ESTADO DO ACRE
Secretaria de Estado de Fazenda
Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais

ACÓRDÃO Nº	373/2025
PROCESSO Nº	2020/97/18022
RECORRENTE:	TIM S.A.
ADVOGADO:	JOÃO PEDRO PERES LIMA – OAB/SC 66.806
RECORRIDO:	DIRETOR DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
PROCURADOR DO ESTADO:	LUÍS RAFAEL MARQUES DE LIMA
RELATOR:	ANTÔNIO RAIMUNDO SILVA DE ALMEIDA
DATA DE PUBLICAÇÃO:	

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Trata o presente feito de recurso voluntário interposto pela contribuinte TIM S.A., já qualificada nos autos, contra a Decisão de nº 804/2024, da lavra da Diretoria de Administração Tributária, que julgou pela improcedência do pedido de restituição tributária no valor de R$ 5.852,07 (cinco mil, oitocentos e cinquenta e dois reais e sete centavos), referente decorrente da remessa de mercadorias a outra unidade da federação, de forma que não se concretizou o fato gerador originalmente previsto quando da entrada da mercadoria neste estado, qual seja, a circulação interna, objeto da retenção do imposto pelo fornecedor, no período de outubro/2018.

2. Não restam quaisquer dúvidas de que diante da inocorrência do fato gerador presumido do imposto, é assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga à título do ICMS, conforme determinação do art. 150, § 7º, da Constituição Federal de 1988.

3. Contudo, o recorrente não efetuou a devida escrituração (EFD) de suas operações do registro C176, conforme exigido pelos artigos 36-C, 36-D, 121-C, §§ 14 e 15, do Decreto Estadual nº 08/98, que aprovou o Regulamento do ICMS do Estado do Acre.

4. Ademais, o direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto declarado pelo contribuinte, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido bens ou mercadorias ou para o qual tenham sido prestados serviços, se condiciona à idoneidade da documentação fiscal respectiva e, nos termos do regulamento, à sua escrituração, conforme regras do art. 23, da Lei Complementar nº 87/96, art. 33, da Lei Complementar Estadual nº 55/97 e art. 41, do Decreto Estadual nº 08/98 – RICMS/AC.

5. Dessa forma, a escrita fiscal serve de meio comprobatório, inclusive para fins de creditamento do imposto. E, assim, compete ao contribuinte demonstrar a origem e a legitimidade dos créditos apropriados por meios de livros e documentos fiscais em conformidade com a legislação tributária vigente.

6. Entendo também que, neste caso, o ônus da prova é do recorrente de comprovar o direito ao creditamento por meio de sua Escrituração Fiscal Digital – EFD (artigos 36-C, 36-D, 121-C, §§ 14 e 15, do Decreto Estadual nº 08/98), conforme inteligência do art. 373, I, do CPC/2015, que se aplica subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, por força do art. 192, do Decreto Estadual nº 462/87 (vigente à época e aplicável à espécie).

7. Deve, também, anotar que a compensação ou restituição do ICMS, por ser tributo indireto, exige que o contribuinte de direito comprove que suportou o encargo financeiro ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro (contribuinte de fato), estar por este expressamente autorizado a pleitear a repetição do indébito, nos termos do art. 166, do Código Tributário Nacional.

8. Recurso voluntário improvido. Decisão unânime.

10

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que é recorrente TIM S.A., ACORDAM os membros do Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais, por unanimidade de votos, decidem pelo improvimento do recurso voluntário, tudo nos termos do voto do Relator, que é parte integrante deste julgado. Participaram do julgamento os seguintes membros: Carlos Holberque Uchoa Sena (Presidente, em exercício), Antônio Raimundo Silva de Almeida (Relator), Luiz Antônio Pontes Silva, Camila Fontinele da Silva Caruta, Hilton de Araújo Santos, Solange Maria Chalub Bandeira Teixeira e Maíra Vasconcelos da Silva. Presente, ainda, o Procurador do Estado Luís Rafael Marques de Lima. Sala das Sessões, Rio Branco, Capital do Estado do Acre, 18 de dezembro de 2025.

