

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	19.737/12/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	16.000251615-35	
Impugnação:	40.010130491-51	
Impugnante:	Comercial Infinito Ltda	
	IE: 367936045.00-15	
Proc. S. Passivo:	Amanda Campos Bonfim e Silva/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora	

EMENTA

RESTITUIÇÃO - ICMS - SIMPLES MINAS – RECOMPOSIÇÃO DE ALÍQUOTA – RECOLHIMENTO INDEVIDO – IN SUTRI/SEF nº 01/11. Pedido de restituição de valores recolhidos a título de recomposição de alíquota e antecipação de imposto (diferença entre a alíquota interna e a interestadual), em decorrência da aquisição de mercadorias, por contribuinte optante pelo regime Simples Minas. O pedido de restituição foi efetuado em data anterior a publicação da Instrução Normativa SUTRI/SEF nº 01/11. O valor da restituição foi reformulado pelo Fisco. Impugnação parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A Impugnante, contribuinte do setor de artigos vestuário e acessórios, pleiteia a restituição de valores recolhidos a título de recomposição de alíquota de ICMS, ao argumento de que recolheu indevidamente a referida quantia relativamente a aquisições de mercadorias em operações interestaduais, realizadas no período em que era optante pelo regime de recolhimento denominado Simples Minas (Lei nº 15.219/04).

A Repartição Fazendária de Juiz de Fora intimou a requerente a apresentar, dentro de 10(dez) dias, sob pena de arquivamento do PTA, comprovação de que não houve a transferência do respectivo encargo financeiro aos consumidores finais das mercadorias, tendo em vista o art. 30 do Regulamento do Processo e Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08 c/c art. 166 do CTN.

O contribuinte, por sua vez, somente dois anos depois comparece aos autos alegando que o ofício recebido esteve extraviado e solicita o desarquivamento do PTA para que se dê continuidade aos trâmites normais.

Regularmente instruído o pedido, foi o indeferido pelo Sr. Delegado Fiscal de Juiz de Fora, conforme despacho de fls. 219/220, face ao não atendimento satisfatório ao ofício 246/09, 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 por eles a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

receber a restituição, tal como exige o art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN), c/c o § 3º do art. 92 do RICMS/02.

Inconformada com a decisão, a Requerente apresenta, tempestivamente e por intermédio de procurador regularmente constituído, a Impugnação de fls. 223/231, contra a qual a Fiscalização se manifesta às fls. 234/237.

A 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG exarou despacho interlocutório e converteu o julgamento em diligência conforme decisão às fls.240.

A Impugnante se manifesta às fls.245/247 e anexa os documentos de fls.248/1473.

A Fiscalização se manifesta às fls.1415 e solicita que seja encaminhada a planilha de fls.1416/1425 para vista da Impugnante.

A Requerente volta aos autos e se manifesta às fls.1428/1429.

A Fiscalização manifesta novamente às fls.1464/1467 e apresenta planilha de fls.1463.

DECISÃO

Do Mérito

Trata-se de pedido de restituição de ICMS recolhido a título de antecipação de imposto (diferença entre a alíquota interna e a interestadual), prevista no art. 10 do Anexo X (vigente até 30/06/07) e no § 14 do art. 42, Parte Geral, do RICMS/02, respectivamente, por Contribuinte do ramo do comércio varejista de artigos de vestuário, calçados, bolsas e cintos, enquadrado no regime do Simples Minas (até 30/06/07), sob o fundamento de que não era devido o imposto em relação aos produtos que adquiriu de estabelecimentos industriais fabricantes, localizados em outras Unidades da Federação, posto que a alíquota interna de aquisição e a interestadual se equivaliam naquele período.

Os dispositivos retrocitados têm a seguinte redação:

Anexo X do RICMS/02

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

Parte Geral do RICMS/02

Art. 42 (...)

(...)

§ 14. Ficam a microempresa e a empresa de pequeno porte obrigadas 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 e devido na entrada de mercadoria destinada a industrialização ou comercialização ou na utilização de serviço, em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operação ou prestação oriunda de outra unidade da Federação, observado o disposto no inciso XXII do caput do art. 43 deste Regulamento.

