

Acórdão: 5.833/24/CE Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.001717142-41  
Recurso de Revisão: 40.060157084-16  
Recorrente: Amcor Rigid Plastics do Brasil Ltda  
CNPJ: 00.245980/0010-83  
Recorrido: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Thiago Abiatar Lopes Amaral/Outro(s)  
Origem: DF/Pouso Alegre

**EMENTA**

**RESTITUIÇÃO – ICMS – IMPOSTO SUPOSTADO POR TERCEIROS. 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, com a utilização da alíquota de 18%, quando a alíquota correta seria a de 12%, nos termos do art. 42, inciso I, alínea “b”, subalínea “b.65” do RICMS/02. Correto o indeferimento do pedido, tendo em vista que 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. Mantida a decisão recorrida.**

**Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documento de fls. 02, a restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS, referente ao exercício de 2021, ao argumento de que promoveu o destaque indevido do imposto em notas fiscais de saída de mercadorias, com a utilização da alíquota de 18%, quando a alíquota correta seria a de 12%, nos termos do art. 42, inciso I, alínea “b”, subalínea “b.65” do RICMS/02.

A Delegacia Fiscal, em Despacho de fls. 62, indefere o pedido.

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 66/95, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 155/172.

A 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 24.576/23/1ª, julgou improcedente a impugnação. Vencidos os Conselheiros Aleandro Pinto da Silva Júnior (Relator) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich, que julgavam procedente a impugnação. Designado relator o Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Mauro Ernesto Moreira Luz e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Balassiano Gaz.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Irresignada, a Requerente, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, interpõe Recurso de Revisão às fls. 190/225, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

Em síntese, alega que:

- realizou, no exercício de 2021, vendas internas de embalagens para o contribuinte Unilever Brasil Industrial Ltda, inscrição estadual n.º 525.082983.0041 e CNPJ n.º 01.615.814/0045-14, estabelecido em Pouso Alegre/MG;

- por um equívoco, efetuou vendas de embalagens para o contribuinte supra mediante consideração da alíquota de ICMS de 18%, sendo que, de acordo com a alínea “b.65” do inciso I, do art. 42 do RICMS/02, a alíquota aplicada deveria ter sido de 12%;

- o destaque a maior do ICMS foi reconhecido pela própria Fiscalização estadual em sua Manifestação Fiscal e na própria decisão ora recorrida;

- apresentou planilha contendo o valor a restituir, mediante recomposição da base de cálculo do ICMS, com exclusão do próprio ICMS, do PIS e da COFINS, obtendo o novo cálculo do ICMS;

- apresentou, apenas para fins de melhor compreensão do Fisco, planilha contendo o valor a restituir sem a recomposição da base de cálculo do ICMS;

- a certeza e a liquidez dos valores de restituição requerida encontram-se demonstrados nas planilhas apresentadas, as quais consideram a inclusão e a não inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo. Afirma que pleiteia, exclusivamente, a restituição do imposto indevidamente destacado (diferença de 18% para 12% = 6%) com base de cálculo recomposta;

- o referido crédito destacado a maior foi integralmente estornado pela destinatária de suas notas fiscais, o contribuinte Unilever, conforme demonstram declarações e documentos juntados aos autos;

- a própria Fiscalização atestou que a destinatária é beneficiária de Regime Especial que veda o aproveitamento de quaisquer outros créditos relacionados com as operações beneficiadas, obrigando a estorná-los de sua escrita fiscal;

- a própria destinatária Unilever atestou em suas declarações de não aproveitamento de crédito, que o valor estornado é aquele constante da planilha em que se considerou a recomposição da base de cálculo, bem como que o mesmo valor foi devolvido para essa mesma destinatária pela ora Recorrente, via carta de crédito;

- a decisão ora recorrida confunde os conceitos de contribuinte de direito e contribuinte de fato do imposto. No caso, a Requerente é o contribuinte de direito e a destinatária Unilever, o seu contribuinte de fato;

- o encargo com o imposto destacado a maior foi assumido única e exclusivamente pela Recorrente, pois foi devolvido para a adquirente/destinatária das mercadorias o valor total do ICMS destacado a maior de janeiro a novembro de 2021, mediante expedição da Carta de Crédito n.º 9100100879, gerando um crédito para a Unilever;

- o pedido de restituição referente ao ICMS destacado a maior nas operações de janeiro de 2021 foi parcialmente deferido, conforme PTA n.º 16.0016466232-95.