LUIS RAFAEL MARQUES DE LIMA:62397583291

Assinado digitalmente por LUIS RAFAEL MARQUES DE LIMA:62397583291
ND: C=BR, CN=LUIS RAFAEL MARQUES DE LIMA:62397583291, O=ICP-Brasil, OU=presencial
Razão: Eu sou o autor deste documento
Localização:
Data: 2026.08.12 10:19:10-05'00'
Foxit PDF Reader Versão: 2025.3.0

Carlos Holberque Uchoa Sena Presidente, exercício	Antônio Raimundo S. de Almeida Relator	Luís Rafael Marques de Lima Procurador do Estado

ESTADO DO ACRE
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS

Processo Administrativo Tributário nº 2020/97/18022 - RECURSO VOLUNTÁRIO
RECORRENTE : TIM S.A.
RECORRIDO : DIRETOR DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
RELATOR: ANTÔNIO RAIMUNDO SILVA DE ALMEIDA

RELATÓRIO

Trata o presente feito de recurso voluntário interposto pela contribuinte **TIM S.A.,** já qualificada nos autos, contra a Decisão de nº 804/2024, da lavra da Diretoria de Administração Tributária, que julgou pela improcedência do pedido de restituição tributária no valor de R$ 5.852,07 (cinco mil, oitocentos e cinquenta e dois reais e sete centavos), referente decorrente da remessa de mercadorias a outra unidade da federação, de forma que não se concretizou o fato gerador originalmente previsto quando da entrada da mercadoria neste estado, qual seja, a circulação interna, objeto da retenção do imposto pelo fornecedor, no período de outubro/2018.

A recorrente aduz, em síntese, o seguinte: 1) que a ausência de escrituração em registro específico constitui mera formalidade, não podendo suprimir seu direito material à restituição, sob pena de violação aos princípios da legalidade tributária e da moralidade, além de configurar enriquecimento sem causa do Estado; 2) que o direito ao ressarcimento é intrínseco a qualquer pagamento indevido de tributo, independentemente da nomenclatura (restituição ou ressarcimento); e 3) que a decisão recorrida ofende os artigos 165 e 166 do Código Tributário Nacional, que asseguram o direito à restituição de tributo pago indevidamente.

Na forma do disposto no Regimento Interno deste Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais, o Representante da Fazenda Estadual, na pessoa do Procurador do Estado Luís Rafael Marques de Lima, manifestou pela improcedência do recurso voluntário, por intermédio do Parecer PGE/PF de nº 734/2025, assim ementado:

> "ICMS. RESSARCIMENTO DE ICMS/ST. NÃO REALIZAÇÃO DO FATO GERADOR PRESUMIDO (DESTINAÇÃO DE MERCADORIAS DO ESTOQUE AO ATIVO IMOBILIZADO). ARQUIVAMENTO DO PROCESSO SEM APRECIAÇÃO DO MÉRITO POR AUSÊNCIA DE CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. 1. Contexto e Decisão Recorrida: Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão nº 804/2024, que arquivou o pedido de crédito/ressarcimento de ICMS-ST, no valor de R$ 5.852,07 referente a outubro de 2018. O ressarcimento é pleiteado sob o argumento de que mercadorias inicialmente adquiridas para revenda foram transpostas do estoque para o ativo imobilizado, não se concretizando o fato gerador presumido. A decisão de primeira instância arquivou o processo sem apreciação do mérito, fundamentada na não escrituração do Registro C176 da Escrituração Fiscal Digital (EFD) pelo contribuinte. 2. Natureza Jurídica do Direito: O direito ao ressarcimento do ICMS-ST, quando o fato gerador presumido não se realiza, tem sólido amparo constitucional (CF, Art. 150, § 7º), sendo regulamentado pelo Art. 10 da Lei Complementar n.º 87/96. Conforme jurisprudência consolidada (STJ, Tema 1191), este ressarcimento não se confunde com a repetição de indébito comum (CTN, Art. 165 e 166), submetendo-se a regime jurídico próprio. 3. Obrigações Acessórias e Condicionamento Legal: Embora o direito material seja inconteste, sua demonstração perante o Fisco exige o cumprimento das obrigações acessórias. O direito ao crédito está expressamente condicionado à idoneidade da documentação fiscal e, nos termos do regulamento, à sua escrituração. 4. Exigência Formal no Acre: O Decreto Estadual nº 08/98 (RICMS/AC) é inequívoco ao determinar, em seu Art. 121-C, §§ 14 e 15, que o contribuinte obrigado à EFD deverá informar o registro C176 na escrituração da saída da mercadoria cujo fato gerador presumido não se realizou. A legislação estabelece que, a partir de 2011, não será autorizada restituição para saída que não tenha sido escriturada com a informação do registro C176. 5. Insuficiência da Prova Apresentada: A exigência do registro C176 constitui o meio idôneo e legalmente previsto para o Fisco rastrear individualmente as mercadorias sujeitas à ST e verificar o direito à restituição, tornando insuficiente a apresentação de documentos por amostragem. A ausência desse registro impede a identificação da operação e torna o crédito pleiteado ilíquido e incerto. 6. Possibilidade de Regularização: A decisão da DIAT se deu por ausência de prova constituída na forma da lei. O ordenamento jurídico faculta ao contribuinte a retificação da EFD, dentro do prazo decadencial, para a inclusão dos registros necessários à apuração do ressarcimento (Decreto nº 08/98, Art. 36-F). 7. Conclusão: Opina-se pelo desprovimento do recurso voluntário, devendo ser mantida a decisão proferida pelo órgão de primeiro grau."

É o relatório, que solicito inclusão em pauta para julgamento.

Rio Branco – AC, 21 de novembro de 2025.

ANTÔNIO RAIMUNDO SILVA DE ALMEIDA
RELATOR

ESTADO DO ACRE
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS

Processo Administrativo Tributário nº 2020/97/18022 - RECURSO VOLUNTÁRIO
RECORRENTE : TIM S.A.
RECORRIDO : DIRETOR DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
RELATOR: ANTÔNIO RAIMUNDO SILVA DE ALMEIDA

VOTO DO RELATOR

Trata o presente feito de recurso voluntário interposto pela contribuinte **TIM S.A.,** já qualificada nos autos, contra a Decisão de nº 804/2024, da lavra da Diretoria de Administração Tributária, que julgou pela improcedência do pedido de restituição tributária no valor de R$ 5.852,07 (cinco mil, oitocentos e cinquenta e dois reais e sete centavos), referente decorrente da remessa de mercadorias a outra unidade da federação, de forma que não se concretizou o fato gerador originalmente previsto quando da entrada da mercadoria neste estado, qual seja, a circulação interna, objeto da retenção do imposto pelo fornecedor, no período de outubro/2018.

A recorrente aduz, em síntese, o seguinte: 1) que a ausência de escrituração em registro específico constitui mera formalidade, não podendo suprimir seu direito material à restituição, sob pena de violação aos princípios da legalidade tributária e da moralidade, além de configurar enriquecimento sem causa do Estado; 2) que o direito ao ressarcimento é intrínseco a qualquer pagamento indevido de tributo, independentemente da nomenclatura (restituição ou ressarcimento); e 3) que a decisão recorrida ofende os artigos 165 e 166 do Código Tributário Nacional, que asseguram o direito à restituição de tributo pago indevidamente.

Conheço do recurso voluntário, eis que presentes os requisitos de admissibilidade.

Passo a análise do mérito.

Não restam quaisquer dúvidas de que diante da inocorrência do fato gerador presumido do imposto, é assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga à título do ICMS, conforme determinação do art. 150, § 7º, da Constituição Federal de 1988.