A respeito do assunto, importante trazer o entendimento da SEF/MG externado na Consulta de Contribuintes nº 150/07, respondidas pela SUTRI/SEF, que dispõem acerca da matéria:

Consulta de Contribuinte nº 150/07

Simplex Minas - Recomposição de Alíquota - COMÉRCIO VAREJISTA - VESTUÁRIO

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, representante de classe sindical, apresenta consulta em nome de uma de suas empresas filiadas, que atua no ramo de comércio varejista de calçados, bolsas, artigos de vestuário, acessórios pessoais e artigos para viagem.

Informa que sua filiada adquire os produtos para comercialização em operações interestaduais e que, em virtude do que dispõe o art. 10 do Anexo X do RICMS/2002, promove a recomposição de alíquota, quando do recolhimento do imposto devido.

Isso posto,

CONSULTA:

1 - Considerando que, em decorrência de lei estadual, as saídas em operações internas de estabelecimento industrial para outro contribuinte dos produtos constituídos por calçados, bolsas e artigos de vestuário tiveram a carga tributária reduzida para 12%, a entrada destes mesmos produtos, em operações interestaduais, adquiridos pela filiada da Consulente diretamente de fabricante, com a alíquota de 12%, obriga a mesma à recomposição de alíquota prevista no art. 10, Anexo X do RICMS/2002?

2 - Caso não esteja sujeita à recomposição de alíquota, como deverá efetuar os lançamentos no SAPI?

3 - Da mesma forma, não estando sujeita à recomposição de alíquota, quais os procedimentos a serem adotados em relação aos valores que a este título foram recolhidos?

RESPOSTA:

Ressalte-se, inicialmente, que as respostas às questões formuladas consideram as operações praticadas até 30 de junho de 2007, tendo em vista a revogação do Anexo X do RICMS/2002 pelo Decreto nº 44.562, de 22/06/2007.

1 - O item 34 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS citado prevê redução da base de cálculo de 33,33% na saída, em operação interna, de vestuário, calçados, bolsas e cintos, promovida por

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento industrial fabricante, resultando em uma carga tributária de 12%.

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

2 - No campo "Alíquota Interna de Saída" do quadro "Documento Fiscal de Entradas" do SAPI, deverá constar a alíquota interna a ser praticada pela empresa filiada à Consulente, constante do inciso I do art. 42 da Parte Geral do mesmo RICMS/2002, ou seja, 18%. No caso de aquisições de produtos de vestuário, calçados, bolsas e cintos, para as quais há previsão de redução da base de cálculo, nos termos do item 34 do Anexo IV supracitado, deverá ser estornado o valor relativo à diferença entre o imposto destacado na entrada interestadual e o valor do imposto resultante da aplicação da alíquota interna. Para tal fim, a empresa filiada à Consulente utilizará a opção do campo 38, 'Estorno de débito' do programa SAPI, versão 1.01.00, em uso, acessando a opção de 'Apuração', 'Estorno de débito', 'Selecionar', 'Incluir', e informará o motivo 4 (Estorno de valor do ICMS recolhido a maior não previsto nas situações anteriores), identificando os dados do documento e o valor a ser estornado. Tal procedimento anulará a tributação relativa à recomposição da tributação interna.

3 - Havendo recolhimento indevido do ICMS, deverá ser solicitada a sua restituição, observada a forma disposta nos arts. 36 a 41 da CLTA/MG, aprovada pelo Decreto nº 23.780/84.

O pedido foi motivado pelo fato de que nas operações interestaduais as alíquotas praticadas pelos remetentes de fora do Estado são idênticas às previstas nas operações internas similares para contribuinte inscrito neste Estado como estabelecimento industrial.

