

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.250/11/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 16.000188904-97
Impugnação: 40.010127487-81
Impugnante: Casa Vera Cruz Florarte Ltda.
IE: 324053669.00-71
Origem: DF/Pouso Alegre

EMENTA

RESTITUIÇÃO – ICMS – RECOLHIMENTO A MAIOR. Restando comprovado nos autos que houve a transferência do encargo financeiro aos adquirentes da mercadoria, e inexistindo prova de que a Requerente estivesse autorizada por estes a receber a restituição, correto o indeferimento do pedido, com base no art. 166 do CTN. Impugnação improcedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de restituição de valores indevidamente pagos a título de ICMS, referente ao período de junho de 2003 a março de 2008.

Segundo a Requerente, tais valores decorrem ou da aplicação incorreta das alíquotas incidentes sobre as saídas de mercadorias sujeitas à tributação normal do imposto ou do destaque indevido deste, relativamente a determinadas mercadorias tributadas por substituição tributária, hipótese em que o mesmo já havia sido pago em operação anterior, tudo conforme demonstrado na tabela de fls. 03 e planilhas de fls. 05/116, anexadas ao pedido.

O processo encontra-se instruído com o Requerimento de fls. 02; Tabela com as Notas Fiscais e Cupons Fiscais emitidos (fls. 03); Planilha contendo as Notas Fiscais emitidas com alíquota a maior ou destaque indevido (fls. 04/116); Certidão de Débitos Tributários Negativa (fls. 121); DRE (fls. 139/141); Parecer Fiscal/Despacho (fls. 142/144); Impugnação (fls. 146/162); Manifestação Fiscal (fls. 166/169); Despacho Interlocutório (fls.172) e novas manifestações da Requerente (fls. 177) e da Fiscalização (fls. 482).

Conforme o despacho de fls. 144, o Delegado Fiscal de Pouso Alegre indefere o pedido com base no Parecer Fiscal de fls. 143/144, sob o fundamento de que a Requerente não comprovou não ter repassado aos seus clientes o encargo financeiro dos pagamentos indevidos ou que estivesse autorizada pelos mesmos a receber a restituição, como o exigem o § 3º do art. 92 do RICMS/02 c/c art.166 do CTN.

Como se depreende do mencionado parecer, intimada a fazer tal prova, a Requerente informou que os pagamentos indevidos se deram por erro de seus funcionários, mas que as irregularidades não influenciaram no preço final das mercadorias.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em razão disso a Fiscalização verificou a escrituração contábil da empresa, oportunidade em que constatou, mediante a análise dos respectivos Demonstrativos do Resultado do Exercício – DRE, que a mesma, ao apurar o valor total das “vendas líquidas”, deduziu os valores objeto do pedido de restituição das vendas brutas, concluindo assim que referidos valores foram incluídos no preço cobrado de seus clientes.

Inconformada, a Requerente apresenta Impugnação às fls. 146, com a juntada de documentos às fls. 147/162, alegando sucintamente que o “aproveitamento” do ICMS nos DREs não influencia no cálculo de sua apuração, asseverando que “fazemos este processo para apurarmos o Imposto de Renda e a Contribuição Social da empresa...” e que a apuração do ICMS se dá mediante a diminuição do imposto sobre as compras daquele incidente sobre as vendas, não tendo nada a ver com a DRE.

Finaliza alegando que não repassou o preço das mercadorias para o consumidor final, pugnando pela juntada de documentos e análise mais detalhada do assunto.

A Fiscalização então se manifesta às fls. 166/169, refutando as alegações da Impugnante sob o argumento de que o montante do ICMS, por definição, inclui-se no valor de que decorrer a saída da mercadoria, de forma que a análise dos DREs só veio confirmar essa hipótese, ou seja, o encargo financeiro decorrente dos pagamentos indevidos foi transferido aos adquirentes das mercadorias, de modo que a Requerente somente poderia pleitear a restituição caso tivesse autorização destes para recebê-la, nos termos da legislação citada, pelo que finaliza pedindo a manutenção do indeferimento do pedido.

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 15/10/10, exara despacho interlocutório às fls. 172 para que a Requerente apresente cópias de todas as notas fiscais objeto do pedido de restituição, bem como de livros e outros documentos fiscais, determinando ainda à Fiscalização que, após a juntada dos documentos, confira e ateste a real alíquota aplicável às operações.

Intimada, a Requerente se manifesta às fls. 177, juntando parte dos documentos solicitados e pedindo a prorrogação do prazo para apresentação da documentação faltante, por mais 90 (noventa) dias.

A Fiscalização se manifesta novamente às fls. 482, no sentido de que, esgotado o prazo solicitado sem a entrega dos documentos faltantes, deve ser considerado prejudicado o cumprimento do despacho interlocutório, por inércia da Requerente.

Conclui afirmando que o art. 166 do CTN estabelece que a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro (tal como o ICMS) 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, norma esta reproduzida pela legislação mineira (§ 3º do art. 92 da Parte Geral do RICMS/02 e art. 30 do RPTA/MG).

Assim, reitera o pedido de manutenção do indeferimento da restituição.