Contudo, o recorrente não efetuou a devida escrituração (EFD) de suas operações do registro C176, conforme exigido pelos artigos 36-C, 36-D, 121-C, §§ 14 e 15, do Decreto Estadual nº 08/98, que aprovou o Regulamento do ICMS do Estado do Acre, assim reproduzidos:

> Art. 36-B. Na hipótese de saída interestadual de mercadoria cujo imposto tenha sido objeto de retenção ou cobrança anterior a título de substituição tributária ou antecipação tributária com encerramento, neste ou em outro Estado, o remetente poderá se ressarcir do imposto debitado anteriormente, retido ou cobrado, e do destacado na nota fiscal de entrada, na proporção da quantidade saída.
>
> Art. 36-C. O contribuinte substituído identificará o valor da base de cálculo da retenção ou cobrança anterior a título de substituição tributária ou antecipação do imposto com encerramento da tributação de cada mercadoria em situação que enseje ressarcimento ou restituição, **e apurará o valor de imposto a ser restituído ou ressarcido na forma de crédito fiscal, mediante o preenchimento do registro C176 da EFD.**
>
> Art. 36-D. O montante do imposto a restituir ou a ressarcir na forma de crédito fiscal será determinado a cada ocorrência das situações previstas nos art. 36-A e/ou 36-B, conforme os seguintes procedimentos:
>
> I - cada item indicado na nota fiscal de saída que enseje direito ao ressarcimento de ICMS-ST deverá ser escriturado em um registro C170 da EFD e calculado os valores unitários do imposto retido por substituição ou cobrado por antecipação do imposto com encerramento da tributação da parcela correspondente à operação de entrada, quando admitido, utilizando como critério de valoração os valores indicados nas notas fiscais referentes às entradas mais recentes da mercadoria, suficientes para comportar a quantidade que saiu do mesmo item, **devendo tais documentos ser escriturados nos respectivos registros C176 da EFD**;
>
> II - caso a nota fiscal referente à entrada mais recente do item não seja suficiente para comportar a quantidade indicada na nota fiscal de saída, o contribuinte substituído **deverá escriturar novos registros C176 da EFD** para informar os dados de cada nota fiscal utilizada para comportar a quantidade saída.
>
> § 1º Na hipótese do inciso II, o valor unitário a ressarcir ou a restituir em forma de crédito fiscal corresponderá à média ponderada dos valores obtidos nas notas fiscais utilizadas.
>
> § 2º Os valores apurados no período para todos os itens serão objeto de lançamento como ajuste a crédito na EFD do mês em que ocorreram as saídas, exceto nas hipóteses dos artigos 36-BA, 36-F e do § 4º deste artigo.
>
> § 3º O contribuinte substituído deverá utilizar o mesmo código interno de item para

os lançamentos de entrada e saída, bem como as mesmas unidades de medidas.

§ 4º Caso o documento fiscal da última entrada seja diferente do documento fiscal em que houve a retenção ou a cobrança por substituição tributária ou por antecipação do imposto com encerramento da tributação e o contribuinte não tenha acesso à informação do documento, a restituição/ressarcimento é condicionada a prévia autorização da administração mediante processo administrativo fiscal, para compensação escritural na apuração do mês em que for autorizado.

§ 5º O motivo do ressarcimento ou restituição deverá ser informado no campo COD MOT RES, **do Registro C176 da EFD**, com observância dos códigos específicos atribuídos para cada situação, conforme definido no Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital - EFD ICMS IPI, vedado o uso do código "6".

§ 6º Na hipótese de a mercadoria ter sido recebida de outro contribuinte substituído, o valor do imposto incidente até a operação anterior será calculado mediante aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo que seria atribuída à operação própria do remetente, caso estivesse submetida ao regime normal de apuração.

§ 7º O valor do imposto a ser ressarcido ou restituído não poderá ser superior ao valor retido ou cobrado na operação de que decorreu a entrada da mercadoria no estabelecimento.

Art. 121-C. A EFD será obrigatória, a partir de 01 de janeiro de 2009, para todos os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e/ou Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.
(...)
§ 14. O contribuinte obrigado à Escrituração Fiscal Digital – EFD deverá informar o registro C176 na escrituração da saída da mercadoria cujo fato gerador presumido não se realizou, para fins de apuração do valor a ser restituído.

