

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.335/13/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 16.000486874-36
Impugnação: 40.010134345-94
Impugnante: Midori Modas Ltda
CNPJ: 42.897181/0001-40
Proc. S. Passivo: Marcus Vinícius Rocha Brum Marques
Origem: DF/BH-1 – Belo Horizonte

EMENTA

RESTITUIÇÃO - ICMS - SIMPLES NACIONAL – ANTECIPAÇÃO DE IMPOSTO – RECOLHIMENTO INDEVIDO – IN SUTRI/SEF nº 01/10. Pedido de restituição de valores recolhidos a título de antecipação de imposto (diferença entre a alíquota interna e a interestadual), em decorrência da aquisição de mercadorias, por contribuinte optante pelo regime Simples Nacional. Entretanto, a Requerente não comprova que não repassou o encargo financeiro do imposto pago na entrada das mercadorias aos adquirentes ou que os produtos, objetos da restituição, estavam em estoque no seu estabelecimento na data da protocolização do pedido, conforme previsto no art. 4º da Instrução Normativa SUTRI nº 01/10. Não reconhecido o direito à restituição pleiteada. Impugnação improcedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A Requerente, enquadrada no regime de recolhimento denominado Simples Nacional (Lei Complementar nº 123/06), pleiteia a restituição de valores recolhidos a título de recomposição de alíquota (diferença entre a alíquota interna e a interestadual), no mês de abril de 2008, ao argumento de que recolheu indevidamente a referida quantia relativamente a aquisições de mercadorias em operações interestaduais.

Apresenta demonstrativo dos valores que entende ter sido recolhido indevidamente (fls. 23) e anexa documentação de fls. 12/17 e fls. 24/40 (cópia de DAE, livro Registro de Entradas e notas fiscais).

Regularmente instruído, foi o pedido indeferido pela Sr. Delegado Fiscal da DF/BH-1, conforme despacho de fls. 47, sob o fundamento de que não houve comprovação de que a mercadoria, objeto da restituição, estava em estoque no estabelecimento da Requerente, na data do protocolo do seu pedido.

Inconformada com a decisão, a Requerente apresenta, tempestivamente, por procurador regularmente constituído, Impugnação de fls. 50/60, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 65/71.

DECISÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Contribuinte supracitada, empresa do ramo de vestuário, enquadrada no regime do Simples Nacional (Lei Complementar nº 123/06), protocolou pedido de restituição de ICMS, referente a abril de 2008, pois, na aquisição de mercadorias de fora do Estado e destinadas à comercialização, recolheu antecipadamente o imposto previsto no § 14 do art. 42 da Parte Geral do RICMS/02:

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

É de se destacar, inicialmente, que a carga tributária, nas operações internas para os produtos do vestuário, calçados, bolsas e cintos, promovidas por estabelecimento industrial fabricante, passou a ser de 12% (doze por cento), por força do disposto no art. 42, inciso I, alínea “b”, subalínea “b.55”, reproduzido a seguir:

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;

(...)

Conforme se verifica, com o advento do Decreto nº 44.754/08, por meio do qual foi inserida a subalínea “b.55” no inciso I do mencionado artigo (com vigência a partir de 27 de março de 2008), restou definida em 12% (doze por cento) a alíquota incidente nas operações internas com os produtos comercializados pela Impugnante.

Assim, para os contribuintes enquadrados no regime do Simples Nacional, deixou de ser obrigatória a complementação da alíquota do imposto, nas aquisições dos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

CONSULTA DE CONTRIBUINTE: 072/10

SIMPLES NACIONAL – ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO – ARTIGOS DO

VESTUÁRIO EXPOSIÇÃO:

EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL QUE TEM COMO ATIVIDADE ECONÔMICA O COMÉRCIO VAREJISTA DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO, CALÇADOS, BOLSAS, CINTOS E CORRELATOS AFIRMA QUE ADQUIRE MERCADORIAS NESTE E EM OUTROS ESTADOS PARA REVENDA A CONSUMIDOR FINAL.

COM DÚVIDAS QUANTO À APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, INDAGA:

1 – É DEVIDA RECOMPOSIÇÃO DE ALÍQUOTA DO ICMS NAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DE INDUSTRIAL FABRICANTE SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO?

2 – EM QUE SITUAÇÃO É DEVIDA A RECOMPOSIÇÃO DE ALÍQUOTA?

3 – QUANTO AO ICMS SOBRE O FRETE COBRADO SOBRE O TRANSPORTE DAS MERCADORIAS ORIUNDAS DE OUTRO ESTADO, TAMBÉM INCIDE A RECOMPOSIÇÃO DE ALÍQUOTA?

