

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.280/09/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.000195092-40  
Impugnação: 40.010124111-75  
Impugnante: Soares & Moretti Ltda  
IE: 396179298.00-73  
Origem: DF/Governador Valadares

### **EMENTA**

**RESTITUIÇÃO - ICMS – RECOMPOSIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA – 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 artigos do vestuário, cintos e calçados, por contribuinte optante pelo Simples Minas. Comprovado o recolhimento indevido, legítimo é o direito à restituição dos respectivos valores, não se aplicando, à espécie, o disposto no art. 166 do CTN, em face da inexistência de repercussão jurídica do encargo financeiro. Impugnação parcialmente procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O ora Impugnante pleiteia da Fazenda Pública Estadual, a restituição da importância de R\$ 25.712,08 (vinte e cinco mil, setecentos e doze reais e oito centavos), ao argumento de que no período de janeiro de 2006 a junho de 2007, nas aquisições de mercadorias (calçados, cintos e artigos de vestuário) que realizou, em operações interestaduais, recolheu ICMS indevidamente, uma vez que a carga tributária aplicável para aquisição interna de tais produtos era a mesma praticada na aquisição interestadual.

O titular da Delegacia Fiscal (DF) de Governador Valadares, em despacho de fls. 511, deferiu o pedido de restituição apresentado após a conferência e correção dos valores pretendidos pelo contribuinte, demonstrados às fls. 482 dos autos.

Todavia, após ser cientificado da decisão, o Contribuinte requer que a restituição, anteriormente formulada sob a forma de aproveitamento de crédito, seja feita em espécie.

O titular da Delegacia Fiscal (DF) de Governador Valadares, em despacho retificador, de fls. 504, decidiu indeferir o pedido de restituição formulado, sob o fundamento de que o Contribuinte não comprovou ter assumido o encargo financeiro do ICMS, que por sua natureza é transferido a terceiro e nem estava por este autorizado a recebê-lo.

### **Da Impugnação**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformado, o Impugnante apresenta tempestivamente, por intermédio de seus representantes legais, impugnação às fls. 506/507, expondo sucintamente que:

- não foi questionada a veracidade dos valores recolhidos indevidamente, tampouco foi solicitado que o Contribuinte comprovasse, ou apresentasse qualquer documento que assim o fizesse, onde assumiu o ônus do pagamento do imposto;

- o encargo financeiro é de responsabilidade daquele que paga/recolhe os valores apurados a título de impostos e tal responsabilidade lhe foi atribuída, conforme previsão no *caput* do art. 96 do RICMS/02;

- a prosperar o entendimento manifestado no despacho retificador, nenhum contribuinte que recolher indevidamente algum valor conseguirá a sua restituição e em especial o varejista que não teria como obter autorização de cada cliente que efetuou compra em seu estabelecimento.

- Pede, ao final, a procedência da impugnação, para que a restituição seja efetivada em espécie.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização manifesta-se às fls. 517/523, contrapondo as alegações da defesa, sob os seguintes argumentos, em suma:

- como o ICMS é de natureza indireta, o contribuinte de fato é o consumidor final, a quem são repassados todos os custos da mercadoria, inclusive o dos tributos;

- de acordo com o art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN), a restituição somente poderá ocorrer a quem prove ser o contribuinte de fato ou estar por este autorizado;

- as respostas dadas às consultas formuladas à Secretaria da Fazenda (SEF), transcritas às fls. 519/521, são no sentido de que é devida a restituição, desde que atendido o que preceitua o art. 166 do CTN;

- o benefício que vigorou para as mercadorias em questão, no período pleiteado, é de redução de base de cálculo nas saídas, em operação interna, entre contribuintes. As saídas para consumidor final não eram contempladas com benefício fiscal e eram tributadas à alíquota de 18% (dezoito por cento). Apenas a partir de 27/03/08 é que se estendeu para todas as operações internas a alíquota de 12% (doze por cento);

- o Anexo X do RICMS/02, que tratava do Simples Minas, previa, em seu art. 10, § 4º, que não haveria valor remanescente a ser recolhido quando a carga tributária relativa à venda a consumidor final fosse igual à alíquota interestadual;

- assim, no período entre 01/01/05 a 26/03/08, a carga tributária a consumidor final das mercadorias em questão era de 18% (dezoito por cento), diferentemente da alíquota interestadual entre contribuintes que é de 12% (doze por cento).

Pede pelo indeferimento do pedido.

**DECISÃO**

O presente contencioso administrativo refere-se a pedido de restituição de valores recolhidos indevidamente a título de ICMS, no período de janeiro de 2006 a junho de 2007, em decorrência da recomposição indevida da alíquota do imposto nas aquisições interestaduais de calçados, cintos e artigos de vestuário.

