante, relativamente à matéria de direito, encontra embasamento legal nos arts. 165 e 166 do CTN, que assim rezam:

### CTN

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;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

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.

Há de se considerar, que por ser um tributo indireto, o ICMS integra a sua base de cálculo, constituindo o respectivo destaque em mera indicação para fins de controle, nos termos do § 15 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 e do inciso I do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96:

### Lei nº 6.763/75

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 15. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

### Lei Complementar nº 87/96

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

(...)

Dessa forma, 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.

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

### SÚMULA STF Nº 71

EMBORA PAGO INDEVIDAMENTE, NÃO CABE RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS INDIRETOS.

### SÚMULA STF Nº 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.

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:

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”.

(...)

Nos termos do art. 166 do CTN, c/c § 3º do art. 92 do RICMS/02 e art. 30 do RPTA, 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. 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.

(...)

RPTA

Art. 30. A restituição de indébito tributário relativo a tributos que comportem transferência

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

No presente caso, a Requerente recolheu indevidamente o adicional de alíquota de ICMS relativo ao FEM incidente sobre as operações subsequentes, praticadas por contribuintes substituídos tributários, com as mercadorias por ela vendidas.

Dada a sua condição de substituta tributária, alegou a Impugnante ser contribuinte de direito do ICMS/ST/FEM e, nessa medida, ser a titular do direito à restituição do imposto indevidamente recolhido após o término da vigência do dispositivo legal que previa a sua incidência sobre as operações objeto do pedido de restituição.

Equivoca-se a Impugnante.

Como demonstrado anteriormente, por se tratar o ICMS de tributo de natureza indireta, a restituição de valores indevidamente recolhidos requer a comprovação de que o encargo com imposto tenha sido assumido pelo requerente, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por ele expressamente autorizado a receber a restituição.

Na situação versada nos autos, a Requerente recolheu, na condição de responsável por substituição tributária, o imposto devido por terceiros contribuintes de direito do imposto.

O valor do ICMS/FEM, retido e recolhido por substituição tributária, foi repassado aos adquirentes das mercadorias vendidas pela Requerente, os quais foram cobrados desse valor que veio a compor o valor total dos produtos vendidos.

Nessa medida, a princípio, os contribuintes substituídos tributários adquirentes das mercadorias cujo imposto ora se pleiteia a restituição, assumiram o ônus com o seu recolhimento.

No entanto, no caso de terem revendido aquelas mercadorias a outros contribuintes, ou a consumidores finais, os referidos contribuintes substituídos também repassaram o encargo com o imposto para a etapa seguinte, ou para a etapa final de circulação com a mercadoria.

Constata-se, por decorrência lógica, que o ônus com ICMS/FEM indevidamente recolhido é, ao fim, suportado pelo contribuinte de fato do imposto, ou seja, o consumidor final da mercadoria.

Desta feita, verifica-se a impossibilidade de a Requerente ter arcado com o encargo do imposto para o qual se pede restituição e, portanto, de estar habilitada a recebê-la.

Todavia, como alertado pela Fiscalização, a restituição do imposto ainda se faria possível caso a Requerente apresentasse autorização expressa de terceiros que

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

arcaram com o ônus do imposto, lhe concedendo o direito a receber os valores a restituir.

No entanto, mesmo após ser intimada pelo Fisco, a Impugnante não apresentou 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.

Não tendo cumprido pelo menos um dos dois requisitos exigidos pelo art. 166 do CTN, não cabe à Impugnante o direito à restituição pretendida.

Este é o entendimento do Egrégio CCMG, expresso em diversos acórdãos, dos quais cita-se os seguintes:

### ACÓRDÃO 23.771/21/1ª

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 SUPORTOU, NOS TERMOS DO ART. 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN. NÃO RECONHECIDO O DIREITO À RESTITUIÇÃO PLEITEADA.

IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

### ACÓRDÃO 24.498/23/3ª

RESTITUIÇÃO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DE VALORES PAGOS INDEVIDAMENTE A TÍTULO DE ICMS/ST, NO MOMENTO DA ENTRADA DAS MERCADORIAS NO ESTABELECIMENTO, DECORRENTE DE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EM QUE NÃO SE APLICA O INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, CONFORME DISPOSTO NO INCISO IV DO ART. 18 DO ANEXO XV DO RICMS/02. NÃO RECONHECIDO O DIREITO À RESTITUIÇÃO PLEITEADA, EM FACE DAS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NO ART. 166 DO CTN, HAJA VISTA 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 SUPORTOU.

IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

Destaque-se que 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.



AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 776062/SP – DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJE 06/11/2015

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. AJURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE É NO SENTIDO DE QUE OS TRIBUTOS DITOS ÍNDIRETOS, 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.

(...)

Assim, diante da ausência de demonstração pela Requerente quanto à 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, conclui-se pela impossibilidade do deferimento ao seu pedido de restituição.

**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 Aleandro Pinto da Silva Júnior (Revisor) e Flávia Sales Campos Vale.

**Sala das Sessões, 09 de abril de 2024.**

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

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

CCMG

*m/p*