Ao fim, pede que seja reformada a decisão recorrida e deferido o requerimento de restituição, tomando-se por referência os cálculos do imposto que consideram a recomposição de sua base de cálculo.

Alternativamente, caso não se considere o deferimento integral do seu pedido, que seja concedida a restituição do imposto apurado sem a reconstituição da sua base de cálculo.

---

### **DECISÃO**

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto n.º 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

Ressalta-se que os fundamentos expostos no acórdão recorrido foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente acórdão, salvo adequações de estilo.

Trata-se de requerimento de restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS, referente aos períodos de maio a novembro de 2021, ao argumento de que houve saída de mercadoria com alíquota errônea de 18% (dezoito por cento) para contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, sendo o correto a alíquota de 12% (doze por cento), nos termos do art. 42, inciso I, alínea "b", subalínea "b.65" do RICMS/02.

#### **Do pedido apresentado e da documentação que o acompanha**

Conforme consta no documento às fls. 02, identificado pelo Protocolo SIARE 202.308.042.359-8, o pedido de restituição trata dos seguintes períodos de apuração: abril a outubro de 2021.

O valor pleiteado é R\$ 3.521.379,42 (três milhões, quinhentos e vinte e um mil, trezentos e setenta e nove reais e quarenta e dois centavos).

Às fls. 33/35, consta planilha contendo o cálculo da restituição feito mediante a simples aplicação da diferença de alíquotas (18% - 12% = 6%) sobre o valor original das notas fiscais.

Já às fls. 08/20, constam "Declarações de não aproveitamento de crédito" emitidas por Unilever Brasil Industrial Ltda (estabelecida em São Paulo), em nome de sua filial mineira, de inscrição estadual n.º 525.082983.00-41, estabelecida em Pouso Alegre/MG.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nas referidas declarações, a Unilever menciona os valores de ICMS destacados em documentos emitidos pelo fornecedor Amcor, com referência aos lançamentos fiscais de:

- maio de 2021: R\$ 1.297.021,92 (fls. 08), sendo a diferença de ICMS entre referente à alíquota de 18% versus 12%, após a recomposição do preço é de R\$ 498.221,11;

- junho de 2021: R\$ 1.296.933,69 (fls. 10), sendo a diferença de ICMS entre referente à alíquota de 18% versus 12%, após a recomposição do preço é de R\$ 498.187,23;

- julho de 2021: R\$ 1.887.596,23 (fls. 12), sendo a diferença de ICMS entre referente à alíquota de 18% versus 12%, após a recomposição do preço é de R\$ 725.076,64;

- agosto de 2021: R\$ 1.693.830,29 (fls. 14), sendo a diferença de ICMS entre referente à alíquota de 18% versus 12%, após a recomposição do preço é de R\$ 650.645,88;

- setembro de 2021: R\$ 2.287.974,28 (fls. 16), sendo a diferença de ICMS entre referente à alíquota de 18% versus 12%, após a recomposição do preço é de R\$ 878.872,69;

- outubro de 2021: R\$ 1.914.881,26 (fls. 18), sendo a diferença de ICMS entre referente à alíquota de 18% versus 12%, após a recomposição do preço é de R\$ 735.557,50;

- novembro de 2021: R\$ 185.900,00 (fls. 20), sendo a diferença de ICMS entre referente à alíquota de 18% versus 12%, após a recomposição do preço é de R\$ 71.409,21.

Os valores acima totalizam R\$ 10.564.137,67 e R\$ 4.057.970,26, respectivamente.