SOLUÇÃO

1 E 2 – SERÁ DEVIDO O RECOLHIMENTO DO IMPOSTO A TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO PARA O CONTRIBUINTE ENQUADRADO NO REGIME DO SIMPLES NACIONAL QUANDO, NAS AQUISIÇÕES DE FORA DO ESTADO, HOVER DIFERENÇA ENTRE A ALÍQUOTA INTERESTADUAL E A INTERNA ESTABELECIDADA PARA O MESMO TIPO DE OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO, DE ACORDO COM § 14, ART. 42 DO RICMS/02.

CUMPRE SALIENTAR QUE ATÉ 26/03/08, A ALÍQUOTA PREVISTA PARA A OPERAÇÃO INTERNA COM PRODUTOS DO VESTUÁRIO ERA DE 18% (DEZOITO POR CENTO) PROMOVIDAS TANTO POR ESTABELECEMENTOS INDUSTRIAIS, QUANTO POR ESTABELECEMENTOS COMERCIAIS, ATACADISTAS OU VAREJISTAS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DESSA FORMA, PARA FATOS OCORRIDOS NO PERÍODO COMPREENDIDO ENTRE 1º/01/08 ATÉ ESSA DATA É DEVIDO O RECOLHIMENTO, A TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO, DO VALOR RESULTANTE DA APLICAÇÃO DO PERCENTUAL RELATIVO À DIFERENÇA ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA DE AQUISIÇÃO E A PREVISTA PARA OPERAÇÃO INTERESTADUAL SOBRE A BASE DE CÁLCULO PRATICADA PELO REMETENTE.

COM A EDIÇÃO DO DECRETO Nº 44.754/08 FOI ACRESCENTADA A SUBALÍNEA “B.55” AO INCISO I DO ART. 42 DO RICMS/02, FIXANDO A ALÍQUOTA DE 12% (DOZE POR CENTO) PARA AS SAÍDAS INTERNAS DE PRODUTOS DO VESTUÁRIO, ARTEFATOS DE CAMA, MESA E BANHO, COBERTURAS CONSTITUÍDAS DE ENCERADOS CLASSIFICADAS NA POSIÇÃO 6306.19 DA NBM/SH, SUBPRODUTOS DE FIAÇÃO E TECELAGEM, CALÇADOS, SALTOS, SOLADOS E PALMILHAS PARA CALÇADOS, BOLSAS E CINTOS, PROMOVIDAS POR ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL FABRICANTE COM DESTINO A CONTRIBUINTE INSCRITO NESTE ESTADO. SENDO ASSIM, PARA FATOS OCORRIDOS A PARTIR DE 27/03/08, DATA EM QUE A MENCIONADA ALTERAÇÃO PASSOU A PRODUZIR EFEITOS, NÃO É DEVIDA A ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO EM RELAÇÃO ÀS AQUISIÇÕES DOS REFERIDOS ARTIGOS DE ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL FABRICANTE LOCALIZADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, POSTO QUE A ALÍQUOTA INTERNA DE AQUISIÇÃO E A INTERESTADUAL SE EQUIVALEM. TRATANDO-SE, ENTRETANTO, DE AQUISIÇÃO REALIZADA JUNTO A ESTABELECIMENTO QUE NÃO SEJA INDUSTRIAL FABRICANTE, PERMANECE A OBRIGAÇÃO DE ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO MENCIONADA, TENDO EM VISTA QUE, CASO A MERCADORIA FOSSE ADQUIRIDA DENTRO DO ESTADO NA MESMA CONDIÇÃO, A OPERAÇÃO SERIA TRIBUTADA À ALÍQUOTA DE 18% (DEZOITO POR CENTO).

CABE RESSALTAR, AINDA, QUE A ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APLICA-SE, INCLUSIVE, NAS AQUISIÇÕES DE CONTRIBUINTE ENQUADRADO NO SIMPLES NACIONAL, HIPÓTESE EM QUE MESMO NÃO HAVENDO INDICAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO E DESTAQUE DO IMPOSTO, DEVERÁ SER CONSIDERADO O VALOR DA OPERAÇÃO, NOS TERMOS DO INCISO XXIII, ART. 43 DO RICMS/02.

CASO TENHA EFETUADO RECOLHIMENTO INDEVIDO A TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO, A

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EMPRESA PODERÁ REQUERER A SUA RESTITUIÇÃO, PARA ABATIMENTO NO VALOR DEVIDO A TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO OU DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA, OBSERVADO O DISPOSTO NOS ARTS. 28 A 36 DO REGULAMENTO DO PROCESSO E DOS PROCEDIMENTOS TRIBUTÁRIOS ADMINISTRATIVOS - RPTA, APROVADO PELO DECRETO Nº 44.747/08, DE 03/03/08, E NA IN SUTRI Nº 1, DE 19 DE FEVEREIRO DE 2010.

