

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.044/10/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.000332894-72  
Impugnação: 40.010127289-85  
Impugnante: Lojas Americanas SA  
CNPJ: 33.014556/0470-79  
Proc. S. Passivo: Adriana Albuquerque da Silva Lemos/Outro(s)  
Origem: DF/BH-2 – Belo Horizonte

### **EMENTA**

**RESTITUIÇÃO – ICMS – RECOLHIMENTO A MAIOR DO IMPOSTO. Devidamente comprovado o recolhimento em duplicidade do ICMS e que não ocorreu a transferência do encargo financeiro em dobro aos adquirentes, não se aplica o disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional, sendo legítimo o direito à restituição da parcela indevidamente recolhida ao Tesouro Estadual. Impugnação procedente. Decisão por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

#### **Do Pedido de Restituição**

A ora Impugnante pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme petição de fls. 14/19, a restituição da importância de R\$ 13.832,13 (treze mil, oitocentos e trinta e dois reais e treze centavos), atualizada monetariamente, relativa a imposto que entende ter sido recolhido em duplicidade aos cofres públicos estaduais, no período de janeiro a outubro de 2008.

#### **Do Indeferimento do Pedido de Restituição**

O Delegado Fiscal de Juiz de Fora, em despacho de fl. 50, indefere o pedido de restituição com base na manifestação de fls. 45/49, considerando que a restituição do ICMS está condicionada a quem comprove haver assumido o seu encargo financeiro, ou, caso o tenha transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-lo, conforme previsto no art. 30 do RPTA/MG c/c art. 166 do Código Tributário Nacional.

#### **Da Impugnação**

Inconformada com o indeferimento de seu pedido, a Requerente, tempestivamente, por procuradoras devidamente constituídas, apresenta Impugnação de fls. 65/75, em síntese, aos argumentos seguintes:

- tem como atividade a exploração das chamadas "lojas de departamentos", onde realiza, em grande escala, vendas a varejo, normalmente para o público em geral (pessoas físicas não contribuintes do ICMS), possuindo diversos estabelecimentos em todo o território nacional, sempre honrando com suas obrigações e compromissos, inclusive aqueles para com as Fazendas Federal, Estadual e Municipal;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- em que pese todo o cuidado no cumprimento de suas obrigações tributárias, promoveu, no período de janeiro a outubro de 2008, a venda de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, com o destaque indevido do ICMS;

- tais mercadorias (balas, bombons, chocolates, goma de mascar, ovos de páscoa, guloseimas, etc) foram incluídas no regime de substituição tributária do ICMS, em 1º de novembro de 2007, pelo Decreto nº 44.648, a partir de quando, o ICMS devido nas operações subsequentes com as citadas mercadorias passou a ser pago de forma antecipada quando da aquisição das mercadorias;

- logo, na qualidade de contribuinte substituída, ao promover a saída subsequente das citadas mercadorias, estaria desobrigada a proceder ao destaque e recolhimento do ICMS incidente sobre a operação;

- contudo, tendo em vista que as informações acerca da tributação dos mencionados produtos não foram modificadas em seu cadastro sistêmico, permaneceu promovendo a saída das mercadorias de seu estabelecimento com a incidência do ICMS sobre a operação (não obstante o recolhimento do imposto tenha se dado de forma antecipada), o que acarretou no recolhimento do imposto em duplicidade;

- protocolou Pedido de Repetição de Indébito Tributário, comprovando que, mesmo tendo realizado o recolhimento do imposto em duplicidade, tal fato não acarretou na majoração do preço da mercadoria, o que, implica que o encargo foi por si assumido (e não repassado ao consumidor final);

- todavia, o Ilustre Delegado Fiscal da Delegacia Fiscal de Juiz de Fora/MG indeferiu o seu Pedido de Repetição de Indébito Tributário;

- resta claro que os documentos juntados provam que não houve repasse algum e que o encargo foi de fato suportado por seu estabelecimento;

- a substituição tributária constitui modalidade de sujeição passiva indireta em que a lei atribui a responsabilidade pela satisfação do crédito tributário *“a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”*;