Conforme de depreende na resposta à consulta reproduzida acima, a carga tributária nas operações interna, para os produtos vestuário, calçados, bolsas e cintos, promovidas por estabelecimento industrial fabricante, passou a ser de 12% (doze por cento), por força do item 34 da Parte 1 do Anexo IV (vigência até 26/03/08) e art. 42, inciso I, alínea "b", subalínea "b.55" (com vigência a partir de 27/03/08) todos do RICMS/02, reproduzidos a seguir:

Item 34 - Parte 1 - Anexo IV do RICMS/02.

Efeitos de 15/12/2002 a 13/01/2006 - Redação original:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Saída, em operação interna, de vestuário ou calçado, promovida pelo estabelecimento industrial fabricante, com destino a estabelecimento de contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS. 33,33 0,12

Efeitos de 14/01/2006 a 26/03/2008 - Redação dada pelo art. 2º, II, e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.206, de 13/01/2006.

Saída, em operação interna, de vestuário, calçados, bolsas e cintos, promovida pelo estabelecimento industrial fabricante, com destino a estabelecimento de contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS. 33,33% 0,12.

Parte Geral do RICMS/02

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.

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

(...)

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;

Assim, para os contribuintes enquadrados no regime do Simples Minas, deixou de ser obrigatória a complementação da alíquota do imposto, nas aquisições dos citados produtos, quando adquiridos em operações interestaduais diretamente de estabelecimento industrial fabricante localizado em outra Unidade da Federação, posto que a alíquota interna de aquisição e a interestadual se equivalem.

Deste modo, não há dúvidas em relação à ocorrência do pagamento indevido, do mesmo modo a controvérsia no tocante à legitimação ativa da Recorrente para pleitear a restituição, em outras palavras, a verificação do atendimento ao disposto no art. 166 do CTN, reproduzido na Instrução Normativa SUTRI/SEF Nº 01/10, também se encontra superada por reiteradas decisões deste Conselho de Contribuintes.

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

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 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.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se, também, ao valor recolhido indevidamente a título de recomposição de alíquota de que trata o art. 10 da Parte 1 do Anexo X do RICMS, por contribuinte enquadrado no extinto regime do Simples Minas, revogado pelo Decreto nº 44.562, de 29 de junho de 2007.

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 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 Brasileiro – 11ª ed., Forense, RJ, 2010, 2ª t., p. 726), 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, muitas vezes, 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 Vitório Cassone (“Aspectos Práticos do ICM em sua Atualidade”, *DCI* de 14.01.1983), que há muito já afirmara:

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

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

(...)

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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. DJDE 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 SUPORTADO 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 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 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Acrescente-se, ainda, a título de argumentação, o contexto em que se inseria a tributação simplificada à qual se encontrava submetida a Impugnante.

O regime simplificado de tributação denominado Simples Minas, instituído pela Lei nº 15.219/04, vigente no período de 01/01/05 a 30/06/07, dispunha que sobre a receita líquida tributável mensal (apurada pelas entradas) aplicavam-se percentuais fixos de tributação progressivamente e, também, era vedado o destaque do imposto nos documentos fiscais que acobertavam as saídas, nos seguintes termos:

Art. 4º - A apuração da receita bruta presumida da empresa comercial optante será feita acumulando-se, mensalmente, o valor total das entradas acrescido de percentual diferenciado, a título de margem de valor agregado, a ser estabelecido pelo Poder Executivo, relativo a cada setor de atividade econômica.

Art. 11 - A empresa optante fica sujeita ao pagamento mensal do ICMS, correspondente à soma dos valores obtidos na forma prevista nos arts. 12 e 13 desta Lei.

(...)

Art. 13 - Sobre a receita líquida tributável mensal auferida pelo contribuinte e apurada na forma do § 1º deste artigo, serão aplicados os seguintes percentuais, ficando a parcela até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) dessa receita desonerada do ICMS:

I - 0,5% (zero vírgula cinco por cento) sobre a parcela que exceda a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) e seja igual ou inferior a R\$ 15.000,00 (quinze mil reais);

II - 2% (dois por cento) sobre a parcela que exceda a R\$ 15.000,00 (quinze mil reais) e seja igual ou inferior a R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais);

III - 3% (três por cento) sobre a parcela que exceda a R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais) e seja igual ou inferior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - 4% (quatro por cento) sobre a parcela que exceda a R\$ 100.000,00 (cem mil reais).