DECISÃO

Compete à Câmara analisar a Impugnação apresentada contra despacho do Delegado Fiscal de Pouso Alegre que indeferiu o pedido de restituição de fl. 02, cujo objeto é o pagamento indevido de valores a título de ICMS, relativamente ao período de junho de 2003 a março de 2008, em face da aplicação incorreta de alíquotas do imposto incidente sobre as saídas de mercadorias sujeitas à tributação normal ou do destaque indevido em operações com mercadorias tributadas pelo regime de substituição tributária.

Inicialmente, registre-se que não há nos autos qualquer discussão ou contestação fiscal acerca do pagamento indevido em si, cabendo assinalar, a propósito, que a ora Impugnante instruiu o pedido com tabelas e planilhas demonstrativas de tal pagamento, pelo que tal fato deve ser considerado como incontroverso.

Desse modo, a questão sob exame restringe-se à matéria puramente de direito, mais especificamente, no tocante à legitimação ativa da ora Impugnante para pleitear a restituição. Em outras palavras, cumpre verificar se o disposto no art. 166 do CTN se aplica, ou não, à hipótese dos autos.

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.

Nas hipóteses em que a restituição se refira aos chamados tributos indiretos, no entanto, por força do já citado art. 166, 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 do referido dispositivo, com base no qual foi o pedido indeferido:

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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

unânime em afirmar que, com tal redação, o CTN 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.

Referendando tal entendimento, o magistério do Em. Prof. 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. (grifos no original).

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

- MAS ESSA REGRA, CONSAGRADA PELA SÚMULA Nº 71, DEVE SER ENTENDIDA EM CASO CONCRETO, POIS NEM SEMPRE HÁ CRITÉRIO CIENTÍFICO PARA DIAGNOSTICAR-SE 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 VÉZES, É MATÉRIA DE FATO, APRECIÁVEL EM CASO CONCRETO.

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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

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

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

(...)

À FALTA DE UM CONCEITO LEGAL, QUE SERIA OBRIGATÓRIO AINDA QUE OPOSTO À EVIDÊNCIA DA REALIDADE DOS FATOS, O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL INCLINA-SE A CONCEITOS ECONÔMICO-FINANCEIROS BASEADOS NO FENÔMENO DA INCIDÊNCIA E DA REPERCUSSÃO DOS TRIBUTOS INDIRETOS, NO PRESSUPOSTO ERRÔNEO, DATA VENIA, DE QUE, SEMPRE, ELES 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. FEDERAL CARLOS MUTA. 3ª TURMA. DECISÃO: 14/03/07. DJ DE 21/03/07, P. 190.)

EMENTA:

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

TFR 4ª REGIÃO

EMENTA:

(....)

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

EMENTA:

(...)

I. EM TODOS OS TRIBUTOS, EVIDENTEMENTE, HÁ REPERCUSSÃO ECONÔMICA, OU SEJA, O VALOR PAGO AO ERÁRIO COMPÕE O CUSTO DO PRODUTO OU DO SERVIÇO. ENTRETANTO, É EXCEPCIONAL A TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO, COMO NOS CASOS DE IPI E ICMS EM QUE, NA NOTA FISCAL, É LANÇADO EM SEPARADO O VALOR DO IMPOSTO PAGO PELO COMPRADOR. (....) (TRF-4ª REGIÃO. AG 1999.04.01.012290-0/RS. REL.: DES. FEDERAL FÁBIO ROSA. 1ª TURMA. DECISÃO: 11/05/99. DJ DE 18/08/99, P. 525.)

De toda a doutrina e jurisprudência acima citadas, verifica-se que para a aplicação do art. 166 do 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, regra geral, pela obrigatoriedade do destaque do imposto na nota fiscal relativa à operação, mediante o qual se dá o repasse (juridicamente falando) 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 é que, no caso dos autos, se por um lado é certo que houve o pagamento indevido, por outro também não há dúvida de houve a efetiva transferência do encargo financeiro decorrente deste pagamento para os adquirentes das mercadorias, pelo mecanismo da inclusão dos valores indevidamente pagos nos respectivos preços, tendo sido o imposto destacado nas correspondentes notas ou cupons fiscais.

Além disso, cabe ainda destacar que, se é bem verdade que os DRE nada tem a ver com a apuração do ICMS, tal como argumenta a Impugnante, também é verdade que o fato de o imposto ter sido deduzido de suas vendas brutas (para a apuração das vendas líquidas) autoriza a conclusão óbvia a que chegou a Fiscalização de que o encargo financeiro foi transferido aos adquirentes das mercadorias.

Assim, ao contrário do que pretende e entende a Impugnante, a análise dos DRE só veio corroborar a tese fiscal, de modo que, restando comprovado que houve a transferência do encargo financeiro aos adquirentes, e inexistindo nos autos prova de que a Requerente estivesse autorizada por estes a receber a restituição, mantém-se o indeferimento do pedido, pelo não atendimento desta condição imposta pelo art. 166 do CTN.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 28 de junho de 2011.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Revisora

Raimundo Francisco da Silva
Relator