

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

Acórdão: 19.248/09/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.000230612-66  
Impugnação: 40.010125024-13  
Impugnante: Clara Calçados e Confecções Ltda.  
CNPJ: 04.425433/0001-40  
Origem: DF/Montes Claros

***EMENTA***

**RESTITUIÇÃO – ICMS – RECOMPOSIÇÃO DE ALÍQUOTA – SIMPLES MINAS – RECOLHIMENTO INDEVIDO – INEXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO JURÍDICA DO ENCARGO FINANCEIRO.** Pedido de restituição de valores indevidamente recolhidos a título de recomposição de alíquota de ICMS, em decorrência da aquisição de mercadorias sujeitas a carga tributária interna equivalente à carga tributária da operação interestadual, por contribuinte optante pelo Simples Minas. Devidamente comprovado o recolhimento indevido, legítimo é o direito à restituição dos respectivos valores, não se aplicando, à espécie, o disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional, em face da inexistência de repercussão jurídica do encargo financeiro. **Impugnação procedente. Decisão unânime.**

***RELATÓRIO***

O presente processo se funda em Requerimento de Restituição (fls. 02/04) apresentado tendo por origem recolhimento indevido a título de recomposição de alíquota em operações interestaduais de aquisição de mercadorias praticadas por contribuinte enquadrado no regime de recolhimento do Simples Minas.

O Delegado Fiscal da DF/Montes Claros, em despacho de fl. 334, decide indeferir o Pedido, por não sido encontrada prova inequívoca de que o imposto pago à maior não foi transferido a terceiro, conforme determina o art. 166 do Código Tributário Nacional combinado com o art. 30 do Decreto n.º 44.747/08.

Às fls. 323/326 a Requerente comparece aos autos pedindo a reconsideração do indeferimento de seu pedido e, simultaneamente, apresenta, tempestivamente e pelo seu representante legal, Impugnação às fls. 353/362, expondo que:

- esteve enquadrada no SIMPLES MINAS e cumpriu todas as obrigações tributárias, principais e acessórias, impostas pelo citado regime;

- em razão da inobservância da dispensa preconizada no art. 10, § 4º, inciso II do Anexo X do RICMS/02, indevidamente, recompôs e recolheu a título de recomposição de alíquota, nos meses de fevereiro de 2005 a janeiro de 2007, o valor demonstrado na memória de cálculo do indébito retificada às fls. 327 dos autos;

- é contribuinte indireto do tributo e suportou todo o ônus do recolhimento indevido, vez que não repassou a terceiros o encargo financeiro;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- tanto no período em que houve a recomposição de alíquota indevida quanto no que não houve, a margem de lucro agregada ao custo das mercadorias se manteve praticamente a mesma, inclusive quando adquiriu de indústria mineira, sendo que as pequenas variações de valores decorrem da prática usual de mercado de arredondamento preços das mercadorias postas à venda;

- adquire todas as mercadorias que revende diretamente de indústrias;

- durante o período em que se viu obrigada a recompor alíquota, bem como o que se viu legalmente desobrigada a recompor, suportou tal encargo;

- acaso tivesse diminuído o preço de suas mercadorias após a desobrigação legal de recompor a alíquota, restaria demonstrado que os valores decorrentes da recomposição compunham seu custo, mas tal não ocorreu;

- a prática dos mesmos preços na venda das mercadorias durante o período em que esteve obrigada e desobrigada a recompor a alíquota, comprova justamente que os valores decorrentes da recomposição nunca compuserem o preço de custo;

- sempre levou em conta apenas o custo das mercadorias constantes nas notas fiscais de entrada cujo ICMS destacado a 12% (doze por cento) já compunha o preço de custo das mercadorias, sendo que o diferencial de alíquota de 6% (seis por cento) apurado em recomposição nunca agregou o custo de suas mercadorias;

- sempre se restringiu a efetuar o pagamento das guias de tributos apurados por seu contador, sem que soubesse que nesta apuração havia recomposição de alíquota de ICMS, motivo pelo qual sempre agregou nos custos de mercadorias apenas os 12% (doze por cento) embutidos no custo das mercadorias das notas fiscais de entrada;

- discorre sobre as manifestações do Fisco sobre o pedido e conclui ter restado incontroverso o recolhimento indevido da recomposição de alíquota de ICMS em período e valores demonstrados nos autos e reconhecidos pelas autoridades fiscais;

- a controvérsia encontra-se no fato da comprovação ou não da assunção do ônus do encargo financeiro, quanto aos valores recolhidos a título de ICMS;

- certo é que àquele que demonstrar ter assumido o ônus do encargo financeiro assiste o direito à repetição do indébito;

- a doutrina sustenta que de um modo geral, pode-se dizer que a manutenção dos preços habituais praticados pelo contribuinte de direito, por si só, certifica a assunção do encargo, já que a não inclusão do *quantum* ilegal no preço de venda dos produtos afasta a presunção relativa de repercussão;

- em sentido diametralmente oposto sustentou a Fiscalização, mas tal argumento não encontra guarida na doutrina pátria, portanto, não merece prosperar;

- os argumentos que sustentam a decisão de indeferimento não se coadunam com a documentação carreada aos autos, em cujas provas se depreende justamente que no custo das mercadorias comercializadas nunca se agregou o diferencial de alíquota;

- os relatórios apresentados foram gerados e extraídos do software controlador do ECF e demais ferramentas de administração, sendo que os dados neles