§ 15. A partir de 1º de janeiro de 2011, não será autorizada restituição para saída que não tenha sido escriturada com a informação do registro C176, ou que o contribuinte tenha deixado de efetuar a escrituração da operação de entrada e saída nos respectivos Livros de Registro de entrada e de Saída.
(grifos nossos)

Ademais, o direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto declarado pelo contribuinte, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido bens ou mercadorias ou para o qual tenham sido prestados serviços, se condiciona à idoneidade da documentação fiscal respectiva e, nos termos do regulamento, à sua escrituração, senão vejamos a legislação pertinente:

LEI COMPLEMENTAR FEDERAL 87/96

Art. 23. **O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento** que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, **está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação**. – grifos nossos.

LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL 55/97

> Art. 33. **O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto declarado pelo contribuinte, reconhecido ao estabelecimento** que tenha recebido bens ou mercadorias ou para o qual tenham sido prestados serviços, **se condiciona à idoneidade da documentação fiscal respectiva e, nos termos do regulamento, à sua escrituração**.
> § 1º O direito de utilizar o crédito extingue-se após decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento que lhe deu origem.
> § 2º Para os efeitos deste artigo, o regulamento disciplinará o procedimento simplificado, de cuja opção, pelo contribuinte, resultará a apropriação do imposto recolhido a maior em período anterior, na conta gráfica. – sem grifos no original.

DECRETO ESTADUAL 08/98 – RICMS/AC

> Art. 41. **O direito ao crédito para efeito de compensação com o débito do imposto reconhecido no estabelecimento** que tenha recebido as mercadorias ou para qual tenha sido prestados os serviços, **está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração, nos prazos e condições estabelecidos neste Regulamento**. – destaques nossos.

Assim, o contribuinte não efetuou a devida escrituração de suas operações e, assim, não há como legitimar o suposto crédito tributário, conforme determinação do *caput* do art. 33 da LCE 55/97 c/c com o art. 41, parágrafo único e art. 121-C, §§ 14 e 15, do Decreto Estadual nº 08/98, que aprovou o Regulamento do ICMS do Estado do Acre.

Dessa forma, a escrita fiscal serve de meio comprobatório, inclusive para fins de creditamento do imposto. E, assim, <u>compete ao contribuinte demonstrar a origem e a legitimidade dos créditos apropriados por meios de livros e documentos fiscais em conformidade com a legislação tributária vigente</u>.

Na mesma linha de raciocínio, é o entendimento no âmbito do **Superior Tribunal de Justiça**:

> EMENTA PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INOCORRÊNCIA. ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. SALDO CREDOR. COMPENSAÇÃO POR INICIATIVA DO FISCAL. OBRIGATORIDADE. INEXISTÊNCIA.
> 1. Inexiste ofensa aos arts. 489, § 1º, e 1.022 do CPC/2015 quando o Tribunal de origem se manifesta de modo fundamentado acerca das questões que lhe foram submetidas, apreciando integralmente a controvérsia posta nos autos, porquanto julgamento desfavorável ao interesse da parte não se confunde com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.
> **2. A utilização de crédito de ICMS para fins de compensação com o tributo devido é faculdade a ser exercida oportunamente pelo contribuinte no âmbito do lançamento por homologação, não sendo possível impor ao fisco que proceda a esse encontro de contas quando do lançamento de ofício. Inteligência dos arts. 20, 23 e parágrafo único, e 24 da LC n. 87/1996.**
> **3. Se o contribuinte não utilizar determinado crédito escriturado em certo período de apuração, ainda que possa aproveitá-lo extemporaneamente para**

períodos posteriores (desde que observado o prazo decadencial), não o poderá mais fazê-lo retroativamente, visto que a existência e a validade desse crédito não foram submetidas oportunamente ao juízo de homologação do fisco.
4. Agravo conhecido para negar provimento ao recurso especial. (STJ. Agravo em Recurso Especial nº 1.821.549/SP. Relator Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado: 22/08/2023) - destaquei.