- o regime de substituição tributária impõe tributação antecipada em face de fatos geradores futuros, com agregação de margem de lucro prevista em lei;

- desta maneira, no momento da aquisição das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, efetivamente pagou na fonte o ICMS/ST (o qual seria devido na etapa subsequente);

- contudo, ao promover a saída subsequente, por um equívoco, tributou novamente a operação sem que tenha realizado o aumento do preço da mercadoria, significando que assumiu o encargo financeiro, não o repassando ao consumidor final;

- este fato é comprovado mediante a simples comparação dos cupons fiscais juntados ao Pedido de Repetição de Indébito Tributário, ao verificar que o preço praticado pela Impugnante quando da venda das mercadorias no período de janeiro de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2008 a outubro de 2008 (com a vigência do regime de ST), é igual ao preço praticado até o mês de dezembro de 2007 (antes da vigência do regime de ST);

- cita um exemplo para ilustrar sua afirmação, sustentando que o fato de não ter aumentado o preço das mercadorias demonstra e comprova que assumiu o encargo financeiro decorrente do recolhimento do imposto efetuado indevidamente por ocasião da saída da mercadoria;

- se tivesse a intenção de repassar ao consumidor final o encargo relativo ao recolhimento indevido do imposto (efetuado na saída da mercadoria), certamente o teria feito por meio cômputo do referido montante no preço da mercadoria vendida, mas isso não ocorreu;

- se o imposto incidente sobre a saída das mercadorias foi recolhido de forma antecipada e se, o contribuinte permaneceu tributando as operações de saída sem promover aumento do preço, é de se concluir que esse ônus não foi repassado ao consumidor, adquirente da mercadoria;

- o fato de ter destacado o ICMS em seus cupons fiscais não significa dizer que o ônus do mencionado imposto tenha sido repassado ao consumidor final, nem tampouco que este tenha figurado como contribuinte de fato deste tributo;

- o consumidor final figurou como contribuinte de fato em relação ao imposto antecipado sob o regime de substituição tributária e não ao imposto destacado indevidamente no cupom fiscal de saída das mercadorias, já que, com relação a este último, comprovado está que não houve repasse no preço da mercadoria;

- ao contrário do alegado pelos Auditores Fiscais da Delegacia Fiscal de Juiz de Fora/MG, resta comprovado que assumiu o ônus do tributo recolhido indevidamente por ocasião da saída das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, motivo pelo qual o referido montante é passível de restituição nos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional.

Ao final, requer que a impugnação seja julgada totalmente procedente.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifestou às fls. 90/99, pelo deferimento da restituição, resumidamente, nos seguintes termos:

- cita e transcreve os arts. 30 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08 e 166 do Código Tributário Nacional;

- o citado art. 166 faz menção aos tributos que "por sua natureza" comportem a translação do respectivo encargo financeiro, não se tratando, aqui, de averiguar a repercussão apenas econômica (viável em qualquer espécie de exação), que nada interessa ao Direito Tributário, mas, sim, a repercussão jurídica, que decorre da própria lei que disciplina o tributo;

- neste sentido, é o ICMS o tributo indireto por excelência, aplicando-se a ele a regra inserta no art. 166 do Código Tributário Nacional;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- na verdade, o problema da restituição de indébito em tributos indiretos há muito tem preocupado o Supremo Tribunal Federal que, já no início da década de 60, editou a Súmula n.º 71 e, posteriormente, já no final dos anos 60, talvez reconhecendo o rigor excessivo da citada súmula n.º 71, editou a de n.º 546, que, com outras palavras, reproduz o mesmo preceito encerrado no art. 166 do Código Tributário Nacional;

- a jurisprudência atual consagra plenamente a impossibilidade de restituição de tributos indiretos a quem não prove a assunção do seu encargo financeiro, nem esteja autorizado pelo terceiro que suportou tal encargo;

- os argumentos apresentados pela Empresa não provam em momento algum que não houve a transferência do encargo financeiro para seus clientes, mas, muito pelo contrário, até reforçam que o encargo foi realmente repassado ao consumidor final, uma vez que não houve alteração no cadastro sistêmico da Empresa, como a Requerente mesmo afirma e admite;

