

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.973/10/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 16.000279204-41
Impugnação: 40.010127488-62
Impugnante: Elen Calçados e Confecções Ltda
IE: 491060020.00-11
Proc. S. Passivo: Marco Antônio Rezende Abreu/Outro(s)
Origem: DF/Pouso Alegre

EMENTA

RESTITUIÇÃO - ICMS - ANTECIPAÇÃO DE IMPOSTO - DIFERENÇA ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA E A INTERESTADUAL - RECOLHIMENTO INDEVIDO - COMPROVADA A INEXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO JURÍDICA DO ENCARGO FINANCEIRO - ART. 166 DO CTN - IN SUTRI/SEF Nº 01/10. Pedido de restituição de valores indevidamente recolhidos a título de antecipação de imposto (diferença entre a alíquota interna e a interestadual), em decorrência da aquisição de mercadorias de outras Unidades da Federação, por contribuinte optante pelo Simples Nacional. Devidamente comprovado o recolhimento indevido, legítimo é o direito à restituição dos respectivos valores, corrigidos pela Taxa Selic a partir do pagamento indevido, tendo em vista a comprovação da não repercussão jurídica do encargo financeiro, conforme disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional - CTN e na Instrução Normativa SUTRI/SEF nº 01/10. Impugnação parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A ora Impugnante, optante pelo regime de recolhimento denominado Simples Nacional (Lei Complementar nº 123/06), pleiteia da Fazenda Pública Estadual, nos termos do art. 92 do RICMS/02, a restituição da importância de R\$13.638,22 (treze mil, seiscentos e trinta e oito reais e vinte e dois centavos), ao argumento de que recolheu indevidamente, no período de março de 2008 a abril de 2009, a referida quantia a título de antecipação de ICMS (recomposição de alíquota do imposto pelo recolhimento da diferença entre a alíquota interna e a interestadual), uma vez que a alíquota interna para as mercadorias que comercializa é de 12% (doze por cento), conforme o RICMS/02, art. 42, inc. I, subalínea "b.55".

O processo foi devidamente instruído com o Requerimento de Restituição de Tributos e Outras Receitas (fls. 02); cópias dos Documentos de Arrecadação Estadual - DAE e cópias das respectivas notas fiscais (fls. 03/225) e planilhas discriminando os valores recolhidos indevidamente a título de diferença de alíquota (fls. 226/232).

O Fisco, às fls. 250, intima a Requerente a provar haver assumido o respectivo encargo financeiro ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este

expressamente autorizado a recebê-lo, nos termos do RICMS/02, art. 92, § 3º, intimação não atendida.

Regularmente instruído o pedido, foi o mesmo indeferido pelo Sr. Delegado Fiscal de Pouso Alegre, conforme despacho de fls. 256, acolhendo manifestação do Fisco às fls. 254/256, sob o fundamento de que não houve comprovação, pela Requerente, do não repasse do respectivo encargo financeiro aos adquirentes das mercadorias, no preço destas, ou que estivesse expressamente autorizada pelos mesmos a receber a restituição, tal como exige o art. 166 do Código Tributário Nacional - CTN, c/c o § 3º do art. 92 do RICMS/02.

Da Impugnação

Inconformada com o indeferimento da restituição, a Requerente, tempestivamente e por intermédio de procurador regularmente constituído, apresenta Impugnação às fls. 260/274, com anexos às fls. 275/392, alegando resumidamente o que se segue.

Aponta, inicialmente, a oposição entre os arts. 165 e 166 do CTN, alegando que o primeiro estabelece o direito do contribuinte de ser restituído do indébito tributário e o segundo impõe limitação em relação aos tributos indiretos, condicionando o seu ressarcimento a quem provar haver assumido o respectivo encargo financeiro. Assim, devido à concorrência, afirma que assumiu o respectivo encargo financeiro, uma vez que não é possível praticar outros preços que não fossem os habituais.

Alega também que a lei tributária não preconiza o meio de prova a ser utilizado para demonstrar a inoccorrência da transferência do ônus financeiro e invoca a aplicação do art. 108 do CTN para trazer ao processo tributário administrativo os meios de provas admitidos no processo civil. Assim, como meio de prova, anexou declarações de que os preços são compatíveis com os de mercado, não sendo possível o repasse de encargos a seus clientes.