Na mesma linha de raciocínio, é o posicionamento do **Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul**, conforme ementa colacionada abaixo:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. LANÇAMENTO. ICMS. SONEGAÇÃO. OMISSÃO DE ENTRADA. NOTAS FISCAIS. CRÉDITO ESCRITURAL DE ICMS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO.

No lançamento de crédito de ICMS decorrente da omissão de escrituração de operações à vista de notas fiscais, não cabe ao Fisco abater o valor dos créditos escriturais destacados na determinação do tributo devido. Isto porque o aproveitamento de créditos escriturais de ICMS depende de ato do contribuinte.

O crédito escritural do ICMS deve ser contabilizado no período de apuração do tributo, não se constituindo em um crédito do contribuinte. Por isso, não pode ser abatido do valor do tributo constituído em lançamento, estando seu aproveitamento sujeito à observância das normas tributárias.
Recurso desprovido.
(TJRS - Apelação Cível nº 70011935327, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, Relator: Desembargadora Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 11/08/2005) – grifamos.

No mesmo compasso, é o entendimento do **Tribunal de Justiça de Santa Catarina**:

AGRAVO RETIDO - AUSÊNCIA DE REQUERIMENTO EXPRESSO NAS RAZÕES RECURSAIS - NÃO CONHECIMENTO - INTELIGÊNCIA DO § 1º DO ARTIGO 523 DO CPC. APELAÇÃO CÍVEL - TRIBUTÁRIO - ICMS - NULIDADE PARCIAL DE NOTIFICAÇÃO FISCAL - CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NÃO CONSIDERADOS - ESCRITURAÇÃO EX OFFICIO. **O direito ao crédito para efeitos de compensação com o débito do imposto reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração, nos prazos e condições estabelecidos em regulamento (art. 33 da Lei n. 7.547/1989). *In casu*, a apelante não cumpriu as obrigações tributárias acessórias que lhe possibilitariam o creditamento do ICMS, ou seja, não registrou as faturas nos livros fiscais e não entregou a GIA no prazo legal.** A escrituração *ex officio* pelo fiscal de tributos nos livros da empresa, por si só, não basta para anular a notificação, uma vez que os atos administrativos tem presunção de legitimidade e a apelante não demonstrou qualquer relação entre a atuação do fisco e os créditos que pretendia utilizar para reduzir o valor da exação. MULTA - INEXISTÊNCIA DE PROVA QUANTO A INSUBMISSÃO DO MOVIMENTO DE MERCADORIAS À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO (ART. 45 DO RICMS) - CERTEZA QUANTO AO NÃO RECOLHIMENTO (ART. 44 DO RICMS). Havendo dúvida quanto à capitulação legal, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, bem como à natureza ou extensão dos seus efeitos, há que se aplicar o disposto no art. 112 do CTN (in dubio pro contribuinte) para reduzir o valor da

> multa para 50% (cinqüenta por cento) do valor do imposto devido. (TJSC - Apelação Cível n. 2004.002838-5, de Itajaí, rel. Des. Volnei Carlin, Primeira Câmara de Direito Público, julgado: 30/06/2005) - Destaquei.

Entendo também que, neste caso, o ônus da prova é do recorrente de comprovar o direito ao creditamento por meio de sua Escrituração Fiscal Digital – EFD (artigos 36-C, 36-D, 121-C, §§ 14 e 15, do Decreto Estadual nº 08/98), conforme inteligência do art. 373, I, do CPC/2015, que se aplica subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, por força do art. 192, do Decreto Estadual nº 462/87 (vigente à época e aplicável à espécie).

Deve, também, anotar que a compensação ou restituição do ICMS, por ser tributo indireto, exige que o contribuinte de direito comprove que suportou o encargo financeiro ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro (contribuinte de fato), estar por este expressamente autorizado a pleitear a repetição do indébito, nos termos do art. 166, do 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."