3 – A ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO DE QUE TRATA O § 14, ART. 42 DO RICMS/02, TAMBÉM É DEVIDA NA HIPÓTESE DE UTILIZAÇÃO DE SERVIÇO EM PRESTAÇÃO INICIADA EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. DESTA FORMA, A EMPRESA ESTARÁ OBRIGADA AO RECOLHIMENTO DA REFERIDA ANTECIPAÇÃO RELATIVAMENTE AOS VALORES PAGOS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL.

LEGISLAÇÃO

- RICMS/02: ART. 42, INCISO I, SUBALÍNEA “B.55” E § 14, ART. 43, INCISO XXIII; - DECRETO Nº 44.754/08;
- RPTA/08, ARTS. 28 A 36 - IN SUTRI Nº 01/10.

Desse modo, considerando a legislação supra, para fatos ocorridos a partir de 27/03/08 (data em que a alteração introduzida pelo Decreto nº 44.754/08 no RICMS/02 passou a produzir efeitos), restou definida em 12% (doze por cento) a alíquota incidente nas operações internas com os produtos comercializados pela Impugnante.

Verifica-se que a Fiscalização intimou a Impugnante (fls. 20) a comprovar que a mercadoria adquirida encontrava-se em estoque no seu estabelecimento na data do pedido de restituição.

Em resposta, a Requerente atendeu a outras requisições da Fiscalização, mantendo totalmente silente, porém, em relação ao estoque. Mesmo depois, quando da protocolização da impugnação, não foi apresentada nenhuma prova de que as mercadorias encontravam-se em estoque, conforme solicitado pela Fiscalização.

Na peça impugnatória, sustenta-se que se não há transferência de crédito, não há transferência direta de encargos e, portanto, os tributos recolhidos via Simples Nacional, inclusive o ICMS e o IPI, não são atingidos pelo art. 166 do Código Tributário Nacional.

À primeira vista, seria direito de a Contribuinte pleitear a repetição de indébito, mas, neste caso, há de se observar que, por determinação legal expressa, somente será deferida a restituição caso a Requerente demonstre que não houve a transferência do respectivo encargo financeiro aos consumidores finais adquirentes das mercadorias, ou a expressa autorização destes para que possa recebê-la, nos termos do art. 166 do CTN c/c § 3º do art. 92 do RICMS/02 e art. 30 do RPTA.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No entanto, mesmo não havendo a comprovação acima, é assegurada a restituição desde que a Contribuinte requerente comprove que as mercadorias, que ensejaram o recolhimento, objeto da restituição requerida, encontravam-se no seu estoque na data da protocolização do seu pedido, conforme previsto no art. 4º da Instrução Normativa SUTRI nº 01/10, com redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos da Instrução Normativa nº 01, de 12/07/11, *in verbis*:

Art. 1º O art. 4º da Instrução Normativa SUTRI nº 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 nº 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.

Observa-se que não existe na Instrução Normativa supracitada qualquer inovação legal, ela somente complementa as disposições do art. 166 do CTN no sentido de que o encargo do tributo, pela lógica das atividades comerciais, em tese, só não poderia ter sido transferido se a mercadoria ainda estivesse no estoque da Requerente.

Como dito, com vistas a observar a determinação expressa na legislação tributária, a Impugnante foi intimada a comprovar que as mercadorias, para as quais houve o pagamento do imposto (antecipação de imposto), encontravam-se em estoque no seu estabelecimento na data do pedido de restituição.

No entanto, conforme se extrai dos autos, a Requerente, além de não trazer qualquer prova de que os produtos estavam em estoque na data do pedido, não comprovou que não fora transferido o ônus financeiro do encargo tributário, se limitando a argumentar que, por ser uma empresa enquadrada no regime do simples nacional, não destaca o ICMS nos documentos fiscais emitidos nas operações mercantis de vendas dos produtos e, por consequência, não transfere diretamente encargos a terceiros.

Ora, sabe-se que o ICMS é considerado como típico tributo que, por sua natureza jurídica, comporta a transferência da carga financeira a terceiros. Transferir o encargo financeiro não se resume a simples destaque do imposto em documento fiscal, o que é vedado aos contribuintes optantes do Simples Nacional. Essa transferência

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

decorre das hipóteses de incidência do ICMS, que, de uma forma geral, são a circulação de mercadoria e a prestação de serviços de transporte e comunicação.