Às fls. 22/33, constam planilhas identificadas pela marca da Unilever, as quais trazem a recomposição da base de cálculo para apuração do “ICMS por dentro”, com a utilização da alíquota de 12%, e não a de 18%. São elas:

- “Anexo 1 – Relação das NF’s escrituradas no mês de Maio/21”, às fls. 22/23 anverso;

- “Anexo 1 – Relação das NF’s escrituradas no mês de Junho/21”, às fls. 23 verso/24 anverso;

- “Anexo 1 – Relação das NF’s escrituradas no mês de Julho/21”, às fls. 24 verso/26 anverso;

- “Anexo 1 – Relação das NF’s escrituradas no mês de Agosto/21”, às fls. 26 verso/27;

- “Anexo 1 – Relação das NF’s escrituradas no mês de Setembro/21”, às fls. 28/30;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- “Anexo 1 – Relação das NF’s escrituradas no mês de Outubro/21”, às fls. 31/32 anverso;

- “Anexo 1 – Relação das NF’s escrituradas no mês de Novembro/21”, às fls. 32 verso.

Nota-se que as declarações e os anexos expressam como valor pleiteado a quantia de R\$ 4.057.970,26 (quatro milhões, cinquenta e sete mil, novecentos e setenta reais e vinte e seis centavos), a qual não corresponde ao valor solicitado originalmente no pedido.

Quando de sua Impugnação, ao comentar o despacho de indeferimento do pedido de restituição, a ora Recorrente menciona que uma das razões apresentadas pela Fiscalização para justificar o indeferimento da restituição pleiteada seria o fato de que no seu entender *“haveria divergência de valores entre as planilhas apresentadas (relativa ao pedido de restituição e relacionada aos cálculos efetuados pela UNILEVER destinatária das mercadorias vendidas pela IMPUGNANTE), o que não se verificou, vez que a IMPUGNANTE apresentou planilha demonstrando a necessidade de recomposição da base de cálculo do ICMS (valor objeto da restituição) e planilha demonstrando que não se apresenta factível a restituição sem tal recomposição”*.

Sobre a questão, cumpre destacar que segundo o inciso II do parágrafo único do art. 28 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, o interessado deverá instruir o requerimento de restituição de indébito com documentos necessários à apuração da liquidez e certeza da importância. Veja-se:

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.**

(Grifou-se)

No presente caso, portanto, não se trata de um contribuinte que apresenta um pedido de restituição que dependerá de apuração para sua liquidez e certeza, como mencionado no *caput* do referido art. 28.

De fato, a Requerente apresentou dois pedidos de restituição, sendo um que ela menciona no documento de fls. 02, no valor de R\$ 3.521.379,42; e outro que deflui dos documentos apresentados às fls. 08/32, e que alcança a quantia de R\$ 4.057.970,26.

Como afirma a Fiscalização, devido à divergência da diferença a restituir, não resta clara a certeza e a liquidez do pedido.

**Noutro tópico, a Recorrente alega ter efetivamente assumido o ônus com o imposto destacado a maior em suas notas fiscais e, portanto, ser a titular do direito de receber a sua restituição.**

Ressalta que *“como forma de demonstrar que a UNILEVER (destinatária) das mercadorias vendidas pela IMPUGNANTE não aproveitou o crédito do ICMS por ela destacado a maior, também foram juntadas, nos pedidos originalmente efetuados que originaram os referidos PTA’s, declarações assinadas pela referida destinatária atestando (i) o estorno dos créditos de ICMS de todos os valores que foram objeto do pedido de restituição e (ii) “não pleiteará restituição presente ou futura desse imposto”, autorizando ainda a IMPUGNANTE a pleitear a restituição administrativa (docs. 05 a 11)”*.

Aduz que *“em razão das referidas declarações apresentadas, a própria d. fiscalização estadual atestou que a destinatária das mercadorias (UNILEVER) é beneficiária de regime especial no Estado de Minas Gerais que, dentre outras obrigações, veda o aproveitamento de quaisquer outros créditos relacionados com as operações beneficiadas, obrigando a estorná-los de sua escrita fiscal”*.