Cita o Acórdão nº 19.280/09/1ª, deste Conselho de Contribuintes, que em caso semelhante julga legítimo o direito de restituição de imposto, não se aplicando, à espécie, o disposto no art. 166 do CTN.

Embasando-se em doutrina de Roque Antonio Carrazza e Eduardo Muniz Machado, assevera que a transferência do encargo tributário para o consumidor não é fato jurídico, mas sim meramente econômico, e não deve constituir requisito para a restituição do tributo.

Seguindo a linha de raciocínio, cita José Eduardo Soares de Melo que defende a não aplicação do art. 166 do CTN nos casos em que terceiro não pode ser identificado, e arremata com a posição do jurista Roque Antonio Carrazza a quem a aplicação do art. 166 do CTN, nesses casos, caracteriza o locupletamento da Fazenda Pública que recebera valores sem causa jurídica.

Relatado que apesar da reconhecida constitucionalidade e conformidade com o sistema tributário nacional do art. 166 do CTN, o Fisco deve se ater dentro dos limites da razoabilidade para não se criar situações como a do comerciante exigir a autorização de cada consumidor para repetição do indébito tributário.

Assevera que não é lícito ao Estado, representado pelos seus servidores, utilizar-se de cometimento de abuso de poder, forçando o alargamento da abrangência do art. 166 do CTN às incidências tributárias diretas, pois transformaria, assim, a exceção em regra geral.

Afirma, em conclusão, que o art. 165 do CTN lhe dá direito de restituição do indébito tributário, além de alegar que art. 166 do CTN é muito criticado pela doutrina e, por essa razão, pede que as provas que foram apresentadas sejam aceitas, já que são admitidas no processo civil, e lhe sejam restituídos os impostos recolhidos indevidamente.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 395/400, refuta as alegações da Requerente argumentando que:

- o art. 165 do CTN define o direito do sujeito passivo à restituição do indébito tributário de forma abrangente e o art. 166 estabelece que, nos casos dos tributos indiretos, o indébito tributário seja restituído a quem provar haver assumido o respectivo encargo financeiro;

- estes dois artigos não estão em oposição, pois se trata de normas complementares, o primeiro dispositivo legal estabelecendo o direito amplo ao ressarcimento do indébito tributário e o segundo assegurando que este direito deva ser exercido por quem assumiu o respectivo encargo financeiro do indébito tributário, nos casos em que o tributo recolhido indevidamente for de natureza indireta;

- conforme legislação em vigor, o montante do ICMS integra a sua base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

- por definição legal, o montante do ICMS está incluído no valor de que decorrer as saídas;

- esta definição é característica do ICMS como tributo indireto, ou seja, o contribuinte de direito é responsável pela retenção e repasse, aos cofres públicos, do valor do imposto, cujo ônus financeiro é suportado pelos adquirentes das mercadorias, no processo de circulação econômica;

- não existe qualquer dúvida de que o ICMS é um tributo indireto e que seu montante está incluído no preço de que decorrer as saídas, ainda que na operação a legislação não exija o destaque do seu valor no documento que acobertar as saídas;

- a argumentação que a lei tributária não preconiza os meios de prova não procede, não resta qualquer dúvida de que, no caso concreto, a prova deva ser material, a escrita contábil e/ou comercial constitui o seu principal meio de prova;

- a Impugnante possui a seu dispor vários meios que poderia utilizar para produzir prova de que assumiu o respectivo encargo financeiro relativo ao imposto pago indevidamente, porém, caso os documentos que possui fossem apresentados, tornaria possível a conclusão que houve a inclusão do indébito tributário, decorrente de sua errônea interpretação, ao custo das mercadorias vendidas;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- de fato, ao adquirir mercadorias, em operações oriundas de outras Unidades da Federação, tributadas pela alíquota de 12% (doze por cento), a Impugnante já tem agregado ao custo de suas mercadorias esta carga tributária;

- quando, interpretando erroneamente a legislação tributária, promove, espontaneamente, o recolhimento do diferencial de alíquota, a título de antecipação do imposto, a Impugnante incorre em um custo adicional que, a princípio, não sabe ser indevido;