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

constantes fazem a composição do custo das mercadorias, inclusive, dele também se depreende a utilização do método PEPS para cálculo do custo da mercadoria;

- observa-se que nos relatórios das notas fiscais de entrada das indústrias de outros estados, sempre incidiu no custo das mercadorias a alíquota de 12% (doze por cento) e nunca se agregou na composição do preço de custo, os 6% (seis por cento) referentes à recomposição de alíquota interestadual, indevidamente recolhida;

- colaciona aos autos planilha, relatórios de notas fiscais de entrada e cupons fiscais, com o fito de demonstrar que na composição do preço de venda das mercadorias comercializadas incide sempre o mesmo percentual de acréscimo ao preço de custo;

- está demonstrado que o percentual de acréscimo ao preço de custo tanto das mercadorias adquiridas em operações interestaduais como nas operações com indústrias dentro de Minas é o mesmo;

- as pequenas variações de preço decorrem do fato de o software - sistema de gerenciamento - utilizado usar o método PEPS para cálculo do custo da mercadoria;

- sempre se valeu e ainda se vale do mesmo percentual de acréscimo ao custo de todas as suas mercadorias, adquiridas de indústrias deste Estado ou não;

- o fato de aplicar a mesma margem de acréscimo no custo de suas mercadorias, comprova que independentemente da obrigação ou não de recompor o diferencial de alíquota de ICMS, sempre suportou o ônus do encargo financeiro;

- pelo fato de não ter repassado o ônus para os contribuintes de direito e de tê-lo assumido, tem o direito à repetição do indébito, qual seja, o recolhimento indevido de diferencial de alíquota no período em que esteve desobrigada legalmente;

- cita ementas de julgados do Conselho de Contribuintes sobre a matéria.

Ao final, requer seja reformada a decisão do Delegado Fiscal que indeferiu o pedido inicial, e seja julgado procedente o seu recurso e por corolário seja concedida a restituição nos termos do pedido inicial e da retificação de fls. 323/327.

O Fisco se manifesta às fls. 366/368, reiterando os fundamentos norteadores do despacho de indeferimento do pedido de restituição de fls. 334, e afirmando que seu posicionamento está lastreado na orientação firmada pela DOLT/SUTRI por meio das Consultas de Contribuintes de n.ºs 062, 063, 064, 072, 073 e 107/2007, bem como também nas Consultas Internas n.ºs 059 e 069/2009, cujo excerto transcreve.

Clama também o Fisco pela aplicação da disposição posta pelo artigo 110, inciso I do Decreto n.º 44.747/08 que estabelece a competência do órgão julgador.

Acrescenta que, muito embora o atual RPTA não tenha reproduzido a norma contida no artigo 23 da antiga CLTA (Decreto n.º 23.780/84), tem-se que esse é um mandamento implícito e norteador da orientação fiscal. Não fosse assim ter-se-ia instalado o caos administrativo onde as individualidades seriam soberanas para estabelecer o dizer da norma, deitando por terra o princípio do tratamento igualitário.

Ao final, pede o Fisco que seja julgado improcedente o pedido e mantido o indeferimento original.

**DECISÃO**

Compete à Câmara analisar a Impugnação apresentada contra ato do Delegado Fiscal/DF Montes Claros que indeferiu o pedido de restituição de fls. 02/04, referente à importância indevidamente paga a título de recomposição de alíquota do ICMS, por contribuinte optante pelo Simples Minas.

Em Minas Gerais a cobrança antecipada do diferencial de alíquota das empresas optantes pelo Simples Minas estava prevista durante a sua vigência em lei estadual e no Anexo X do Regulamento do ICMS.

Assim, a exigência do recolhimento pelas micro e pequenas empresas inscritas no Simples Minas da diferença entre a alíquota interna e a interestadual esteve em vigor em Minas Gerais, sendo que o pagamento deveria ocorrer até o último dia útil da primeira quinzena do mês seguinte ao a ocorrência do fato gerador.

Veja-se os dispositivos que tratavam da matéria:

"ANEXO X

CAPÍTULO III

DAS DISPOSIÇÕES ESPECÍFICAS À MICROEMPRESA E À  
EMPRESA DE PEQUENO PORTE

Seção I

Da Apuração do Imposto

Art. 9º - A microempresa e a empresa de pequeno porte ficam sujeitas ao pagamento mensal do ICMS resultante da soma dos valores obtidos na forma prevista nos arts. 10 e 11, observadas as deduções previstas nos arts. 28 e 29, todos desta Parte, bem como os estornos de crédito ou de débito, se for o caso.

Art. 10 - Sobre o valor das entradas no período será aplicada a alíquota interna constante do inciso I do *caput* do art. 42 deste Regulamento, prevista para a mercadoria ou bem recebido ou adquirido ou para o serviço utilizado.

§ 1º - Da apuração prevista neste artigo serão excluídos os valores correspondentes à:

I - entrada de mercadoria recebida em devolução;

II - entrada de mercadoria com isenção, não-incidência, suspensão ou sujeita ao regime de substituição tributária;

III - parcela reduzida da base de cálculo do ICMS;

IV - entrada de mercadoria em retorno ao estabelecimento;

V - entrada de mercadoria remetida por contribuinte enquadrado no Simples Minas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º - Do valor apurado na forma do *caput* deste artigo será abatido o valor do imposto corretamente destacado na nota fiscal relativa à entrada de mercadoria ou bem e à respectiva utilização de serviço no período.