- o fato de o preço da mercadoria ter permanecido o mesmo não prova nada, pois a determinação do preço de venda final ao consumidor de uma determinada mercadoria está sujeita a uma infinidade de fatores, tais como a lei de mercado, a lei da oferta e da procura, a concorrência, dentre outros;

- além disso, a Impugnante escolheu de forma tendenciosa as datas de venda e os preços das mercadorias, relacionando apenas os casos em que o preço permaneceu o mesmo, tentando assim induzir este Nobre Conselho ao erro;

- os mesmos produtos selecionados pela Impugnante, além de outros, porém com vendas realizadas em outras datas no ano de 2008, demonstram que a tese por ela defendida não pode ser aceita (cita exemplos em que o preço aumenta, em que o preço diminui e em que o preço permanece estável);

- pelos exemplos apresentados, fica comprovado indubitavelmente que o preço de venda final ao consumidor na verdade é determinado por uma série de fatores e não somente pela aplicação do imposto como tenta argumentar a Impugnante, o que demonstra o quão frágil é sua fundamentação;

- em sua manifestação inicial, o Fisco em momento algum aventou que nos casos em que o imposto não apareça destacado, como no caso de vendas de mercadorias sujeitas a substituição tributária, o contribuinte de fato não seria o consumidor final, como tenta insinuar a Impugnante, aliás, figurou como contribuinte de fato em ambas as situações, tanto em relação ao imposto antecipado sob o regime de substituição tributária quanto em relação às saídas das mercadorias acobertadas pelos cupons fiscais;

- como a pleiteante não exibiu prova de ter assumido o encargo financeiro do imposto estadual recolhido, nem tampouco apresentou autorização de quem realmente suportou tal ônus para reclamar a restituição, forçoso concluir que a Requerente falece legitimidade para o pleito em exame.

Ao final, pede seja julgada improcedente a impugnação, mantendo-se o indeferimento do pedido de restituição.

**Da Instrução Processual**

A 2ª Câmara de Julgamento exara o despacho interlocutório de fl. 104, para que a Impugnante: 1) especifique se o imposto que se requer a restituição é aquele recolhido a título de substituição tributária ou o imposto destacado na sistemática de débito e crédito; 2) demonstre, através do custo da mercadoria, que não houve o repasse do ônus do tributo que se requer a restituição ao consumidor final; 3) caso o imposto que se requer a restituição seja aquele lançado nos cupons fiscais, demonstre o estorno do crédito pela entrada dos produtos ou o não creditamento.

Em cumprimento ao despacho da Câmara, a Impugnante retorna aos autos às fls. 108/110, argumentando que o objeto da solicitação da Câmara encontra-se absolutamente perdido, em face de que a aludida decisão foi proferida em 29 de julho de 2010 e, posteriormente, a mesma Câmara de Julgamento, de forma absolutamente irretocável, julgou procedentes outras 09 (nove) impugnações que versavam sobre matérias idênticas. Ao final, pugna pelo reconhecimento da perda de objeto da intimação, bem como pela procedência da impugnação, a fim de que se possa assegurar a devolução do montante adimplido em duplicidade.

O Fisco se manifesta às fls. 113/114 destacando que a negativa em responder os quesitos apresentados no despacho interlocutório apenas reforça e ratifica seu entendimento inicial de que faltam à Peticionaria provas que efetivamente demonstrem que o encargo financeiro não foi repassado ao consumidor. Assim, como a Empresa não exibiu prova alguma de ter assumido o encargo financeiro do imposto, nem apresentou autorização de quem realmente suportou tal ônus, é forçoso convir que à Requerente falece legitimidade para o pleito, devendo ser julgada improcedente sua impugnação.

---

**DECISÃO**

Compete à Câmara analisar a Impugnação apresentada contra ato do Delegado Fiscal de Juiz de Fora que, em despacho de fl. 50, indeferiu o pedido de restituição de fl. 02, referente ao ICMS recolhido em duplicidade, no período de janeiro a outubro de 2008.