**Neste ponto, cumpre salientar que a Instrução Normativa DLT/SRE nº 03, de 22 de dezembro de 1992, em seu item 4, subitens 4.1 e 4.2, determina que:**

4 - Tratando-se de emissão de documento fiscal que consigne quantidade de mercadoria ou valor superior ao da efetiva operação:

4.1 - o destinatário deverá:

a - **escreiturar o documento fiscal e apropriar-se do respectivo crédito, se for o caso, pelo valor real da operação, fazendo constar essa circunstância na coluna "Observações" do livro Registro de Entrada (RE);**

b - comunicar o fato ao remetente, por meio de correspondência;

4.2 - o ICMS pago a maior poderá ser objeto de restituição, observado o disposto nos artigos 36 a 41, da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais (CLTA/MG), aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10 de agosto de 1984, mediante requerimento dirigido à Administração Fazendária (AF) de circunscrição do requerente, devendo, ainda, ser instruído com:

a - **declaração do destinatário de que não efetuou a apropriação do crédito relativo a diferença, devendo citar o valor a maior, o ICMS correspondente, o número, a série e a data do documento fiscal originário;**

b - **cópia reprográfica das páginas do RE e do RAICMS, onde foram feitos os lançamentos correspondentes ao documento fiscal previsto no**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

subitem 4.1 devidamente autenticadas pela repartição fazendária da circunscrição do destinatário; (Grifou-se).

Sobre o tema, assim se manifesta a Fiscalização:

Salientamos que, apesar da referida Instrução Normativa ter sido editada em 1992, a mesma continua em vigor e suas exigências buscam comprovar que, de fato, **o recolhimento pelo remetente se deu a maior, já que, no destino se detectou que a quantidade e valores estavam a maior e não houve aproveitamento de crédito de ICMS pela destinatária desta parcela em excesso.** (Grifou-se).

Contudo, a empresa Unilever Brasil Industrial Ltda (estabelecida em São Paulo), em nome de sua filial mineira, apresentou suas “Declarações de não aproveitamento de crédito”, às fls. 08/20.

Nelas a empresa declara que *“possui o Regime Especial PTA 45.000003232-33, que não permite a manutenção dos créditos de insumos de produtos incentivados em sua escrita fiscal. Desta forma, todos os créditos foram devidamente estornados, no mês de lançamento das respectivas escriturasções”*.

Na Manifestação Fiscal que subsidiou o despacho de indeferimento, assim se pronuncia a Fiscalização sobre o tema:

Entendemos que não podemos efetuar a simples análise com a diferença no remetente. Há que se analisar a situação no destinatário, ainda mais considerando Regime Especial de crédito presumido.

(...)

No mérito, tecnicamente, em tese, há o creditamento, sendo, porém, estornado (em parte) por força do regime especial.

Entendemos, entretanto, smj, que isto “modifica” a apuração e/ou subapuração do destinatário.

Ao que parece, creditou-se do ICMS a 18%, efetuando o estorno por força do Regime Especial.

Em fase de argumentação, se fosse creditado o ICMS a 12%, em tese, devido ao “Estorno de Crédito” o valor do ICMS a Recolher seria MAIOR.

Tendo se creditado do valor “a maior”, o resultado foi “ICMS a Recolher MENOR”.

Presume-se então que houve o repasse para o preço das mercadorias vendidas. Isto pois foi utilizado o VALOR DAS OPERAÇÕES, como “custo”, sendo que o ICMS integra o preço da mercadoria (imposto por dentro).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por óbvio que a empresa destinatária não cumpriu o disposto nos subitens 4.1 e 4.2 do item 4 da Instrução Normativa DLT/SRE nº 03/92, tendo em vista que:

- por um lado, não estornou apenas o excesso de crédito recebido, como previsto no subitem 4.1 acima transcrito, e sim todo ele, de forma a beneficiar-se do crédito presumido de 2% ou 3% do valor das operações de vendas internas e interestaduais, conforme previsto no art. 15 do Regime Especial;

- por outro lado, recebeu as mercadorias com base de cálculo maior do que a devida, o que implica no repasse do custo para o restante da cadeia de comercialização.