§ 3º - Para os efeitos do abatimento a que se refere o § 2º, não será considerado, ainda que destacado em documento fiscal, o valor correspondente à vantagem econômica decorrente de concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

§ 4º - Não haverá valor remanescente a ser recolhido na forma deste artigo:

I - quando a carga tributária relativa à venda a consumidor final for igual ou inferior à alíquota interestadual; ou

II - na hipótese de redução de carga tributária relativa à entrada em decorrência de lei estadual.

§ 5º - Tratando-se de entrada de mercadoria ou bem de serviço cujo remetente ou prestador seja microempresa ou empresa de pequeno porte localizada em outra unidade da Federação, será considerado como crédito o valor resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre o valor da mercadoria ou serviço.

§ 6º - Na hipótese em que ocorrer devolução de mercadoria, o valor do imposto pago na forma deste artigo será lançado no SAPI como estorno de débito.

§ 7º - Do valor apurado nos termos deste artigo poderá ser deduzido, como estorno de débito, o montante do imposto recolhido na forma prevista no art. 422 da Parte 1 do Anexo IX deste Regulamento." (grifos não constam do original)

Como pode ser visto dos dispositivos acima transcritos havia uma clara determinação para que a microempresa e a empresa de pequeno porte recolhessem, a título de antecipação do imposto, o valor resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual e devido na entrada de mercadoria destinada a industrialização ou comercialização ou na utilização de serviço, em operação ou prestação oriunda de outra unidade da Federação.

Entretanto, com base nestas mesmas determinações verifica-se que é crucial analisar se haveria diferença positiva entre a carga tributária interna e a interestadual com vistas a se certificar se haveria diferença a ser recolhida.

Considerando o disposto no § 3º do art. 12 da Lei nº 15.219/04 c/c § 4º do art. 10 do Anexo X do RICMS/02, acima transcrito, é possível concluir que o contribuinte enquadrado no Simples Minas não teria a obrigação de efetuar a recomposição da alíquota interna quando a carga tributária aplicável na operação interna fosse igual ou inferior à alíquota interestadual referente à aquisição efetuada por

esse mesmo contribuinte. Também não estaria o contribuinte mineiro obrigado a tal recomposição na hipótese em que, em virtude de lei estadual, a carga tributária prevista para a aquisição interna fosse igual ou inferior àquela praticada na aquisição interestadual.

Assim, na hipótese relacionada ao inciso II do § 4º acima citado, não se aplicaria a recomposição de base de cálculo caso a carga tributária prevista para a aquisição do produto, junto a industrial mineiro, fosse igual ou inferior àquela praticada na aquisição interestadual efetuada pela Impugnante, junto a estabelecimento industrial, do mesmo tipo de produto.

Da mesma forma, também não se aplicaria a recomposição de base de cálculo caso a carga tributária prevista para a aquisição, junto a estabelecimento comercial mineiro, fosse igual ou inferior àquela praticada na aquisição interestadual efetuada pela Impugnante, junto a estabelecimento comercial, sempre considerando o mesmo tipo de produto e a mesma operação a ser tributada.

Note-se que para não ocorrer a incidência da recomposição era necessário que todos os elementos vinculados a condição de uso da carga tributária reduzida estivessem presentes, como o produto e a destinação, caso contrário haverá aplicação da alíquota específica do produto ou percentual genérico de 18% (dezoito por cento).

À época da vigência do Simples Minas o próprio Estado, por meio de consultas respondidas pelo órgão responsável da Secretaria de Fazenda do Estado, já havia se manifestado por diversas vezes no mesmo sentido do entendimento aqui exposto. Senão veja-se:

“11 Simples Minas – Recomposição de Alíquota – Indústria – Tecidos, Fios e Fibras

Exposição:

O contribuinte atua no ramo de confecção de peças de vestuário. Informa que é enquadrado no Simples Minas, apurando o imposto com base na receita real e que adquire os insumos como tecidos, fios de algodão e aviamentos, dentro e fora do estado, com carga tributária de 12%.

Informa, ainda, que vem recolhendo o ICMS pela recomposição de alíquota nas aquisições de fora do Estado. Com dúvidas na interpretação da legislação tributária, em especial o art. 10 do Anexo X do RICMS/2002, que trata da recomposição da alíquota, apresenta a seguinte consulta:

1 – Nas aquisições interestaduais de tecidos, fios de algodão e aviamentos, tanto de indústrias como de atacadistas, está dispensada da recomposição de alíquota prevista no art. 10 do Anexo X do RICMS/2002?

2 – Caso tenha recolhido valores indevidamente ou a maior em face da presente consulta, poderá compensar estes valores com débitos futuros apresentados no programa SAPI ou solicitar restituição dos mesmos?

3 – Sendo as respostas positivas, deverão ser recalculados e retransmitidos os valores lançados no programa SAPI ou apenas apresentada uma planilha com memória de cálculo para efeito da compensação ou restituição?

4 – Está correto o entendimento de que, caso seja necessária a substituição das DAPI-Simples, não será devida a Taxa, pois esta correção seria uma solicitação do Fisco?

Solução:

1 – Relativamente a tecidos, nas operações entre contribuintes inscritos no Estado, a subalínea “b.10”, inciso I, art. 42, Parte Geral do RICMS/2002, prevê a aplicação da alíquota interna de 12% (doze por cento).