- portanto, é natural que inclua este encargo adicional aos custos de suas mercadorias, pois todos procedem desta maneira, é a “Lei de mercado”;

- esta matéria, por se constituir em exceção à regra, gerou interpretações conflituosas no âmbito da administração tributária e, em consequência, obtiveram-se decisões desuniformes a exemplo dos acórdãos citados pela Impugnante;

- estes fatos culminaram na edição da Instrução Normativa SUTRI nº 001/10, publicada em 23/02/10, para uniformizar os procedimentos administrativos aplicáveis à matéria de que cuida este processo;

- em que pese a opinião dos eminentes juristas citados, que pronunciam sobre a matéria em apreço, discorda, pois são os fatos econômicos e financeiros que geram obrigações tributárias;

- a não aplicação, ao caso em tela, do art. 166 do CTN, levaria o Estado a propiciar o enriquecimento sem causa justa, o que é vedado pelo ordenamento jurídico pátrio, nos termos do art. 884 do Código Civil;

- tampouco se trata de locupletamento da Fazenda Pública que recebera valores sem causa jurídica, conforme acusa a Impugnante, pois a Fazenda Pública não teve qualquer participação ativa no sentido de lhe compelir ao recolhimento indevido do imposto;

- foi devido à aplicação incorreta da legislação tributária que a Impugnante promoveu, espontaneamente, o recolhimento indevido do tributo;

- uma vez satisfeitas as exigências preceituadas pelo art. 166 do CTN, a Fazenda Pública restituirá o indébito tributário a quem provar haver assumido o seu respectivo encargo financeiro;

- a singela constatação de que a Impugnante pratica o melhor preço da praça não assegura, em hipótese alguma, que a este preço não esteja incluído o valor referente o indébito tributário que está em análise.

Pelo exposto, considerando que a Impugnante não comprova haver assumido o respectivo encargo financeiro do imposto pago à maior e não apresentou autorização expressa para recebê-lo, solicita a manutenção do despacho feito pela autoridade competente para indeferir o pedido de restituição.

DECISÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como se vê do relatório supra, trata-se de impugnação contra indeferimento de pedido de restituição de importância indevidamente recolhida a título de recomposição de alíquota do ICMS, por contribuinte optante pelo Simples Nacional.

A Requerente tem como principal atividade o comércio varejista de artigos de vestuários e calçado em geral e é optante pelo “Simples Nacional” estando obrigada a recolher, a título de antecipação do imposto, o valor resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, na forma do § 14 do art. 42 do RICMS/02, nas aquisições interestaduais.

Cabe citar, a título de ilustração, a Consulta de Contribuintes nº 72/10, respondida pela SUTRI/SEF, que dispõe acerca da matéria:

Consulta(s) de Contribuinte(s): 072/2010

Simples Nacional - Antecipação do Imposto - Artigos do Vestuário

Exposição:

Empresa optante pelo Simples Nacional que tem como atividade econômica o comércio varejista de artigos do vestuário, calçados, bolsas, cintos e correlatos afirma que adquire mercadorias neste e em outros Estados para revenda a consumidor final.

Com dúvidas quanto à aplicação da legislação tributária, indaga:

1 - É devida recomposição de alíquota do ICMS nas aquisições de mercadorias de industrial fabricante situado em outra unidade da Federação?

2 - Em que situação é devida a recomposição de alíquota?

3 - Quanto ao ICMS sobre o frete cobrado sobre o transporte das mercadorias oriundas de outro Estado, também incide a recomposição de alíquota?

Solução

1 e 2 - Será devido o recolhimento do imposto a título de antecipação para o contribuinte enquadrado no regime do Simples Nacional quando, nas aquisições de fora do Estado, houver diferença entre a alíquota interestadual e a interna estabelecida para o mesmo tipo de operação ou prestação, de acordo com § 14, art. 42 do RICMS/02.