Forçoso concluir que o estorno de crédito efetuado pela Unilever, no presente caso, não teve força suficiente para garantir que o imposto destacado a maior em suas notas fiscais de aquisição não impactou na apuração do imposto devido por suas operações beneficiadas pelo Regime Especial e, por outro lado, não implicou no repasse do imposto indevidamente destacado no preço de venda de sua mercadoria.

Quanto à iniciativa da Unilever de declarar que não irá pleitear a restituição, esta teria o mesmo resultado obtido pela Requerente, ou seja, o indeferimento, salvo se aquela estivesse autorizada pelos verdadeiros contribuintes do imposto a receber a restituição, o que não se encontra provado nos autos, nem para a fornecedora Requerente, nem para a destinatária Unilever.

A Recorrente diz que *devolveu para a adquirente dos produtos o valor total do ICMS destacado a maior relativo ao período objeto do presente pedido de restituição*”.

Afirma que a decisão ora recorrida confunde os conceitos de contribuinte de direito com o contribuinte de fato do imposto. Entende que, no caso, a Requerente é o contribuinte de direito e a destinatária Unilever, o seu contribuinte de fato;

Defende que o encargo com o imposto destacado a maior foi assumido única e exclusivamente pela Recorrente, pois foi devolvido para a adquirente/destinatária das mercadorias o valor total do ICMS destacado a maior de janeiro a novembro de 2021, mediante expedição da Carta de Crédito n.º 9100100879, gerando um crédito para a Unilever.

Considera que a negação da restituição acarreta enriquecimento sem causa ao Fisco.

Não lhe assiste razão.

Por oportuno, cabe destacar a distinção entre o “contribuinte de fato” e o “contribuinte de direito”.

No caso das atividades que se encontram no campo de incidência do ICMS, o contribuinte de direito é a pessoa designada pela lei para recolher o imposto.

Segundo o *caput* do art. 14 da Lei nº 6.763/75, o contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto. Veja-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 14. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto.

O contribuinte de direito “recolhe” o imposto, conforme previsto no *caput* do art. 28 da Lei nº 6.763/75, que assim dispõe:

Art. 28. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou outra unidade da Federação.

Em que pese o recolhimento a cada operação que se constitua em fato gerador do ICMS, o valor deste segue embutido no preço do produto que é comercializado pelo contribuinte de direito.

Este não o suporta, pois é ressarcido pelo valor cobrado do cliente a título de preço da mercadoria vendida.

Já o contribuinte de fato é a pessoa que “paga o imposto”, ou seja, suporta o ônus fiscal, arcando com o valor final da mercadoria, onde o imposto encontra-se embutido. Em geral, no contribuinte de fato se encerra a circulação da respectiva mercadoria.

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-la.

Isso 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 conseqüente 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.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

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 TRIBUTOS” (...) O CTN ESTÁ RIGOROSAMENTE CORRETO. NÃO SERIA ÉTICO, NEM JUSTO, DEVOLVER O TRIBUTOS 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 SUPOSTADO 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.

Cabe ressaltar que, no presente caso, sendo a operação objeto do pedido de restituição de indébito uma saída de mercadoria tributada pelo ICMS, não resta dúvida de que 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)

Voltando ao presente caso, verifica-se que, de fato, consta nos autos, às fls. 152, Carta de Crédito nº 9100100879, datada de 20/12/21, emitida pela Recorrente em favor da Unilever, sob a seguinte redação “*CONFORME ACORDADO FOI GERADO UM CRÉDITO A VALOR DA UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA NO VALOR DE R\$ 6.396.192,57 REFERENTE A ACERTOS SOBRE AS DIFERENÇAS DE ALÍQUOTAS DE 18% DESTACADAS NAS NOTAS FISCAIS ERRONEAMENTE AO INVES DE 12%*”.

Todavia, o fato da Recorrente e da Unilever terem acordado entre si a devolução/compensação dos valores do ICMS destacados a maior nas notas fiscais sobre as quais paira a controvérsia não assegura que aquela destinatária não tenha repassado o encargo para os seus clientes.