Em relação a fios e fibras, o contribuinte pode adquiri-los também à alíquota de 12% (doze por cento), tanto nas operações interestaduais quanto nas internas, conforme prevê a subalínea “b.9”, inciso I do citado art. 42.

Para as operações com fios têxteis e linhas para costurar destinadas a contribuintes do ICMS, promovidas até 31 de dezembro de 2007, a legislação estabelece a alíquota interna de 12% (doze por cento), nos termos da subalínea “b.27”, também do inciso I do art. 42 mencionado.

Para esses produtos, em consonância com o disposto no inciso II, § 4º, art. 10, Parte 1, Anexo X do RICMS/2002, o contribuinte não estará obrigado a promover a recomposição da alíquota interna, tendo em vista que, em virtude de lei estadual, a carga tributária prevista para a aquisição interna dos mesmos é igual à praticada na aquisição interestadual.

Já nas aquisições em operações interestaduais de aviamentos, sendo a carga tributária interna prevista para a mesma operação superior àquela praticada na aquisição interestadual, o contribuinte deverá promover a recomposição da alíquota interna, conforme estabelecido no citado art. 10.

2 e 3 – Caso o contribuinte tenha feito recomposição da alíquota interna indevidamente, deverá recalculá-los, gerando, conseqüentemente, a DAPI-Simples. Havendo recolhimento indevido do ICMS, deverá ser solicitada a sua restituição, observada a forma disposta nos arts. 36 a 41 da CLTA/MG, aprovada pelo Decreto nº 23.780/84.

4 – Não. Será necessária a substituição das DAPI-Simples entregues pelo contribuinte contendo dados incorretos. Nesse caso, será devida a Taxa de Expediente, conforme o item 2.6 da Tabela A anexa à Lei nº 6763/75.

Legislação:

- RICMS/02: Parte Geral, art. 42, inciso I, subalínea “b.9”, subalínea “b.10”, subalínea “b.27”; Anexo X, Parte 1, art. 10, § 4º, inciso II;
- Lei nº 6763/75, item 2.6 da Tabela A anexa;
- CLTA/MG, aprovada pelo Decreto nº 23.780/84, arts. 36 a 41.

Consulta(s) de Contribuinte(s): 092/07, 093/07, 094/07, 095/07, 096/07, 220/07”

Veja-se também a solução dada às Consultas de Contribuintes n.ºs 170 e 171/08, versando sobre matéria idêntica, segundo a qual os Consulentes, igualmente optantes pelo Simples Minas, não estavam obrigados à recomposição de alíquota relativamente às aquisições interestaduais de artigos do vestuário. É o que se pode verificar das respectivas ementas e pequenos trechos, com o mesmo teor, abaixo reproduzidos:

“SIMPLES NACIONAL – ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO – VESTUÁRIO – A antecipação do imposto prevista no § 14, art. 42 do RICMS/2002, não será devida nos casos em que forem iguais a alíquota interestadual e a alíquota interna de aquisição fixada nesse artigo para o mesmo tipo de operação.

.....  
Isso posto, passa-se a responder aos questionamentos formulados.

1 – A recomposição de alíquota prevista no extinto regime Simples Minas aplicava-se às operações interestaduais, visando a igualar a carga tributária dessas entradas àquela praticada internamente para o mesmo tipo de operação.

As operações internas promovidas por industrial fabricante com artigos do vestuário destinados a estabelecimento de contribuinte do imposto tinham a sua base de cálculo reduzida, resultando em uma

carga tributária de 12% (doze por cento), conforme disposto no (...).

Desse modo, enquanto enquadrada no Simples Minas, a Consulente não estava obrigada a efetuar a recomposição de alíquota, uma vez que, em virtude de lei estadual, a carga tributária prevista para a aquisição interna equivalia àquela estabelecida para a operação interestadual.

.....  
3 – Caso tenha efetuado recolhimento indevido a título de recomposição de alíquota na vigência do Simples Minas ou de antecipação do imposto estabelecida para o Simples Nacional, a Consulente poderá requerer a sua restituição para abatimento no valor devido a título de antecipação do imposto ou diferencial de alíquota, observado o disposto no art. 4º do Decreto nº 44.701/2008 e, no que couber, nos arts. 28 a 36 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/2008, não sendo necessária a retificação das declarações”.

Assim, ainda que pudesse ser adotada a regra da extinta Consolidação da Legislação Tributária e Administrativa do Estado de Minas Gerais – CLTA/MG, clamada pelo Fisco, fica clara a existência de um farto conjunto de consultas respondidas pelo próprio Estado no sentido de não ser devido o recolhimento da recomposição da tributação interna.

Esta colocação é feita apenas em prol do debate e para esclarecer este argumento posto na manifestação fiscal, uma vez que as regras processuais devem ser aplicadas aos casos não definitivamente julgados e hoje está em vigor em Minas Gerais o Regulamento dos Processos e dos Procedimentos Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747, de 03 de março de 2008.

Neste Regulamento a regra quanto ao cumprimento da orientação dada ao contribuinte por consultas formais restringe-se ao próprio consulente e para aquelas consultas em que o Secretário de Estado de Fazenda tenha se manifestado e lhes concedido efeito normativo. Desta forma, as consultas citadas são apenas espelhos do posicionamento do Fisco e não vinculam nem os contribuintes que não sejam o consulente, muito menos o julgamento do Conselho de Contribuintes.