Cumprе salientar que até 26/03/08, a alíquota prevista para a operação interna com produtos do vestuário era de 18% (dezoito por cento) promovidas tanto por estabelecimentos industriais, quanto por estabelecimentos comerciais, atacadistas ou varejistas. Dessa forma, para fatos ocorridos no período compreendido entre 1º/01/08 até essa data é devido o recolhimento, a título de antecipação do imposto, do valor resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna de aquisição e a prevista para

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operação interestadual sobre a base de cálculo praticada pelo remetente.

Com a edição do Decreto nº 44.754/08 foi acrescentada a sublinha "b.55" ao inciso I do art. 42 do RICMS/02, fixando a alíquota de 12% (doze por cento) para as saídas internas de produtos do vestuário, artefatos de cama, mesa e banho, coberturas constituídas de encerados classificadas na posição 6306.19 da NBM/SH, subprodutos de fiação e tecelagem, calçados, saltos, solados e palmilhas para calçados, bolsas e cintos, promovidas por estabelecimento industrial fabricante com destino a contribuinte inscrito neste Estado.

Sendo assim, para fatos ocorridos a partir de 27/03/08, data em que a mencionada alteração passou a produzir efeitos, não é devida a antecipação do imposto em relação às aquisições dos referidos artigos de estabelecimento industrial fabricante localizado em outra unidade da Federação, posto que a alíquota interna de aquisição e a interestadual se equivalem. (Grifou-se)

Tratando-se, entretanto, de aquisição realizada junto a estabelecimento que não seja industrial fabricante, permanece a obrigação de antecipação do imposto nos termos da legislação mencionada, tendo em vista que, caso a mercadoria fosse adquirida dentro do Estado na mesma condição, a operação seria tributada à alíquota de 18% (dezoito por cento).

Cabe ressaltar, ainda, que a antecipação do imposto aplica-se, inclusive, nas aquisições de contribuinte enquadrado no Simples Nacional, hipótese em que mesmo não havendo indicação de base de cálculo e destaque do imposto, deverá ser considerado o valor da operação, nos termos do inciso XXIII, art. 43 do RICMS/02.

Caso tenha efetuado recolhimento indevido a título de antecipação do imposto, a empresa poderá requerer a sua restituição, para abatimento no valor devido a título de antecipação do imposto ou diferencial de alíquota, observado o disposto nos arts. 28 a 36 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, de 03/03/08, e na IN SUTRI nº 1, de 19 de fevereiro de 2010.

3 - A antecipação do imposto de que trata o § 14, art. 42 do RICMS/02, também é devida na hipótese de utilização de serviço em prestação iniciada em outra unidade da Federação. Desta forma, a empresa estará obrigada ao recolhimento da referida antecipação relativamente aos valores pagos pela prestação de serviço de transporte interestadual.

Legislação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- RICMS/02: art. 42, inciso I, subalínea "b.55" e § 14, art. 43, inciso XXIII;
- Decreto nº 44.754/08;
- RPTA/08, arts. 28 a 36
- IN SUTRI nº 1/2010.

Registre-se, inicialmente, que não há nos autos qualquer discussão acerca do pagamento indevido, cabendo assinalar, a propósito, que a ora Impugnante instruiu o pedido com cópias dos Documentos de Arrecadação Estadual e cópias das respectivas notas fiscais às fls. 03/225 dos autos.

Deste modo, não há dúvidas em relação à ocorrência do pagamento indevido, pelo que a controvérsia sob exame restringe-se à matéria puramente de direito, mais especificamente, no tocante à legitimação ativa da Impugnante para pleitear a restituição. Em outras palavras, cumpre verificar o atendimento do disposto no art. 165 e 166 do CTN, reproduzido na Instrução Normativa SUTRI/SEF Nº 01/10.

Os fundamentos expostos no Acórdão nº 18.357/09/2ª, da lavra do Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão. Do citado acórdão se transcreve:

“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 do disposto no art. 165 do CTN.

Nas hipóteses em que a restituição se refira aos chamados tributos indiretos, no entanto, por força do já citado art. 166 do mesmo Código, reproduzido na IN SUTRI/SEF nº 01/10, 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. Neste sentido, confira-se a redação dos referidos dispositivos:

Código Tributário Nacional.

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.

INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI Nº 1, DE 19 DE FEVEREIRO DE 2010

Art. 4º Para fins de restituição de quantia recolhida indevidamente a título de antecipação do imposto, o contribuinte deverá comprovar que assumiu o respectivo encargo financeiro ou, caso o

tenha transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la, conforme disposto no § 3º do art. 92 do RICMS c/c art. 166 do CTN.

Apesar da complexidade que o tema encerra, já que, em última análise, o encargo financeiro relativo a todos os tributos são direta ou indiretamente repassados aos adquirentes dos bens, mercadorias e serviços – *ora pela via dos preços, tal como ordinariamente se dá nos tributos que, do ponto de vista econômico, incidem sobre a produção, circulação e consumo, ora pela via dos custos/despesas, em relação àqueles sobre a renda ou o patrimônio* –, 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 CTN acolheu no campo do Direito Tributário conceito tradicionalmente adotado pelas Ciências 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. (grifou-se)

Prosseguindo em suas lições, e após asseverar que o certo é distinguir entre a repercussão econômica e a jurídica, o ilustre Professor cita Vitorio 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 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 CTN, 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 IMPÔSTO INCONSTITUCIONAL – EM PRINCÍPIO, NÃO SE CONCEDE A TODO TRIBUTO INDIRETO NO PRESSUPOSTO DE QUE OCACIONARIA O LOCUPLETAMENTO INDÉBITO DO CONTRIBUINTE DE JURE.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

- FINANCISTAS E JURISTAS AINDA NÃO ASSENTARAM UM STANDARD SEGURO PARA DISTINGUIR IMPOSTOS DIRETOS E INDIRETOS, DE SORTE QUE, A TRANSFERÊNCIA DO ÔNUS, ÀS VÊZES, 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.

(...)

2. RESTA A CONTROVÉRSIA SOBRE 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 COMEÇO, 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 IMPOSTO DIRETO DO INDIRETO.

O MESMO TRIBUTOS 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 CTN:

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 SUPOSTADO 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 CTN é irrelevante o repasse meramente econômico do encargo financeiro, até porque, independentemente de sua classificação econômica, todo e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

qualquer tributo será de alguma forma repassado ao consumidor final, na medida em que compõe 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).

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 direito e de fato, 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 a repercussão jurídica do encargo financeiro não ocorre. 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 antecipação do imposto. 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.”

Ressalte-se, ainda, a título de argumentação, exemplo do cálculo do valor devido mensalmente pelas empresas optantes pelo regime de tributação denominado Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123/06, extraído do “perguntas e respostas” constante no *site* “www.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional”:

7.2. COMO SE CALCULA O VALOR DEVIDO MENSALMENTE PELAS MICROEMPRESAS (ME) E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (EPP) OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL?

Resumidamente, o valor devido mensalmente pelas ME e EPP optantes pelo Simples Nacional é determinado mediante aplicação das tabelas dos anexos da Lei Complementar nº 123, de 14.12.2006.

Para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração (RBT12).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já o valor devido mensalmente, a ser recolhido pela ME ou EPP, será o resultante da aplicação da alíquota correspondente sobre a receita bruta mensal auferida.

Exemplo:

A Papelaria CAROL D+ ME Ltda, optante pelo Simples Nacional, obteve receita bruta resultante exclusivamente da revenda de mercadorias não sujeitas a substituição tributária. A empresa não possui filiais.

Convenções:

PA = Período de apuração;

RBT12 = Receita Bruta dos últimos 12 meses exclusive o mês do Período de Apuração (PA);

RBA = Receita Bruta Acumulada de janeiro até o mês do PA inclusive.

Dados da empresa:

Receita Bruta de julho = R\$ 25.000,00

RBA = R\$ 135.000,00

alíquota dessa faixa = 5,47% - RBT12 = R\$ 220.000,00 (Anexo I)

Fluxo de faturamento (valores em milhares de R\$):

Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	
						30	20	20	10	10	20	25	= 135
15	15	15	15	25	25	30	20	20	10	10	20		= 220

Simples Nacional devido no mês = (R\$ 25.000,00 x 5,47%) = R\$ 1.367,50.

Acrescente-se o fato de que uma vez enquadrado no Simples Nacional, é vedado ao contribuinte destacar o imposto no documento fiscal por ele emitido, devendo observar o disposto no § 2º do art. 2º da Resolução CGSN nº 010/07, ou seja, inutilizar os campos destinados à base de cálculo e ao destaque do imposto de obrigação própria.