§ 1º Considera-se receita líquida tributável mensal, para os fins do disposto neste artigo:

I - para empresa comercial ou industrial optante pela apuração simplificada, o valor total das entradas no mês, acrescido do percentual de agregação, excluídos os valores correspondentes a:

(...)

Art. 14 - Fica vedado o destaque do imposto nos documentos fiscais emitidos pelos seguintes contribuintes optantes pelo regime previsto nesta lei:

I - empresa que apure a receita bruta na forma prevista no art. 4º;

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.

Portanto, a discussão restringe-se à aplicação da Instrução Normativa SUTRI/SEF N° 01/11, ao presente caso.

Dispõe a referida IN que:

Art. 1º O art. 4º da Instrução Normativa SUTRI n° 1, de 19 de fevereiro de 2010, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 4º Não será objeto de restituição o valor indevidamente recolhido a título de recomposição de alíquota de que trata o § 14 do art. 42 do RICMS pelo contribuinte enquadrado no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pela Lei Complementar Federal n° 123, de 14 de dezembro de 2006, salvo se comprovado pelo requerente que a mercadoria se encontrava em estoque no estabelecimento na data do pedido de restituição.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se também ao pedido de restituição de valores recolhidos, até 30 de junho de 2007, a título de recomposição de alíquotas nos termos do art. 10 da Parte 1 do Anexo X do RICMS, por contribuinte enquadrado no regime do Simples Minas.

Art. 2º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

Entretanto, o que deve restar claro é que a referida Instrução Normativa foi publicada em 13 de junho de 2011, ou seja, após a manifestação do pedido de restituição formulado pela Recorrente, trazendo em seu bojo verdadeira norma de direito material restritiva do direito do contribuinte e clara mudança de critério jurídico

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da administração em face das – repita-se – reiteradas decisões emanadas do órgão julgador administrativo tributário estadual.

Desse modo, em atenção aos princípios da segurança jurídica, da moralidade e da boa fé objetiva que devem reger a relação entre o Fisco e o contribuinte, não se pode restringir o direito da Recorrente. Devendo a referida norma ser aplicável somente a partir de sua publicação.

A restituição atinge exclusivamente as operações de aquisições diretas junto aos estabelecimentos industriais e, por óbvio, as operações com mercadoria de produção própria do remetente. Assim, há de se deferir a restituição exclusivamente em relação às aquisições sob o CFOP 6.101, uma vez que o contribuinte, diretamente de estabelecimento industrial, em operação interestadual, não estava obrigado a promover a antecipação do imposto, e como o fez, tem-se que o pagamento se deu de forma indevida, sendo esta, a prova incontestada de que assumiu o respectivo encargo financeiro.

Quanto as notas fiscais relativas às quais foi recolhida a antecipação do imposto, mas que em seu corpo consta o CFOP 6.102, ressalte-se, que este código refere-se a vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento. Esta peculiaridade deve ser analisada diante da legislação mineira que estabelece a redução da carga tributária interna na operação de saída promovida pelo estabelecimento industrial fabricante, *ex vi*, art. 42, inciso I, alínea “b - 55”, Parte Geral do RICMS/02.

Desta forma, em relação às notas fiscais em que consta CFOP 6.102, não é possível afirmar que estas se referiam a aquisições que preenchem os requisitos para usufruir da alíquota interna reduzida. Não sendo possível deduzir que tais operações, se realizadas dentro de Minas Gerais, têm redução, não é possível, também, concluir não ser devida a antecipação do imposto e, muito menos, ser devida a restituição pleiteada.

Assim, comprovado o recolhimento indevido, legítimo, em parte, é o direito à restituição apenas para os valores relativos aos documentos que tem o CFOP 6.101, descontando-se os valores recolhidos para o FUNDESE, 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.