Nesta linha, também não há que se falar na aplicação do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, como quer o Fisco.

Além deste entendimento é importante registrar que, à fl. 332, o Fisco se manifesta da seguinte forma:

“Preliminarmente, confirmamos o efetivo pagamento a este Estado dos valores constantes nos DAE, fls. 104 a 123 dos autos. Em exame à legislação tributária confirmamos também que por força do Decreto n.º 43.973/05, as empresas adquirentes de mercadorias junto a estabelecimento industrial situado em outra

unidade da Federação com carga tributária igual à prevista para a aquisição interna, foram dispensadas, a partir de 23/02/05, do pagamento referente à recomposição de alíquota.”

Portanto, pode-se concluir não haver nos autos qualquer discussão acerca do fato de ter sido o recolhimento efetuado pela Impugnante indevido.

Desse modo, não há dúvidas em relação à ocorrência do recolhimento indevido, pelo que a controvérsia sob exame restringe-se à matéria puramente de direito, mais especificamente, no tocante à legitimação ativa da ora Impugnante para pleitear a restituição.

Neste diapasão, cumpre à Câmara verificar se o disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional se aplica, ou não, à hipótese dos autos.

Para tanto, vale transcrever o citado artigo 166, *in verbis*:

“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.”

Saliente-se que, em matéria de restituição de valores indevidamente pagos a título de tributos, a regra geral é que a legitimidade ativa para pleitear a repetição do indébito – administrativa ou judicialmente – é do sujeito passivo da obrigação tributária, vale dizer, aquele a quem é atribuída a responsabilidade legal pelo recolhimento do tributo, mas que, ao fazê-lo, comete erro de direito ou de fato do qual resulte pagamento total ou parcialmente indevido, seja por falta de previsão legal da obrigação, seja porque legalmente prevista, porém quantificada em excesso. É o que se depreende do disposto no art. 165 do Código Tributário Nacional.

Nas hipóteses em que a restituição se refira a tributos que, por sua natureza, comportem transferência do respectivo encargo financeiro, no entanto, por força do já citado art. 166 do mesmo Código, somente detém legitimidade ativa para o pedido aquele que comprove haver suportado o encargo financeiro do pagamento indevido ou, caso o tenha transferido a terceiro, estiver por este expressamente autorizado a receber a restituição.

O art. 166, como já visto anteriormente, é exatamente a base em que se fundou o Fisco para indeferir a restituição aqui tratada.

Apesar da complexidade que o tema encerra, já que, em última análise, o encargo financeiro relativo a todos os tributos, dentro das regras de mercado, são direta ou indiretamente repassados aos adquirentes dos bens, mercadorias e serviços, e não obstante a ausência de um critério seguro para se definir juridicamente quais são os tributos “que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro”, a doutrina especializada é praticamente unânime em afirmar que, com tal

redação, o Código Tributário Nacional acolheu no campo do Direito Tributário conceito tradicionalmente adotado pelas Ciências das Finanças e da Economia para classificar os tributos em indiretos ou diretos, na medida em que os respectivos encargos financeiros sejam ou não suportados pelos chamados contribuintes de fato ou de direito.

Neste sentido, o magistério de Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário – 9ª ed., Forense, RJ, 2006, 2ª t., p. 815/817), para quem:

“(...) a teoria da translação do ônus fiscal, bem estudada em seu aspecto econômico na Ciência das Finanças, é extremamente complexa. Os financistas são unânimes na assertiva de que todos os tributos incidentes sobre organizações econômicas, inclusive o imposto de renda e os patrimoniais, são trasladáveis mediante o mecanismo dos preços e dos contratos. De igual modo, muita vez, as condições de mercado, estruturais ou conjunturais, forçam os agentes econômicos ao fenômeno da *absorção dos custos fiscais*.

.....  
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.”

Prosseguindo em suas lições, e após asseverar que o certo é distinguir entre a repercussão econômica e a jurídica, o ilustre Professor cita Vitório Cassone (“Aspectos Práticos do ICM em sua Atualidade”, *DCI* de 14.01.1983), que há muito já afirmara:

“Assim, quando o art. 166 fala em tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, está referindo-se aos tributos lançados (efetivamente destacados) no documento fiscal em que o contribuinte (de direito) arrecada-o do adquirente (ou do chamado contribuinte de fato) e o recolhe ao sujeito ativo.”

Na mesma linha de entendimento, José Jayme de Macêdo Oliveira (Código Tributário Nacional: Comentários, doutrina e jurisprudência – Saraiva, SP, 1998, p. 465), ao comentar o referido dispositivo legal, assim se manifesta:

“Esse fenômeno (repercussão), de cunho econômico, materializa-se quando se percebe a existência de dois contribuintes, um de direito e outro de fato, ocorrendo, no momento de sua concretização, o repasse do respectivo ônus financeiro diretamente do primeiro

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para o segundo. Cristaliza-se aí o chamado imposto indireto, cuja restituição do pago indevidamente exige o atendimento dos requisitos enumerados neste artigo do CTN.”

José Eduardo Soares de Mello, defendendo a constitucionalidade do mencionado artigo, também identifica o IPI e o ICMS como típicos tributos que, por sua natureza jurídica, comportam a transferência – ou translação – da carga financeira a terceiros, esclarecendo que

“(…) tanto o fabricante quanto o comerciante, ao realizarem operações jurídicas, em regra, são obrigados a lançar os referidos impostos, em suas notas fiscais.” (Curso de Direito Tributário, 6ª. ed. revista e atualizada. São Paulo: Dialética, 2005, p. 311).

