

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.332/12/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.000399585-11  
Impugnação: 40.010129014-82  
Impugnante: Cerealista Nova Safra Ltda  
IE: 186425887.00-32  
Proc. S. Passivo: Eduardo Heleno Valadares Abreu  
Origem: DF/Contagem

### ***EMENTA***

**RESTITUIÇÃO - ICMS – RECOLHIMENTO A MAIOR. Devidamente comprovado o recolhimento a maior do ICMS em face de não adoção de redução de base de cálculo prevista na legislação, bem como comprovado que não ocorreu a transferência do encargo financeiro aos adquirentes em relação a essa diferença, é legítimo o direito à restituição da parcela indevidamente recolhida ao Tesouro Estadual. Impugnação procedente. Decisão unânime.**

### ***RELATÓRIO***

#### **Dos fatos**

A ora Impugnante pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme petição de fls. 02/03, a restituição da importância de R\$ 321.244,42 (trezentos e vinte e um mil, duzentos e quarenta e quatro reais e quarenta e dois centavos) paga a título de ICMS pelas saídas de mercadorias, mediante cupom fiscal, referentes ao período de 01/09/09 a 06/04/10.

O requerimento se assenta no fato de que se promoveu saídas de mercadorias que se encontravam sujeitas ao benefício fiscal da redução de base de cálculo prevista na sub-alínea a.1 do item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/MG c/c item 14 da Parte 6 do mesmo anexo, sem se utilizar da referida redução, o que acarretou pagamento indevido a título de ICMS, com utilização da alíquota cheia de 18% (dezoito por cento).

A Delegacia Fiscal de Contagem, em despacho de fls. 43, indefere o pedido com base no parecer fiscal de fls. 42, sob a alegação de que a Requerente deixou de apresentar documentação necessária à instrução do processo do Pedido de Restituição.

#### **Da Impugnação**

Inconformada com a decisão supra, a Requerente, tempestivamente, apresenta Impugnação às fls. 46/47.

Informa ter sanado todas as pendências detectadas pela Repartição Fazendária, esclarecendo que apenas não apresentou as cópias de comprovantes de pagamento em relação à quantia objeto do pedido porque elas não existem já que o

cálculo a maior apresentado nos cupons fiscais, ou aumentariam seu saldo devedor ou diminuiriam seu saldo credor, dentro de cada período de apuração.

Às fls. 56, a Impugnante é intimada a comprovar que não repassou o encargo financeiro ou de, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por esse expressamente autorizado a recebê-lo (art. 166 do CTN).

Por conseguinte, junta os documentos de fls. 62/90, e se manifesta aos argumentos de que pelos documentos que apresenta entende estar comprovado que o adquirente não suportou a carga tributária de 18% (dezoito por cento), já que o preço de venda foi o mesmo para contribuinte e para não contribuinte, sendo que no primeiro caso teria suportado carga tributária final de 7% (sete por cento) e no segundo, de 18% (dezoito por cento).

Solicita, ao final, que seja julgada procedente a Impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifesta, às fls. 91/93, pela manutenção do indeferimento do pedido de restituição ao argumento de que os documentos apresentados pela Impugnante não logram comprovar a ausência do repasse. As DAPI (Declaração de Informação e apuração do ICMS) e as cópias do livro Registro de Saídas apresentados apenas sinalizam ter havido um aumento da carga tributária naquele período em que a Requerente alega ter dado saídas a mercadorias com carga tributária superior à devida, fato que não é objeto de discussão.

Quanto à Nota Fiscal Eletrônica nº 628, de 01/09/09, entende que ela não tem o condão de realizar essa prova, pois se trata de mera alegação desprovida de valor probante, visto que não é possível se estabelecer a vinculação entre o óleo vendido para consumidores e para não consumidores. Embora sejam mercadorias da mesma natureza, versa-se de vendas diferentes com mercadorias distintas.

Conclui, portanto, que não é possível realizar a vinculação que a Contribuinte deseja.

### **Da Instrução Processual**

Em sessão de julgamento do dia 11 de maio de 2011, constante às fls. 96, a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG em preliminar a unanimidade, converte o julgamento em despacho interlocutório para que a Impugnante traga aos autos, em relação a todos os produtos/operações que entende ter direito à restituição, notas fiscais destinadas a contribuintes, a exemplo da nota fiscal de fls. 31, como prova da inexistência de transferência ao destinatário do encargo financeiro do imposto relativo ao qual requer restituição.

Em resposta, a Impugnante se manifesta às fls. 100, com documentos anexados às fls.101/118.

Em seguida, foi aberto vista ao Fisco que se manifesta às fls. 120/122, alegando que os documentos anexados pela Impugnante não atendem à deliberação da Câmara.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao final, reitera o seu pedido de que seja julgada improcedente a Impugnação.

A Impugnante, às fls. 128/129, requer a juntada de notas fiscais, em resposta ao despacho interlocutório exarado pelo Conselho de Contribuintes e que foi anteriormente atendido de forma equivocada pela mesma.