Deste modo, tendo em vista a forma de tributação aplicada à Impugnante no período em questão, não se vislumbra a repercussão jurídica do encargo financeiro decorrente do pagamento indevido, estando, assim, comprovada a não repercussão do encargo financeiro, em atendimento ao disposto no art. 166 do CTN e na Instrução Normativa SUTRI/SEF nº 01/10.

Contudo, deve-se ressaltar que não são todas as notas fiscais constantes do pedido que fazem jus à restituição do recolhimento indevido, pois a alíquota de 12 % (doze por cento) nas operações internas com as mercadorias objeto do pedido de restituição deve ser aplicada somente nas operações promovidas por estabelecimento industrial fabricante, conforme estabelece o RICMS/02, de onde se transcreve:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

b) 12 % (doze por cento), na prestação de serviço de transporte aéreo e nas operações com as seguintes mercadorias:

(...)

b.55) vestuário, artefatos de cama, mesa e banho, coberturas constituídas de encerados classificadas na posição 6306.19 da NBM/SH, subprodutos de fiação e tecelagem, calçados, saltos, solados e palmilhas para calçados, bolsas e cintos, promovidas pelo estabelecimento industrial fabricante com destino a estabelecimento de contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS; (Efeitos a partir de 27/03/2008 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, III, "a", ambos do Dec. nº 44.754, de 14/03/2008)(Grifou-se)

Desse modo, apenas os recolhimentos indevidos relativo às notas fiscais nas quais conste apenas o Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP - 6101 (Venda de produção do estabelecimento) devem ser objeto de restituição, devendo ser excluídas aquelas notas fiscais nas quais conste o CFOP 6.102 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros).

Assim, comprovado o recolhimento indevido, legítimo é o direito à restituição dos respectivos valores corrigidos pela Taxa Selic a partir do pagamento indevido, tendo em vista a comprovação da não repercussão jurídica do encargo financeiro conforme disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional e na Instrução Normativa SUTRI/SEF nº 01/10.

Com relação à utilização da Taxa Selic como índice de atualização, oportuno esclarecer que o assunto foi amplamente tratado no Acórdão nº 17.999/08/2ª. Destaque-se que a jurisprudência dos tribunais superiores firmou entendimento de que os tributos e multas devam ser restituídos com correção monetária, cujo termo inicial é a data do pagamento indevido: STF RE 89.7666-6-SP; STJ Súmula 162.

Neste sentido, o Ministro do STJ Luiz Fux deixou consignado no voto-vista (voto vencedor) que proferiu no AgRg no Agravo de Instrumento nº 766.948 - RS (2006/0082258-5) que:

O índice de atualização do valor a ser repetido deve ser igual ao fator de correção empregado para o crédito da Fazenda, em respeito à proporcionalidade determinada no art. 167 do CTN, (...). (Grifou-se)

O Ministro Leitão de Abreu deixou consignado no RE 88.516-1-SP (2ª Turma):

Com apoio nos precedentes citados, conheço do recurso e lhe dou provimento para determinar, primeiro, que a correção monetária incida desde o recolhimento indevido, segundo, que os juros de mora sejam calculados à taxa de um por cento ao mês. (Grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, se o Estado determina a correção dos débitos tributários estaduais concedidos pelos mesmos critérios aplicáveis aos créditos tributários federais, a consequência lógica é que para a restituição dos tributos estaduais seja adotado o mesmo critério, que também é o adotado pela Receita Federal. Por isto, deve ser aplicada a Taxa Selic na restituição, que inclui, a um só tempo, a atualização monetária e os juros.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente a impugnação para: 1) restituir as parcelas vinculadas exclusivamente às notas fiscais nas quais conste apenas o CFOP 6101, corrigidos pela Taxa Selic a partir do pagamento indevido; 2) excluir dos valores a serem restituídos a parcela que porventura tenha sido destinada ao FUNDESE. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e Roberto Nogueira Lima.

Sala das Sessões, 15 de outubro de 2010.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente

René de Oliveira e Sousa Júnior
Relator