Destaca-se que a apuração do ICMS/recomposição de alíquota realiza-se na entrada do produto no estabelecimento do contribuinte, configurando-se como verdadeiro custo da mercadoria e, logicamente, como custo da mercadoria, é repassado direta ou indiretamente ao adquirente do bem.

Portanto, o ICMS recolhido a título de recomposição de alíquota comporta, sim, a aplicação do art. 166 do CTN c/c § 3º do art. 92 do RICMS/02 e art. 30 do RPTA, visto que existe a possibilidade de transferência do respectivo encargo financeiro, via custo de mercadorias.

Dessa forma, a alegação de que as empresas enquadradas no regime do Simples Nacional não transferem o encargo financeiro do tributo, uma vez que estão impossibilitadas de destacar o imposto nos documentos fiscais e, por isso, não são atingidas pelo art. 166, não encontra sustentação.

A Impugnante transcreve entendimentos de alguns tribunais, os quais questionam a legalidade de instruções normativas para defender seu posicionamento de que as instruções normativas devem ter harmonia e adequação com as normas que se subordinam, o que, segundo ela, não se verifica no presente caso, já que o ente fazendário extrapolou o CTN sem qualquer respaldo legal, trazendo empecilhos para a restituição.

Nesse sentido, menciona também parte do Acórdão nº 20.804/12/1ª desta Casa.

Não obstante, os argumentos da Requerente não produzem os seus efeitos, já que demonstrada a aplicabilidade do art. 166 do CTN.

Lado outro, conforme art. 182 da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 110 do Regulamento do Processo e Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03/03/08, é defeso a este Órgão julgador a negativa de aplicação de ato normativo. Confira-se, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 182 - Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

RPTA

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

Assim, indefere-se a restituição pleiteada.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar improcedente a impugnação. Vencido o Conselheiro Antônio César Ribeiro, que a julgava procedente. Participou do julgamento, além das signatárias e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor).

Sala das Sessões, 20 de agosto de 2013.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**Ivana Maria de Almeida
Relatora**

R

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.335/13/1ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	16.000486874-36	
Impugnação:	40.010134345-94	
Impugnante:	Midori Modas Ltda	
	CNPJ: 42.897181/0001-40	
Proc. S. Passivo:	Marcus Vinícius Rocha Brum Marques	
Origem:	DF/BH-1 – Belo Horizonte	

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, 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.

A ora Impugnante, contribuinte optante pelo Simples Nacional, pleiteou a restituição de quantia recolhida, a seu ver, indevidamente, a título de complemento de ICMS da alíquota de 12% (doze por cento) para 18% (dezoito por cento), quando, na verdade a alíquota nas operações internas dos produtos seria de 12% (doze por cento). Todas as notas fiscais correspondentes ao pedido são relativas ao período de abril de 2008.

No pedido fez, ainda, referência à doutrina e jurisprudência, inclusive do órgão revisor mineiro, para sustentar sua tese de que, no caso presente, não se aplica a regra do art. 166 do Código Tributário Nacional.

A Impugnante foi intimada para que apresentasse vários documentos e comprovasse que não houve a transferência do respectivo encargo financeiro aos consumidores finais adquirentes das mercadorias e que as mercadorias, que ensejaram o recolhimento, objeto da restituição requerida, encontravam-se no seu estoque, na data do pedido, conforme previsto no art. 4º da Instrução Normativa Sutri nº 01/10, com redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos da Instrução Normativa nº 01/11.

Na mesma oportunidade a Impugnante foi intimada a prestar informações, em forma de memória de cálculo, que permitissem identificar o valor pleiteado.

Regularmente intimada, fls. 20, a Requerente juntou apenas memória de cálculo e cópias de notas fiscais de fls. 23/40, sem trazer provas de que os produtos encontravam-se em estoque na data do pedido de restituição.

Em despacho de fl. 47, do qual a então Requerente foi regularmente intimada, o Delegado Fiscal da DF/BH-1 indeferiu o pedido com base na determinação contida no art. 4º da Instrução Normativa Sutri nº 01/10 e no parecer de fls. 43/46.

Inconformada com o indeferimento de seu pedido a então Requerente apresenta a impugnação que se passa a analisar.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As mercadorias comercializadas pela Impugnante, para as quais houve o pagamento da diferença de alíquota do imposto quando das aquisições em operações interestaduais, dizem respeito a produtos cujas operações são tributadas internamente à alíquota de 12% (doze por cento), conforme subalínea “b.55”, inciso I, art. 42, Parte Geral do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

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;

(...)