Com relação à utilização da Taxa Selic como índice de atualização, oportuno esclarecer que o assunto foi amplamente tratado no Acórdão nº 17.999/08/2^a. 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Assim, se o Estado determina a correção dos débitos tributários estaduais 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 CCMG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente a impugnação, para restituir o valor demonstrado pelo Fisco às fls. 1463, devendo o valor da restituição ser corrigido pela Taxa Selic desde o pagamento indevido. Vencido, em parte, o Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso, que julgava improcedente a impugnação. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Ivan Elias Saadi e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Soraia Brito de Queiroz Gonçalves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ricardo Wagner Lucas Cardoso e Sauro Henrique de Almeida.

Sala das Sessões, 18 de julho de 2012.

André Barros de Moura
Presidente / Revisor

Fernando Luiz Saldanha
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	19.737/12/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	16.000251615-35	
Impugnação:	40.010130491-51	
Impugnante:	Comercial Infinito Ltda	
	IE: 367936045.00-15	
Proc. S. Passivo:	Amanda Campos Bonfim e Silva/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora	

Voto proferido pelo Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso, 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.

Trata-se de discordância relativa à interpretação do disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN), a saber:

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.

Com ressonância no § 3º, art. 92 do RICMS/02, nos seguintes termos:

§ 3º - A restituição do imposto somente será feita a quem provar haver assumido o respectivo encargo financeiro ou, no caso de o ter transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

A 2ª Câmara deste egrégio Conselho de Contribuintes julgou procedente, ficando vencido este Conselheiro, a Impugnação ao indeferimento do pedido de restituição feito pelo contribuinte em epígrafe. O requerimento fora indeferido pela Delegacia Fiscal em razão da ausência de comprovação da assunção pelo requerente do encargo financeiro relativo à quantia recolhida indevidamente a título do imposto ou de autorização dos que efetivamente arcaram com o ônus do recolhimento indevido, consoante o acima transcrito.

A decisão da 2ª Câmara embasou-se no entendimento de que a recomposição de alíquota ou antecipação do imposto prevista para os contribuintes enquadrados no regime Simples Minas ou Simples Nacional, respectivamente, é uma modalidade de cobrança do ICMS que não comporta a transferência do respectivo encargo financeiro, por não haver uma “repercussão jurídica” do tributo, que seria, no entender do voto majoritário, a ausência do destaque do imposto recolhido

indevidamente na nota fiscal de venda da mercadoria realizada pelo estabelecimento requerente.

Essa interpretação se escora em decisões judiciais relativas a tributos distintos do ICMS, nas quais se assevera que a repercussão meramente econômica não determina que o tributo seja indireto.

Com a devida vênia, o aplicador da norma ao buscar adaptar tal assertiva ao ICMS produz, no mínimo, três equívocos, a saber:

1º) ignora que o critério adotado nas decisões judiciais fundamenta-se na necessidade de, *a priori*, se definir quais tributos ensejam a aplicação do art. 166 do CTN, e não para análise posterior, caso a caso, da ocorrência ou não da chamada “repercussão jurídica”;

2º) reduz a “repercussão jurídica” do ICMS ao mero “destaque do imposto na nota fiscal”. Nesse ponto, cabe uma maior explanação:

A repercussão jurídica é a previsão em lei da transferência a terceiros do encargo financeiro do tributo, sendo que, no caso do ICMS, essa dita transferência decorre de suas hipóteses de incidência: a circulação de mercadoria e a prestação de serviços de transporte e de comunicação.

Portanto, é por meio de suas hipóteses de incidência que se infere juridicamente que o encargo financeiro do ICMS é repassado ao adquirente da mercadoria ou ao tomador do serviço prestado.

O destaque do ICMS na nota fiscal é mera obrigação acessória, atinente ao interesse da arrecadação ou da fiscalização do imposto e à operacionalização de sua não cumulatividade, e, como tal, não pode ser elevado a critério determinante para identificação de sua repercussão jurídica, sob pena de se ignorar as hipóteses de incidência do tributo, estas, sim, caracterizadoras da transferência a terceiros de seu encargo financeiro;

3º) solapa o escopo do art. 166 do CTN, a sua *ratio legis*, qual seja, coibir o enriquecimento sem causa do contribuinte de direito. A alegação de enriquecimento sem causa do próprio Estado não se sustenta diante do princípio, especialmente aplicável nessa relação jurídica, da predominância do interesse público sobre o particular, o qual alicerça toda a construção doutrinária do direito público.