No âmbito jurisprudencial, também há muito o Supremo Tribunal Federal (STF) já se posicionou sobre o assunto. Primeiro, por meio da Súmula 71 – *editada em 1963, portanto, antes mesmo do CTN* –, segundo a qual era incabível a restituição de tributos indiretos, mesmo havendo pagamento indevido. Posteriormente tal entendimento foi modificado, com a edição da Súmula 546, cujo verbete é o seguinte:

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

Conquanto editada já na vigência do art. 166 do Código Tributário Nacional, a Súmula 546 também tem como precedentes decisões anteriores à existência do antigo ICM, duas delas relativas ao IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações) e a outra sobre uma taxa, cobrada exclusivamente pelo Estado do Espírito Santo, consubstanciada no acórdão proferido no RE 45.977, cuja ementa e excertos do voto condutor prolatado pelo então Min. Aliomar Baleeiro, relator, são abaixo reproduzidos:

**REPETIÇÃO DE IMPOSTO INCONSTITUCIONAL** – EM PRINCÍPIO, NÃO SE CONCEDE A DO TRIBUTO INDIRETO NO PRESSUPOSTO DE QUE OCACIONARIA O LOCUPLETAMENTO INDÉBITO DO CONTRIBUINTE DE JURE.

- MAS ESSA REGRA, CONSAGRADA PELA SÚMULA Nº 71, DEVE SER ENTENDIDA EM CASO CONCRETO, POIS NEM SEMPRE HÁ CRITÉRIO CIENTÍFICO PARA DIAGNOSTICAR-SE ESSE LOCUPLETAMENTO.

- FINANCISTAS E JURISTAS AINDA NÃO ASSENTARAM UM STANDARD SEGURO PARA DISTINGUIR IMPOSTOS DIRETOS E INDIRETOS, DE SORTE QUE, A TRANSFERÊNCIA DO ÔNUS, ÀS VÉZES, É MATÉRIA DE FATO, APRECIÁVEL EM CASO CONCRETO.

.....  
1. QUANTO À INCONSTITUCIONALIDADE DA PSEUDO “TAXA DE FOMENTO DA PRODUÇÃO AGRÍCOLA E INDUSTRIAL” DO ESPÍRITO SANTO, NÃO HÁ QUALQUER DÚVIDA.  
.....

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2. RESTA A CONTROVÉRSIA SÔBRE A IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DA REPETIÇÃO DE TRIBUTOS INDIRETOS, TESE QUE TEM O AMPARO DA SÚMULA Nº 71.

ENTENDO QUE ESSA DIRETRIZ NÃO PODE SER GENERALIZADA. HÁ DE SER APRECIADA EM CADA CASO CONCRETO, PORQUE, DE COMÊÇO, DO PONTO DE VISTA CIENTÍFICO, OS FINANCISTAS AINDA NÃO CONSEGUIRAM, DEPOIS DE 200 ANOS DE DISCUSSÃO, DESDE OS FISIOCRATAS DO SÉCULO XVIII, UM CRITÉRIO SEGURO PARA DISTINGUIR O IMPÔSTO DIRETO DO INDIRETO.

O MESMO TRIBUTO PODERÁ SER DIRETO OU INDIRETO, CONFORME A TÉCNICA DE INCIDÊNCIA E ATÉ CONFORME AS OSCILANTES E VARIÁVEIS CIRCUNSTÂNCIAS DO MERCADO, OU A NATUREZA DA MERCADORIA OU A DO ATO TRIBUTADO.

.....  
À FALTA DE UM CONCEITO LEGAL, QUE SERIA OBRIGATÓRIO AINDA QUE OPOSTO À EVIDÊNCIA DA REALIDADE DOS FATOS, O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL INCLINA-SE A CONCEITOS ECONÔMICO-FINANCEIROS BASEADOS NO FENÔMENO DA INCIDÊNCIA E DA REPERCUSSÃO DOS TRIBUTOS INDIRETOS, NO PRESSUPOSTO ERRÔNEO, DATA VENIA, DE QUE, SEMPRE, ÊLES COMPORTAM TRANSFERÊNCIA DO ÔNUS DO CONTRIBUINTE DE JURE PARA O CONTRIBUINTE DE FACTO".

Observando tratar-se de matéria infraconstitucional, várias são as decisões judiciais definitivas a respeito, tomadas por diversos tribunais, sendo que o Superior Tribunal de Justiça pacificou o seguinte entendimento sobre a aplicabilidade do art. 166 do Código Tributário Nacional:

“EMENTA:

.....  
II. TRIBUTOS QUE COMPORTEM, POR SUA NATUREZA, TRANSFERÊNCIA DO RESPECTIVO ENCARGO FINANCEIRO SÃO SOMENTE AQUELES EM RELAÇÃO AOS QUAIS A PRÓPRIA LEI ESTABELEÇA DITA TRANSFERÊNCIA. SOMENTE EM CASOS ASSIM APLICA-SE A REGRA DO ART. 166 DO CTN, POIS A NATUREZA A QUE SE REPORTA TAL DISPOSITIVO LEGAL SÓ PODE SER A JURÍDICA, QUE É DETERMINADA PELA LEI CORRESPONDENTE E NÃO POR MERAS CIRCUNSTÂNCIAS ECONÔMICAS QUE PODEM ESTAR, OU NÃO, PRESENTES, SEM QUE SE DISPONHA DE UM CRITÉRIO SEGURO PARA SABER QUANDO SE DEU, E QUANDO NÃO SE DEU, ALUDIDA TRANSFERÊNCIA. (...) (STJ. AGRESP 224586/SP. REL.: MIN. JOSÉ DELGADO. 1ª TURMA. DECISÃO: 16/11/99. DJ DE 28/02/00, P. 57.)”