O pedido de restituição (fls. 02 e 07/08) foi instruído com o demonstrativo de fls. 09, relativo aos valores mensais que o Contribuinte entendeu serem passíveis de restituição; demonstrativos da recomposição da alíquota paga indevidamente, recibos de transmissão de arquivo SAPI/SEF e DAPIs transmitidos, notas fiscais de aquisição das mercadorias e Documentos de Arrecadação Estadual (DAEs) de fls. 015/475.

A primeira questão posta pela Delegacia Fiscal, para indeferimento do pedido em exame, diz respeito à aplicação do disposto no art. 166 do CTN.

Neste sentido, deve ser mencionado que a matéria foi tratada com primazia no Acórdão nº 18.357/09/2<sup>a</sup>, da lavra do Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, de onde se transcreve:

Acórdão nº 18.357/09/2<sup>a</sup>

(...)

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 pagamento 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, salvo melhor juízo, do disposto no art. 165 do CTN.

(...)

De toda a doutrina e jurisprudência acima citadas, verifica-se que para a aplicação do art. 166 do CTN é irrelevante o repasse meramente econômico do encargo financeiro, até porque, independentemente de sua classificação econômica, todo e qualquer tributo será 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 é 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 CTN 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 pagamento 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 artigo 166 do CTN. 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 CTN, 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.

Conclui-se, pois, que a restituição do valor indevidamente recolhido a título de ICMS, no caso, encontra amparo no art. 165 do CTN, *verbis*:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

(...).

A outra objeção feita pelo Fisco, diz respeito à carga tributária para o período compreendido entre 01/01/05 a 26/03/08, pois o entendimento expresso é de que no período entre 01/01/05 a 26/03/08, a carga tributária a consumidor final das mercadorias em questão era de 18% (dezoito por cento), diferente da alíquota interestadual entre contribuintes que é de 12% (doze por cento).

Deve-se destacar que o valor correspondente à diferença da carga tributária entre a operação interna e a interestadual, denominada comumente como diferencial de alíquotas, na verdade são institutos diferentes. O diferencial de alíquotas consiste no recolhimento da diferença entre a alíquota interna e a interestadual nas aquisições de material de uso ou consumo e ativo permanente de outro Estado.

Já o recolhimento da diferença de carga tributária é exigido para qualquer aquisição de mercadoria oriunda de outro Estado, ou seja, qualquer mercadoria adquirida de outro Estado, seja ela para uso ou consumo, ativo permanente, comercialização ou industrialização, estará sujeita ao recolhimento da diferença entre a carga tributária interna e a interestadual.

Deste modo, caso o contribuinte adquira um produto que a alíquota interna seja de 18% (dezoito por cento), mas que tenha a base de cálculo reduzida na operação interna de forma que a carga tributária seja equivalente a 12% (doze por cento), e a alíquota prevista para a operação interestadual seja de 12% (doze por cento), sem redução de base de cálculo, não há que se falar em recolhimento de diferença, pois a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alíquota interestadual é de 12% (doze por cento) e a carga tributária interna foi reduzida para 12% (doze por cento), não importando, portanto, em diferença a recolher para o Estado de Minas Gerais.

O Anexo X do RICMS/02, com a redação que surtiu efeitos no período de 23/02/05 a 30/06/07, assim estabeleceu:

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.

(...)

§ 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. (grifou-se).

Destaca-se que as saídas para consumidor final, até 26/03/08, eram tributadas à alíquota de 18% e até esta data o benefício que vigorava para as mercadorias em questão era apenas redução de base de cálculo nas saídas, em operação interna, entre contribuintes.

Com efeito, o item 34 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 determinava a redução da base de cálculo de 33,33% na saída, em operação interna, de vestuário, calçados, bolsas e cintos, resultando em uma carga tributária de 12% (doze por cento).

Deste modo, de acordo com o disposto no § 3º do art. 12 da Lei nº 15.219/04 c/c inciso II do § 4º do art. 10, Parte 1 do Anexo X do RICMS/02, retro, nas aquisições interestaduais de estabelecimento industrial, a Impugnante não estava obrigada a efetuar a recomposição da alíquota interna, uma vez que a carga tributária prevista para a aquisição interna era equivalente àquela estabelecida para a operação interestadual.

Art. 12- A empresa optante aplicará sobre o valor das entradas do período a alíquota interna constante no inciso I do art. 12 da Lei nº 6763, de 26 de dezembro de 1975, prevista para mercadoria ou serviço.

§ 3º Nos casos em que a carga tributária de venda a consumidor final for igual ou inferior à alíquota interestadual **ou na hipótese de redução de carga tributária relativa à entrada**, em virtude

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de lei estadual, não haverá valor remanescente a ser recolhido na forma deste artigo.(grifou-se).

(Efeitos a partir de 1º/01/2005- Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos da Lei nº 15.425, de 30/12/2004).

Este entendimento encontra-se expresso na resposta dada à Consulta de Contribuinte nº 060/08, pela Superintendência de Tributação (SUTRI) da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais, que abaixo se transcreve:

### Exposição:

A Consulente, que exerce atividade econômica de comércio varejista de calçados, bolsas, chapéus, cintos, bijuterias e artigos do vestuário, apura e recolhe a parcela do ICMS pelo regime especial unificado de arrecadação – Simples Nacional.