Importante destacar que as mercadorias objeto do pedido foram incluídas no regime de substituição tributária a partir de 1º de janeiro de 2008, por força do disposto no Decreto nº 44.648, de 1º de novembro de 2007, compreendendo as mercadorias balas, bombons, chocolates, goma de mascar, ovos de páscoa, guloseimas, dentre outras.

O Fisco indeferiu o pedido de restituição conforme despacho de fl. 50, tendo como pressuposto básico a não exibição de prova de ter a Requerente assumido o encargo financeiro do imposto recolhido, bem como, na ausência desta prova, por falta de autorização de quem efetivamente assumiu o encargo (o adquirente do produto).

Conforme narrado no pedido inicial, a partir de 1º de janeiro de 2008, a Requerente passou a recolher o ICMS/ST na aquisição de balas, bombons, chocolates, goma de mascar, ovos de páscoa, guloseimas, dentre outros, em atendimento ao disposto no Decreto nº 44.648/07.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Paralelamente, no entanto, as saídas de tais produtos foram regularmente tributadas com a alíquota de 18% (dezoito por cento), uma vez que o chamado “cadastro sistêmico” da Impugnante não foi alterado a tempo e modo. Assim, até a alteração do citado cadastro, o ICMS foi recolhido na entrada, por substituição tributária, e na saída da mercadoria, com apuração normal pelo sistema de débito e crédito, razão pela qual se requer a devolução dessa última parcela.

O Fisco sustenta o indeferimento do pedido com base no art. 30 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08 e art. 166 do Código Tributário Nacional – CTN, que dizem respeito à transferência do encargo financeiro do tributo ao adquirente do produto.

A ora Impugnante discorda da posição do Fisco reiterando as provas apresentadas, e buscando demonstrar que não efetuou a transferência do encargo financeiro aos seus clientes, pela anexação de cópias de alguns cupons fiscais relativos a vendas efetuadas em dezembro de 2007 (período em que os produtos eram tributados normalmente) e janeiro de 2008 (período em que os produtos passaram a ser tributados pelo regime de substituição tributária), onde verifica-se que não houve alteração no preço por ela praticado. Afirma também que apesar da mudança de tributação dos produtos, seu cadastro sistêmico não foi alterado e as mercadorias continuaram a ser vendidas com a incidência de ICMS.

A Impugnante afirma que a transferência de encargo ocorrera apenas em relação à regular tributação, mas não no tocante ao recolhimento em duplicidade. Para sustentar a sua afirmativa, apresenta documentos fiscais que demonstram que o preço praticado, antes e depois da entrada em vigor do regime de substituição tributária, era o mesmo, demonstrando, segundo seu raciocínio, que não ocorreu a duplicidade de incorporação do ICMS ao preço.

O Fisco, por sua vez, apresenta uma chamada pesquisa mais ampla, afirmando que após um decurso maior de tempo, o preço ora diminuiu, ora aumenta ou mesmo permanece idêntico ao longo do período de janeiro a outubro de 2008.

Assim, 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 art. 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.”

No âmbito jurisprudencial, também há muito o Supremo Tribunal Federal (STF) já se posicionou sobre o assunto, como afirmado na manifestação do Fisco nos presentes autos. Primeiro, por meio da Súmula 71, editada em 1963, portanto, antes mesmo do Código Tributário Nacional, 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 Ministro Aliomar Baleeiro, relator, são abaixo reproduzidos:

**“REPETIÇÃO DE IMPOSTO INCONSTITUCIONAL** – EM PRINCÍPIO, NÃO SE CONCEDE A DO TRIBUTO INDIRETO NO PRESSUPOSTO DE QUE OCASIONARIA 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 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.  
.....

## 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.)”

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

econômica, todo e qualquer tributo poderá, de alguma forma, ser repassado ao consumidor final, na medida que compõem o custo de produção e/ou comercialização.

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, 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.

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.