No caso em tela, o intérprete, ao aplicar ao ICMS o critério da repercussão jurídica caso a caso, e, além disso, entendendo-a como simples “destaque do imposto”, realiza verdadeira renúncia do principal (vedação ao enriquecimento sem causa) em favor do secundário (critério escolhido para caracterização da repercussão jurídica).

Ressalte-se que o STJ define o ICMS como tributo sujeito à aplicação do art. 166 mencionado, conforme se segue em reiteradas decisões:

EMENTAS:

STJ. AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº 948.984 -
RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES. 2ª
TURMA. DJ: 24/03/2010

(...)

4. É CEDIÇO QUE OS TRIBUTOS DITOS INDIRETOS, DENTRE ELES O ICMS, SUJEITAM-SE, EM CASO DE RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO, À DEMONSTRAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS ESTABELECIDOS NO ARTIGO 166 DO CTN.

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.078.145 – SP -
RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX. 1ª TURMA. DJ: 16/03/2010

(...)

A COMPENSAÇÃO VIA CREDITAMENTO DE VALORES PAGOS INDEVIDAMENTE POR TRIBUTOS INDIRETOS, A EXEMPLO O ICMS, PELA MANIFESTA PRETENSÃO DE RESSARCIMENTO, EXIGE A PROVA NEGATIVA DA REPERCUSSÃO, NÃO OBSTANTE A INCONSTITUCIONALIDADE DA MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DO ICMS DE 17% PARA 18%.

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº 406.778 – SP -
RELATOR : MINISTRO JOSÉ DELGADO. 1ª TURMA.
JULGADO: 02/05/2002

(...)

2. A PRIMEIRA SEÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, EM 10/11/1999, JULGANDO OS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA Nº 168469/SP, PACIFICOU O POSICIONAMENTO DE QUE A REPERCUSSÃO NÃO PODE SER EXIGIDA NOS CASOS DE REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES, TRIBUTO CONSIDERADO DIRETO, ESPECIALMENTE, QUANDO A LEI QUE IMPUNHA A SUA COBRANÇA FOI JULGADA INCONSTITUCIONAL.

3. **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, A ALUDIDA TRANSFERÊNCIA.**

4. **O ART. 166, DO CTN, CONTÉM REFERÊNCIA BEM CLARA AO FATO DE QUE DEVE HAVER PELO INTÉRPRETE SEMPRE, EM CASOS DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO, IDENTIFICAÇÃO SE O TRIBUTO, POR SUA NATUREZA, COMPORTA TRANSFERÊNCIA DO RESPECTIVO ENCARGO FINANCEIRO PARA TERCEIRO OU NÃO, QUANDO A LEI, EXPRESSAMENTE, NÃO DETERMINA QUE O PAGAMENTO DA EXAÇÃO É FEITO POR TERCEIRO, COMO É O CASO DO ICMS E DO IPI. A PROVA A SER EXIGIDA NA PRIMEIRA SITUAÇÃO DEVE SER AQUELA POSSÍVEL E QUE SE APRESENTE**

BEM CLARA, A FIM DE NÃO SE COLABORAR PARA O ENRIQUECIMENTO ILÍCITO DO PODER TRIBUTANTE. NOS CASOS EM QUE A LEI EXPRESSAMENTE DISPÕE QUE O TERCEIRO ASSUMIU O ENCARGO, HÁ NECESSIDADE, DE MODO ABSOLUTO, QUE ESSE CONCEDA AUTORIZAÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO.