No exercício de suas atividades, aduz que adquiria calçados, bolsas, cintos e artigos de vestuários de indústrias de outros estados da Federação, com carga tributária de 12%, e recolhia aos cofres públicos, a título de recomposição de alíquota, a diferença entre a alíquota interna (18%) e a alíquota interestadual, em razão do regime simplificado denominado Simples Minas, no qual encontrava-se enquadrada até 30/06/07.

Argumenta que, nos termos do item 34, Anexo IV do RICMS/02, aplica-se a redução de base de cálculo na saída, em operação interna, de vestuário ou calçados, promovida pelo estabelecimento industrial fabricante com destino a estabelecimento de contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS.

Isso posto, consulta:

1 – Nos termos do inciso II, § 4º, art. 10, Anexo X do RICMS/02, nas aquisições ou entradas de artigos de vestuário, calçados, bolsas e cintos, de outra unidade da Federação, considerando a redução de base de cálculo prevista no item 34 do citado Anexo IV, é devida a recomposição de alíquota interna?

2 – Estando correta a caracterização de hipótese de redução da base de cálculo, não será aplicada a recomposição de alíquota de que trata o *caput* do art. 10 do anexo X do RICMS/02. Está correto este entendimento?

3 – Caso a Consulente tenha efetuado recolhimentos indevidos, em face da presente Consulta, como deverá proceder para que lhe sejam restituídos os respectivos valores?

### Solução

De início, cabe esclarecer que as respostas às questões formuladas consideram as operações realizadas até 30 de junho de 2007, tendo em vista encontrar-se extinto

o regime Simples Minas. O Anexo X do RICMS/02 foi revogado pelo Decreto nº 44.562, de 29/06/07.

Atualmente, para o contribuinte enquadrado no Simples Nacional, caberá o recolhimento do imposto a título de antecipação quando, nas aquisições de fora do Estado, houver diferença entre a alíquota de aquisição e a interna, nos termos do art. 6º, § 5º, alínea "f", da Lei nº 6.763/75 (alterada pela Lei nº 17.247/07), bem como do § 14, art. 42, Parte Geral do RICMS/02.

1 e 2 – O item 34 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 prevê redução da base de cálculo de 33,33% na saída, em operação interna, de vestuário, calçados, bolsas e cintos, resultando em uma carga tributária de 12%.

De acordo com o disposto no § 3º do art. 12 da Lei nº 15.219/04 c/c inciso II do § 4º do art. 10, Parte 1 do Anexo X do RICMS/02, nas aquisições interestaduais de estabelecimento industrial, a Consulente não está obrigada a efetuar a recomposição da alíquota interna, uma vez que, em virtude de lei estadual, a carga tributária prevista para a aquisição interna equivale àquela estabelecida para a operação interestadual. Ou seja, tanto na aquisição interna quanto na interestadual de artigos de vestuário, calçados e bolsas, a carga tributária resultante é de 12%.

3 – A Consulente, na hipótese de ter efetuado recolhimento indevido a título de recomposição de alíquota, poderá requerer a sua restituição, observado, no que couber, o disposto nos arts. 28 a 36 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Informe-se que o art. 4º do Decreto nº 44.701/08 estabelece que o valor recolhido indevidamente a título de recomposição de alíquota será restituído ao contribuinte enquadrado no Simples Nacional mediante abatimento no valor devido também a título de recomposição ou diferencial de alíquota em decorrência de operação interestadual.

Cabe ressaltar, no entanto, que a aludida restituição não poderá ser realizada para a compensação do imposto devido por substituição tributária, em razão da vedação contida no parágrafo único, art. 7º, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02.

Importa dizer que a restituição do ICMS está condicionada a quem prove haver assumido o seu encargo financeiro ou, caso o tenha transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la, conforme previsto no § 3º do art. 92 do RICMS/02 c/c art. 166 do CTN, uma vez que o encargo financeiro relativo ao ICMS repercute no preço das mercadorias, sendo assim suportado por quem as adquire.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste sentido, encontram-se, também, várias decisões deste Conselho, dentre elas menciona-se, exemplificativamente, o Acórdão nº 18903/08/1ª.

Isto posto, caracterizado o pagamento indevido do ICMS, mostra-se legítimo o direito à restituição pleiteada em espécie, conforme valores demonstrados às fls. 482.

Todavia, o Contribuinte apresenta Certidão de Débitos Tributários positiva (fls. 499), razão pela qual devem ser abatidos, quando da restituição, os valores a ela correspondentes.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente a Impugnação conforme valores demonstrados a fl. 482, devendo destes ser abatidos os valores correspondentes à certidão de fls. 499. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Edécio José Cançado Ferreira (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Sala das Sessões, 25 de agosto de 2009.**

**Mauro Heleno Galvão**  
**Presidente**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Relatora**