Assim, no caso dos autos, sem razão o Fisco. Se o preço permaneceu inalterado, comprovada está a tese da Requerente, no sentido de que apenas uma parcela do imposto fora incorporada ao preço e repassada aos adquirentes.

Por outro lado, se o preço diminuiu menor encargo fora cobrado dos adquirentes.

A terceira via, quando o preço aumentou, poderia sinalizar um repasse financeiro maior ao preço caso ficasse demonstrado matematicamente a hipótese, e desde que não houvesse majoração do custo de aquisição do produto.

Assim, resta caracterizado o recolhimento do imposto em duplicidade e o não repasse do encargo financeiro aos adquirentes das mercadorias, razão pela qual não se aplica o disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional, devendo-se devolver a quantia indevidamente recolhida, sob pena de locupletamento indevido.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Estes fundamentos foram também utilizados em outras decisões sobre o mesmo tema e em relação à mesma empresa.

Desta forma, considerando esta peculiaridade e a análise da matéria voltada para a questão teórica, a Câmara passou a entender como desnecessária a prova anteriormente solicitada. Portanto, mesmo não tendo a Impugnante respondido à solicitação da Câmara de Julgamento consubstanciada no despacho de fl. 104, é possível o presente julgamento sem prejuízo da decisão sólida e fundamentada.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente a impugnação. Vencido o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior, que julgava improcedente a impugnação. Pela Impugnante, assistiu ao julgamento o Dr. Felipe Triginelli Nery Miraglia. Participaram do julgamento, além do signatário e do Conselheiro vencido, os Conselheiros René de Oliveira e Sousa Júnior (Revisor) e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 15 de dezembro de 2010.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente / Relatora**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	19.044/10/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	16.000332894-72	
Impugnação:	40.010127289-85	
Impugnante:	Lojas Americanas SA CNPJ: 33.014556/0470-79	
Proc. S. Passivo:	Adriana Albuquerque da Silva Lemos/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-2 – Belo Horizonte	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Cuida-se de pedido de restituição de tributo indevidamente recolhido, haja vista o fato de que as mercadorias em questão (balas, bombons, chocolates, gomas de mascar e guloseimas diversas) já haviam sido submetidas à tributação, por via de substituição tributária, em momento anterior.

Com efeito, não obstante já tributadas até o consumo final, a Requerente inadvertidamente promoveu o destaque do ICMS por ocasião da saída dos produtos, razão pela qual pleiteia que lhe sejam restituídos os valores respectivos.

Em tema de restituição de ICMS é mister considerar duas questões fundamentais, as quais compõem o iter procedimental que jurídica e logicamente há de ser seguido para fins de aferição da procedência ou improcedência do pedido formulado. Referimo-nos, em primeiro lugar, à imprescindível demonstração da efetividade do recolhimento indevido e, em seguida, à não menos imprescindível identificação da pessoa legitimada a pleitear o indébito.

Acerca do primeiro aspecto, cremos não existir maiores polêmicas, eis que não se afigura razoável, a toda evidência, que sejam restituídos valores que não hajam ingressado efetivamente no Erário. Isto posto, se superado este ponto, ter-se-á por incontroverso o recolhimento indevido e, como consectário natural, cabível será a restituição.

Vale assinalar, como bem adverte a doutrina, que em casos tais não se está a tratar propriamente de “tributo indevidamente recolhido”, uma vez que, a rigor, somente se amoldam ao instituto jurídico do “tributo” as prestações pecuniárias, compulsórias, que não constituam sanção por ato ilícito e que tenham sido **instituídas em lei**, a teor do disposto no art. 3º do CTN. Neste diapasão, se indébito houver, será o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mesmo constituído de valores pagos a **título de tributo**, mas que com este não se confundem, eis que ausente a imprescindível previsão legal legitimadora da exação.

A *vexata quaestio* consiste exatamente no enfrentamento do segundo aspecto acima apontado. Neste sentido, tendo presente a disposição contida no art. 166 do Código Tributário Nacional, adiante transcrito, urge perquirir quem figurará como pessoa legitimada a pleitear a restituição.