Observe-se que as disposições da subalínea “b.55” exigem que as operações sejam promovidas por estabelecimento industrial fabricante com destino a estabelecimento de contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado, e teve sua vigência fixada a partir de 27 de março de 2008.

Assim, 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.

São inúmeras as consultas de contribuintes respondidas pela Superintendência de Tributação - SUTRI da SEF/MG, que dispõem acerca da matéria, no sentido de que para os contribuintes enquadrados no Simples Nacional 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 equivalem-se.

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

Consulta(s) de Contribuinte(s): 072/10

Simples Nacional – Antecipação do Imposto – Artigos do Vestuário

Exposição:

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

Com dúvidas quanto à aplicação da legislação tributária, indaga:

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

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

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

Solução

(...)

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

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

Sendo assim, para fatos ocorridos a partir de 27/03/08, data em que a mencionada alteração passou a produzir efeitos, não é devida a antecipação do imposto em relação às aquisições dos referidos artigos de estabelecimento industrial fabricante localizado em outra unidade da Federação, posto que a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alíquota interna de aquisição e a interestadual se equivalem.

(...)

Desse modo, não há dúvidas em relação à ocorrência do pagamento indevido, do mesmo modo a controvérsia no tocante à legitimação ativa da Impugnante para pleitear a restituição, em outras palavras, a verificação do atendimento ao disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional, 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 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 refere-se aos chamados tributos indiretos, no entanto, por força do já citado art. 166 do mesmo Código, reproduzido na redação original da Instrução Normativa 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. Nesse sentido, confirma-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 n.º 01, de 19 de fevereiro de 2010 (redação original)

Art. 4º Para fins de restituição de quantia recolhida indevidamente a título de antecipação do imposto, o contribuinte deverá comprovar que assumiu o respectivo encargo financeiro ou, caso o tenha transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la, conforme disposto no § 3º do art. 92 do RICMS c/c art. 166 do CTN.

Apesar da complexidade que o tema encerra, já que, em última análise, os encargos financeiros relativos 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 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.

Nesse 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, 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 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, 2003, p. 571), 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, 6^a. 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 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 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 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 VEZES, 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 SOBRE A IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DA REPETIÇÃO DE TRIBUTOS INDIRETOS, TESE QUE TEM O AMPARO DA SÚMULA Nº 71.

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

O MESMO 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 VÊNIA, 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 Código Tributário Nacional:

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

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.)

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 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).

Nessa 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, repercussão esta que exige, naturalmente, o envolvimento de duas pessoas, quais sejam os chamados contribuinte de direito e de fato, e ainda, se na operação considerada havia a obrigatoriedade do destaque do imposto.

Assim, conclui-se que, não obstante a aplicabilidade do referido dispositivo restrinja-se à seara da restituição dos chamados tributos indiretos, o mesmo não se aplica linearmente a toda e qualquer situação em que se constate o pagamento indevido de valores a título desses tributos, aí se incluindo o ICMS.

Portanto, mesmo em se tratando de tributos indiretos, há hipóteses em que a repercussão jurídica do encargo financeiro não ocorre. Tal situação ocorre toda vez que,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em razão da natureza da operação, do fato ou da circunstância em que se der o pagamento indevido, ou o contribuinte de direito confundir-se com o de fato, ou quando não houver a obrigatoriedade ou for vedado o destaque do imposto.

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

Acrescente-se o fato de que uma vez enquadrado no Simples Nacional, era vedado ao contribuinte à época da ocorrência dos fatos sobre os quais se pleiteia a restituição destacar o imposto no documento fiscal por ele emitido, devendo observar o disposto no § 2º do art. 2º da Resolução Comitê Gestor do Simples Nacional nº 10/07.

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

Portanto, a discussão restringe-se à aplicação da Instrução Normativa SUTRI/SEF nº 01/11, ao presente caso.

A citada Instrução Normativa foi publicada em 13 de junho de 2011, ou seja, após a ocorrência dos fatos geradores tratados no presente processo, trazendo em seu bojo verdadeira norma de direito material restritiva do direito do contribuinte e clara mudança de critério jurídico da administração em face das – repita-se – reiteradas decisões emanadas do órgão julgador administrativo tributário estadual.

Desse modo, restringindo o direito do contribuinte e afastando a possibilidade de ter restituído o imposto pago indevidamente, a referida norma deve ser aplicável somente a fatos ocorridos a partir de sua publicação, 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.

Diante do exposto, julgo procedente a impugnação para que sejam restituídos os valores pleiteados.

Sala das Sessões, 20 de agosto de 2013.

Antônio César Ribeiro
Conselheiro