Dentre as mencionadas decisões judiciais, merecem destaque as seguintes:

“TFR 1ª REGIÃO  
.....

II. A REPERCUSSÃO MERAMENTE ECONÔMICA, A TÍTULO DE CUSTO TRIBUTÁRIO, NO PREÇO DO BEM PRODUZIDO OU DO SERVIÇO OFERECIDO, NÃO LEVA O TRIBUTO A SER INDIRETO, NA CONCEPÇÃO JURÍDICA, NEM IMPEDE A REPETIÇÃO, QUANDO DECLARADO INCONSTITUCIONAL, POIS A 'TRANSFERÊNCIA' NÃO SE DÁ NA MESMA PROPORÇÃO, PODENDO TEORICAMENTE ATÉ MESMO NÃO OCORRER, POIS OS PREÇOS PRATICADOS NO MERCADO, EM BENS E SERVIÇOS, NÃO DEPENDEM APENAS DA VONTADE DE QUEM OS OFERECE. (...). (TRF-1ª REGIÃO. AC 2000.01.00.063353-5/MG. REL.: DES. FEDERAL OLINDO MENEZES. 3ª TURMA. DECISÃO: 17/09/02. DJ DE 04/10/02, P. 89.)

TFR 2ª REGIÃO

EMENTA:

.....  
TODOS OS TRIBUTOS TRAZEM EM SI UMA REPERCUSSÃO ECONÔMICA NOS PREÇOS FINAIS DOS PRODUTOS, MAS ESTA SE MOSTRA IRRELEVANTE SE NÃO HÁ UMA PREVISÃO LEGAL DE QUE O ÔNUS FINANCEIRO SERÁ SUPOSTO POR TERCEIRO. (...). (TRF-2ª REGIÃO. AC 1999.02.01.055041-3/RJ. REL.: DES. FEDERAL BENEDITO GONÇALVES. 4ª TURMA. DECISÃO: 02/10/01. DJ DE 17/02/03, P. 145.)

TFR 3ª REGIÃO

EMENTA:

.....  
A DISTINÇÃO ENTRE CONTRIBUINTE DE DIREITO (O TRIBUTADO) E O DE FATO (O QUE SUPORTA O ÔNUS ECONÔMICO DA TRIBUTAÇÃO) SOMENTE TEM RELEVÂNCIA NOS TRIBUTOS INDIRETOS QUE, POR SUA PRÓPRIA NATUREZA, ADOTAM COMO TÉCNICA JURÍDICA A TRANSFERÊNCIA, POR DESTAQUE, DA TRIBUTAÇÃO AO AGENTE SEGUINTE DA CADEIA DE PRODUÇÃO E CONSUMO, CONFORME DISPOSTO NO ART. 166 DO CTN. (...). (TRF-3ª REGIÃO. AMS 2005.61.07.004357-6/SP. REL.: DES. FEDERAL CARLOS MUTA. 3ª TURMA. DECISÃO: 14/03/07. DJ DE 21/03/07, P. 190.)

EMENTA:

.....  
II. A DICÇÃO DO ART. 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO A TRIBUTOS QUE POR SUA NATUREZA COMPORTEM TRANSFERÊNCIA DO RESPECTIVO ENCARGO A TERCEIRO DEVE SER INTERPRETADA NO SENTIDO DE NÃO UMA TRANSFERÊNCIA ECONÔMICA, MERAMENTE ALEATÓRIA, MAS SIM JURÍDICA, PORQUE OBRIGATÓRIA – COMO OCORRE NO IPI – COGITANDO-SE ALI, PORTANTO, DA NATUREZA JURÍDICA DESSES TRIBUTOS, TUDO EM FUNÇÃO DE COMO A LEI TENHA ESTRUTURADO A INCIDÊNCIA DO GRAVAME SOBRE O CONTRIBUINTE DE JURE E SUA TRANSFERÊNCIA AO TERCEIRO. (...) (TRF-3ª REGIÃO. AMS

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

96.03.074556-1/SP. REL.: DES. FEDERAL ANDRADE MARTINS.  
4ª TURMA. DECISÃO: 11/02/98. DJ DE 31/03/98, P. 373.)