No mesmo sentido, é o entendimento do **Superior Tribunal de Justiça**, conforme ementas a seguir reproduzidas:

> "TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. LEGITIMIDADE ATIVA. ICMS. TRIBUTO INDIRETO. ART. 166 DO CTN. APLICABILIDADE. PRECEDENTES. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.
> 1. O aresto combatido entendeu pela ilegitimidade da ora agravante para pleitear a repetição dos valores pagos em decorrência da alíquota adicional cobrada com base no dispositivo declarado incidentalmente inconstitucional em virtude da ausência de comprovação de que a parte arcou com o ônus econômico do tributo.
> 2. Não se pode falar em desnecessidade de demonstração dos pressupostos do art. 166 do Código Tributário Nacional.
> 3. **Na linha da firme jurisprudência desta Corte Superior "A compensação ou restituição de tributos indiretos (ICMS ou IPI) exige que o contribuinte de direito comprove que suportou o encargo financeiro ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a pleitear a repetição do indébito, nos termos do art. 166, do CTN"** (AgRg no REsp 1.058.309/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira turma, DJe 14/12/2010).
> 4. Agravo interno não provido." (STJ. AgInt no AREsp 2205613/AL, Relator Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado: 08/05/2023, publicado: 10/05/2023) - destaquei.
>
> "TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ICMS. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 17% PARA 18%. CREDITAMENTO. TRIBUTO INDIRETO. ART. 166 DO CTN. PROVA DA NÃO REPERCUSSÃO.

NECESSIDADE. ACÓRDÃO EMBARGADO EM SINTONIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL. SÚMULA 168/STJ.
1. Está pacificado no âmbito da Primeira Seção que incide o art. 166 do CTN às hipóteses de restituição, compensação e creditamento de indébito de tributo indireto, no caso ICMS. Precedentes: AgRg nos EREsp 997.244/SP, Rel. Ministro Francisco Falcão, DJe 6/4/2009; AgRg na Pet 6.555/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, DJe 5/3/2009; EREsp 938.367/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe 2/2/2009.
2. "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado" (Súmula 168/STJ).
3. Agravo regimental não provido." (STJ. AgRg nos EREsp 954153/SP, Relator Min. Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado: 27/05/2009, publicado: 10/06/2009) – sem destaques no original.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS-DIFAL. DISTRITO FEDERAL. COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO COMO CONDIÇÃO À COMPENSAÇÃO. NECESSIDADE. PACÍFICA JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. COMPENSAÇÃO DO INDÉBITO DOS CINCO ANOS ANTERIORES À IMPETRAÇÃO. ACÓRDÃO RECORRIDO PELA IMPROCEDÊNCIA DO PEDIDO. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL. ARTIGO LEGAL NÃO PREQUESTIONADO. INADMISSIBILIDADE.
1. Tendo o recurso sido interposto contra decisão publicada na vigência do Código de Processo Civil de 2015 – CPC/2015, devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele previsto, conforme Enunciado Administrativo n. 3/2016/STJ.
2. O recurso especial da sociedade empresária não pode ser conhecido porque o art. 165 do CTN não foi prequestionado e porque o órgão julgador *a quo* adotou fundamento constitucional para julgar improcedente o pedido de compensação tributária dos valores recolhidos cinco antes da impetração do mandado de segurança. Observância do art. 105, inc. III, da Constituição Federal e da Súmula 282 do STF.
3. O recurso especial do Distrito Federal foi provido porque, conforme pacífico entendimento jurisprudencial deste Tribunal Superior, o reconhecimento do direito à compensação do que foi recolhido, indevidamente, a título de ICMS também está atrelado à comprovação do não repasse do encargo financeiro do tributo, como exige o art. 166 do CTN. Precedentes.
4. Agravo interno não provido." (STJ. AgInt nos EDcl no Recurso Especial nº 2127480/DF, Relator Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado: 12/08/2024, publicado: 19/08/2024) – grifei.

Com essas considerações, nego provimento do recurso voluntário do contribuinte **TIM S.A.**, pelos seus próprios fundamentos.

É como voto.

Sala de Sessões, 18 de dezembro de 2025.

ANTÔNIO RAIMUNDO SILVA DE ALMEIDA
RELATOR