5. O TRIBUTO EXAMINADO (ICMS) É DE NATUREZA INDIRETA. APRESENTA-SE COM ESSA CARACTERÍSTICA PORQUE O CONTRIBUINTE REAL É O CONSUMIDOR DA MERCADORIA OBJETO DA OPERAÇÃO (CONTRIBUINTE DE FATO) E A EMPRESA (CONTRIBUINTE DE DIREITO) REPASSA, NO PREÇO DA MERCADORIA, O IMPOSTO DEVIDO, RECOLHENDO, APÓS, AOS COFRES PÚBLICOS O IMPOSTO JÁ PAGO PELO CONSUMIDOR DE SEUS PRODUTOS. NÃO ASSUME, PORTANTO, A CARGA TRIBUTÁRIA RESULTANTE DESSA INCIDÊNCIA. EM CONSEQÜÊNCIA, O FENÔMENO DA SUBSTITUIÇÃO LEGAL NO CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO, DO CONTRIBUINTE DE FATO PELO CONTRIBUINTE DE DIREITO, OCORRE NA EXIGÊNCIA DO PAGAMENTO DO IMPOSTO DO ICMS.

6. A REPETIÇÃO DO INDÉBITO E A COMPENSAÇÃO DO TRIBUTO QUESTIONADO NÃO PODEM SER DEFERIDAS SEM A EXIGÊNCIA DA REPERCUSSÃO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM DA EMPRESA CONFIGURADA. (GRIFOU-SE)

O ICMS recolhido a título de recomposição de alíquota comporta a aplicação do art. 166 do CTN, dada a possibilidade de transferência do respectivo encargo financeiro, em face de suas hipóteses de incidência previstas em lei, caracterizadoras de sua repercussão jurídica.

Enfatize-se, ainda, a circunstância de, no caso em apreço, a apuração do imposto se realizar na entrada do produto no estabelecimento do pleiteante da restituição, configurando-se como verdadeiro custo da mercadoria.

Portanto, restringir a aplicação do art. 166 referido ao ICMS formalmente destacado no documento fiscal de venda é fazer tabula rasa da vedação ao enriquecimento sem causa prevista no ordenamento jurídico pátrio, mormente nos arts. 884 a 886 do Código Civil.

Acrescente-se, ainda, que a decisão da 2ª Câmara está em dissonância com o disposto no art. 4º da Instrução Normativa SUTRI nº 1/10, que normatizou a interpretação já exposta em diversas Consultas de Contribuinte respondidas pela Superintendência de Tributação (SUTRI), nos seguintes termos:

Art. 4º Não será objeto de restituição o valor indevidamente recolhido a título de recomposição de alíquota de que trata o § 14 do art. 42 do RICMS pelo contribuinte enquadrado no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pela Lei Complementar Federal nº 123, de 14 de dezembro de 2006, salvo se comprovado pelo requerente que a mercadoria se encontrava em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estoque no estabelecimento na data do pedido de restituição.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se também ao pedido de restituição de valores recolhidos, até 30 de junho de 2007, a título de recomposição de alíquotas nos termos do art. 10 da Parte 1 do Anexo X do RICMS, por contribuinte enquadrado no regime do Simples Minas.

Diante do exposto, propugno ser impróprio o entendimento desta 2ª Câmara, por estar à margem da interpretação histórica e teleológica do art. 166 do CTN, não cabendo ao aplicador da norma afastar, de antemão, a obrigação do contribuinte de comprovar que não agregou ao preço da mercadoria o encargo do ICMS devido no momento da entrada de produto em seu estabelecimento, sob pena de se ferir o disposto expressamente em lei, que atribui o ônus da prova ao pleiteante da restituição.

Desse modo, inexistindo no processo prova da assunção pelo requerente do referido encargo ou da autorização do contribuinte de fato, não há previsão legal para deferir o pleito, sendo que a restituição dessa quantia ao contribuinte de direito, conforme instruído nos autos, configura o seu enriquecimento sem causa, o que o art. 166 do Código Tributário Nacional intenta impedir peremptoriamente.

Sala das Sessões, 18 de julho de 2012.

Ricardo Wagner Lucas Cardoso
Conselheiro