TFR 4ª REGIÃO

EMENTA:

.....  
II. TAMBÉM NÃO SE ESTÁ DIANTE DE TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO FINANCEIRO, EXIGINDO A APLICAÇÃO DO ART. 166 DO CTN, PORQUE OS TRIBUTOS QUE COMPORTAM, POR SUA NATUREZA, TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO FINANCEIRO SÃO SOMENTE AQUELES EM RELAÇÃO AOS QUAIS A PRÓPRIA LEI ESTABELEÇA A PERCUSSÃO TRIBUTÁRIA AO PREÇO FINAL PAGO PELO CONTRIBUINTE E O REPASSE COMO CUSTO OPERACIONAL NÃO SIGNIFICA A TRANSFERÊNCIA DE SUJEIÇÃO PASSIVA DO PSEUDO ENCARGO TRIBUTÁRIO. (...) (TRF-4ª REGIÃO. AMS 2005.71.00.016031-5/RS. REL.: DES. FEDERAL ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA. 1ª TURMA. DECISÃO: 05/09/07. DJ DE 25/09/07)

EMENTA:

.....  
I. EM TODOS OS TRIBUTOS, EVIDENTEMENTE, HÁ REPERCUSSÃO ECONÔMICA, OU SEJA, O VALOR PAGO AO ERÁRIO COMPÕE O CUSTO DO PRODUTO OU DO SERVIÇO. ENTRETANTO, É EXCEPCIONAL A TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO, COMO NOS CASOS DE IPI E ICMS EM QUE, NA NOTA FISCAL, É LANÇADO EM SEPARADO O VALOR DO IMPOSTO PAGO PELO COMPRADOR.

.....  
(TRF-4ª REGIÃO. AG 1999.04.01.012290-0/RS. REL.: DES. FEDERAL FÁBIO ROSA. 1ª TURMA. DECISÃO: 11/05/99. DJ DE 18/08/99, P. 525.)”

De toda a doutrina e jurisprudência acima citadas, verifica-se que para a aplicação do art. 166 do Código Tributário Nacional é irrelevante o repasse meramente econômico do encargo financeiro, até porque, independentemente de sua classificação econômica, todo e qualquer tributo poderá de alguma forma repassado ao consumidor final, na medida que compõem o custo de produção e/ou comercialização daqueles.

Importa analisar, pois, se houve ou não a repercussão jurídica do encargo financeiro, assim entendida aquela decorrente e intrínseca ao regime jurídico do tributo, caracterizada pela obrigatoriedade do destaque do imposto na nota fiscal relativa à operação, mediante o qual se dá o repasse do ônus tributário do sujeito passivo da obrigação (contribuinte de direito) para o adquirente do bem, mercadoria ou serviço (contribuinte de fato).

Daí porque a análise da repercussão deve ser feita considerando-se individualmente cada operação realizada entre os diversos agentes econômicos envolvidos na cadeia de produção, circulação e consumo do bem, mercadoria ou

serviço, e não apenas na última etapa desta, quando todo o ônus fiscal poderá ser repassado em definitivo para o consumidor final dos mesmos.

Deste modo, para o fim de aferição da repercussão jurídica do encargo financeiro, contribuinte de fato não é necessariamente o consumidor final, mas aquele a quem é transferido o ônus financeiro da tributação incidente na operação promovida pelo contribuinte de direito, mediante o destaque na respectiva nota fiscal, independentemente da fase da referida cadeia de circulação econômica em que se dê a operação.

Nesta linha de entendimento, a aplicação do art. 166 do Código Tributário Nacional depende da prévia verificação, em cada caso concreto, se houve a repercussão jurídica do encargo financeiro decorrente do pagamento indevido, repercussão esta que exige, naturalmente, o envolvimento de duas pessoas, quais sejam os chamados “contribuinte de *jure* e de *facto*”, e ainda, se na operação considerada havia a obrigatoriedade do destaque do imposto.

Assim, conclui-se que, não obstante a aplicabilidade do referido dispositivo restrinja-se à seara da restituição dos chamados tributos indiretos, o mesmo não se aplica linearmente a toda e qualquer situação em que se constate o recolhimento indevido de valores a título desses tributos, aí se incluindo o ICMS.

Portanto, mesmo em se tratando de tributos indiretos, há hipóteses em que não há de se falar em repercussão jurídica do encargo financeiro e, conseqüentemente, em aplicação do disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional. Tal situação ocorre toda vez que, em razão da natureza da operação, do fato ou da circunstância em que se der o pagamento indevido, ou o contribuinte de direito confundir-se com o de fato, ou quando não houver a obrigatoriedade ou for vedado o destaque do imposto.

Com efeito, é exatamente o que se verifica na recomposição de alíquota do ICMS. Primeiro porque, quando devida, a obrigação nasce e é suportada pelo próprio adquirente da mercadoria em operação interestadual, confundindo-se assim os chamados contribuintes de direito e de fato numa mesma pessoa, pelo que não há um terceiro a quem pudesse ser repassado o encargo financeiro; segundo, porque também não há, naquela situação, a obrigatoriedade de emissão de nota fiscal, e muito menos o destaque do imposto.

Estas as razões pelas quais, no caso dos autos, restando devidamente comprovado o recolhimento indevido, legítimo é o direito à restituição dos respectivos valores à Requerente, não se aplicando, à espécie, o disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional, em face da inexistência de repercussão jurídica do encargo financeiro. Aplica-se, isto sim, a regra geral do art. 165, segundo o qual o sujeito passivo tem direito à restituição de valores indevidamente recolhidos, a título de tributo.

Diante dos fatos e fundamentos apresentados devem ser restituídos à Impugnante os valores por ela demonstrados à fls. 327, na forma de seu pedido, e com a devida correção lastreada na taxa SELIC, que também é parâmetro para correção dos valores a serem pagos ao Estado, quando há atraso.

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

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente a Impugnação. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros e Edécio José Cançado Ferreira.

**Sala das Sessões, 11 de agosto de 2009.**

**Mauro Heleno Galvão**  
**Presidente / Revisor**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Relatora**

CC/MG