Verifica-se nos autos que as notas fiscais objeto do pedido de restituição foram emitidas pela Requerente no período de abril a outubro de 2021. Por seu turno, a mencionada Carta de Crédito foi emitida em 21/12/21. Dado este intervalo de tempo é razoável pressupor que o valor pago a maior pela Unilever pela aquisição das embalagens vendidas pela Requerente tenha repercutido no custo das mercadorias vendidas e/ou produzidas por ela.

Pela lógica econômica de qualquer empreendimento, o dispêndio com a aquisição de mercadorias e insumos de produção deve ser financiado pela receita obtida com a atividade da empresa.

Desta feita, considerando a lógica e a necessidade da atividade empresarial ser auto sustentável econômica e financeiramente e mais, de gerar lucro àqueles que nela investem, os valores de receita devem se igualar, e/ou superar os valores dispendidos para o exercício daquela atividade.

Por sua vez, a receita de uma empresa advém, primacialmente, dos valores gerados pela venda de produtos/mercadorias, os quais, por sua vez, derivam da combinação entre quantidades e preços de mercadorias.

Resta claro que o imposto indevidamente destacado a maior nas notas fiscais de aquisição de embalagens pela Unilever impactou o valor destas aquisições, implicando em um maior dispêndio com a operação.

Por seu turno, como dito, dado o intervalo de tempo entre a aquisição daquelas embalagens e o ressarcimento de valores cobrados a maior, efetuado pela atuada em favor da Unilever, corretamente deve ser considerado que o encargo do tributo foi repassado a terceiros e não foi assumido pela atuada, ou pela Unilever.

No caso em análise não há como garantir que o ajuste entre a Recorrente e a Unilever impediu - destaque-se; de forma retroativa – a repercussão do imposto destacado a maior no valor de venda dos produtos desta última.

O acordo de compensação/ressarcimento financeiro celebrado entre a Recorrente e a Unilever repara o problema exclusivo entre as duas partes, em caráter privado.

Não há como assegurar que os seus efeitos alcançaram o terceiro adquirente da mercadoria vendida pela Unilever. Os argumentos e documentos trazidos aos autos não ilidem a presunção de que o contribuinte de fato do Imposto, aquele que arcou com o ônus do seu destaque a maior, tenha sido um terceiro adquirente da mercadoria vendida pela Unilever.

Embora a Recorrente e a Unilever tenham tomado providências visando retificar o equívoco cometido, suas medidas não garantiram que o encargo do imposto tenha sido por elas assumido.

Daí deflui a constatação de que somente restaria à Requerente a hipótese de pedir aos consumidores finais a autorização para receber a restituição em seu nome.

Contudo, não foram apresentadas autorizações destes para que a Requerente pleiteasse tal restituição.

Por fim, quanto ao argumento da Requerente de que a análise do pedido de restituição ora debatido deveria seguir o mesmo entendimento exposto no PTA n.º 16.0016466232-95, cumpre observar que a decisão ali tomada não vincula a Administração Pública em todos os demais casos semelhantes.

Esta deve buscar, em cada caso, pautar-se pelos elementos de fato e de prova ali existentes e orientar-se pela legislação que rege a matéria.

Para que tenha validade, o ato administrativo – incluem-se aí as decisões administrativas - deve expor a sua motivação e ter como finalidade o interesse público.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso dos autos, o Parecer Fiscal de fls. 45/62 e o Despacho à fl. 62 que indeferiu a solicitação de restituição, observam devidamente aqueles requisitos, bem como a decisão recorrida consubstanciada no Acórdão n.º 24.576/23/1.ª às fls. 176/188.

Eis que, portanto, não se afigura demonstrado o direito à restituição invocado pela Recorrente.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em lhe negar provimento. Vencidos os Conselheiros Gislana da Silva Carlos (Relatora), André Barros de Moura e Juliana de Mesquita Penha, que lhe davam provimento nos termos do voto vencido. Designado relator o Conselheiro Dimitri Ricas Pettersen (Revisor). Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Jatyr da Silva Gomes Neto e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Fabíola Pinheiro Ludwig Peres. Participou do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu.

**Sala das Sessões, 08 de março de 2024.**

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

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

P