Em nova sessão de julgamento, realizada no dia 09 de agosto de 2011, a 2ª Câmara de Julgamento decide deferir requerimento de juntada de documentos protocolados no CC/MG em 29/07/11. Também, em exarar despacho interlocutório para que a Impugnante apresente em relação a todos os produtos/operações que entende ter direito à restituição, notas fiscais destinadas a contribuintes, a exemplo dos documentos apresentados em 29/07/11, como prova da inexistência de transferência ao destinatário do encargo financeiro do imposto relativo ao qual requer a restituição, verificando que a documentação já apresentada se refere apenas ao mês de setembro de 2009 e, neste momento, devem ser apresentados documentos relativos ao restante do período (outubro de 2009 a abril de 2010).

Em resposta, a Impugnante anexa aos autos os documentos de fls. 301/2.952 e planilhas eletrônicas (CD) de fls. 2.955, no qual discrimina os cupons fiscais por ECF visando facilitar a visualização dos valores objeto do pedido de restituição.

O Fisco, por sua vez, às fls. 2.956/2.958, reitera seu entendimento de que inexistente comprovação de que o ônus tributário não foi repassado ao consumidor final, porquanto não são mercadorias perfeitamente identificáveis, hipótese em que postula a manutenção do indeferimento do pedido de restituição.

---

### **DECISÃO**

Como se vê do relatório acima, trata-se de impugnação contra indeferimento de pedido de restituição de importância paga a maior a título de ICMS por utilização indevida da alíquota de 18% (dezoito por cento) para cálculo do imposto devido na saída de produtos, quando o correto seria a utilização de redução de base de cálculo.

O Fisco indeferiu o pedido de restituição, tendo como fundamento final a alegação de que não houve comprovação de ausência do repasse financeiro.

A repetição do indébito tributário é uma obrigação de devolução que decorre de um pagamento indevido de um valor, a título de tributo, formando um vínculo entre o particular e a Administração Pública consistente na devolução dos indébitos advindos desse pagamento.

Essa consideração encontra-se positivada no art.165 do CTN, que prescreve:

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

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Nas hipóteses em que a restituição se refira aos chamados tributos indiretos, no entanto, por força do disposto no art. 166 do mesmo Código, somente detém legitimidade ativa para o pedido àquele 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:

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.

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

Não raro, aquele que paga o tributo (sujeito passivo de direito) não suporta o respectivo ônus financeiro; este é transferido a terceiro (sujeito passivo de fato). Nesse caso, se o tributo pago era indevido e o patrimônio que sofreu a diminuição é de terceiro, a repetição do indébito deve acrescer ao patrimônio deste.

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 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.”

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.”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No âmbito jurisprudencial, também há muito o Supremo Tribunal Federal (STF) já se posicionou sobre o assunto. Primeiro, por meio da Súmula n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 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 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

No caso sob análise, a Contribuinte traz aos autos extensa documentação para fazer prova de que tanto para as notas fiscais em que se adotou corretamente a redução da base de cálculo, como para os cupons fiscais em que se adotou incorretamente a alíquota de 18% (dezoito por cento), os valores cobrados do adquirente das mercadorias foram os mesmos. Observe que o Fisco não contesta isso, apenas aventa a hipótese de haver diferenças de preços em razão da diferença de datas de validade.

Entretanto, tal hipótese alheia aos autos não sobrepuja os documentos anexados, mormente considerando que se trata de aquisições reais de mercadorias que só o foram adquiridas por possibilidade real de consumo.

Também, o fato das mercadorias não serem perfeitamente identificáveis não possuem o condão de alicerçar a tese do Fisco. É coerente concluir que o óleo de soja marca X, quantidade Y, preço Z vendido na nota fiscal deve ter o mesmo tratamento tributário do óleo de soja marca X, quantidade Y, preço Z vendido no cupom fiscal. Vale reiterar, mesmo tratamento estando apto para seu fim de consumo, é óbvio.

Considerando que os adquirentes constantes das notas fiscais corretamente emitidas desembolsaram o mesmo quantum pela mercadoria que os adquirentes constantes dos cupons fiscais incorretamente emitidos, entende-se que a Impugnante arcou neste caso, quanto à diferença, com o ônus do encargo financeiro.

Destarte, para as mercadorias vendidas pelos cupons fiscais em que haja comprovação de similaridade com mercadorias vendidas pelas notas fiscais, assim entendidas, marca, quantidade, data e preço, resta caracterizado o recolhimento do imposto indevido e o não repasse do encargo financeiro residual aos consumidores finais das mercadorias. Nessa premissa, deve-se devolver a quantia indevidamente recolhida, sob a forma de aproveitamento de crédito do ICMS, conforme solicitação da Requerente, fls. 02 dos autos.

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente a Impugnação para deferir a restituição na forma de aproveitamento de crédito. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Eduardo Heleno Valadares Abreu e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Soraia Brito de Queiroz Gonçalves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Rodrigo da Silva Ferreira.

**Sala das Sessões, 19 de janeiro de 2012.**

**José Luiz Drumond  
Presidente**

**Ivana Maria de Almeida  
Relatora**

CC/MG