Assim dispõe o CTN:

**Art. 166.** A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

A despeito das discussões doutrinárias e jurisprudenciais que tal norma tem suscitado ao longo do tempo, posto tratar-se de matéria árida e ineludivelmente polêmica, ainda assim é possível identificar alguns tópicos em relação aos quais se estabeleceu relativo consenso.

Assim é no tocante ao fato de que a norma legal está a se referir à repercussão **jurídica**, e não à translação meramente econômica do ônus tributário. Esta última, como é sabido, ocorre ordinariamente em todos os tributos, como de resto em todos os itens que compõem o custo, direto e indireto, dos produtos e serviços que vêm a ter no consumidor final.

Uma vez aceita esta premissa, quer nos parecer que o deslinde da questão posta à apreciação da Câmara de Julgamento nos presentes autos requer, *data máxima vênia*, solução diversa daquela que restou vencedora.

Com efeito, sem embargo da tributação anteriormente efetuada por substituição tributária, certo é que a Requerente efetuou o destaque do ICMS quando das operações por ela promovidas e, assim fazendo, não só transferiu o respectivo encargo financeiro ao adquirente de tais produtos, como o fez de modo expresso e formal, mediante utilização do mecanismo legalmente previsto para efeito de comprovação da repercussão jurídica, qual seja, o destaque do imposto.

Vale lembrar, a propósito, o que dispõe a Lei Estadual nº 6.763/75 acerca da matéria:

**Art. 13. (...)**

§ 15 - O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Ao proceder o destaque do ICMS o contribuinte do imposto nada mais faz senão cientificar o respectivo adquirente dos produtos ou tomador do serviço, de modo formal e nos termos da legislação, qual a parcela do preço que se constitui no tributo incidente naquela operação ou prestação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em outras palavras, quer nos parecer que o destaque do imposto é prova bastante e suficiente da repercussão a que se refere o art. 166 do CTN.

Não se pode olvidar que o referido dispositivo foi concebido sob a égide de ordenamento constitucional pretérito, ocasião em que sequer existia o tributo de que ora nos ocupamos. Logo, a sua interpretação e aplicação em tema de ICMS não devem ser feitas de modo linear ou tampouco literal, haja vista a existência de diversas situações nas quais não se faz cabível cogitar da repercussão acima referida.

Cite-se, à guisa de exemplificação, as hipóteses em que o consumidor final importa mercadorias e recolhe valor superior ao devido em face da importação por ele realizada, bem como os casos em que o recolhimento do imposto se faz por ocasião da entrada das mercadorias, tal como em inúmeros casos de contribuintes enquadrados nos regimes do Simples Minas (hoje revogado) e do Simples Nacional, já reiteradamente apreciados por este E. Conselho de Contribuintes.

Tais casos, todavia, não se assemelham à situação analisada nos presentes autos. Aqui, repita-se, a repercussão restou configurada de modo incontroverso, tal como consignado nos documentos fiscais emitidos pela própria Requerente.

É de se registrar, por fim, que assiste razão à Fiscalização também no que atine à ineficácia da análise dos preços praticados pela Requerente, enquanto meio de se demonstrar a ausência da translação do encargo financeiro do tributo. Como bem assinalado na Manifestação Fiscal, a complexidade de se extrair dados conclusivos tão somente a partir dos preços de venda praticados decorre, inexoravelmente, do fato de tais preços serem afetados por uma ampla gama de fatores estranhos à tributação, o que dificulta sobremaneira a sua decomposição. Não por acaso, é possível constatar aumentos e decréscimos dos preços, em curto espaço de tempo, mesmo inalterada a tributação.

No caso em apreço, entretanto, não obstante comprovado o recolhimento indevido, o que enseja, por direito, a restituição do indébito, indiscutível é, a nosso ver, a ilegitimidade da Requerente, porquanto constatada a efetiva repercussão, haja vista o destaque do tributo nos documentos fiscais.

Destarte, correto o procedimento adotado pelo Fisco ao indeferir o pedido de restituição.

Diante do exposto, julgo improcedente a impugnação.

**Sala das Sessões, 15 de dezembro de 2010.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Conselheiro**