

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.357/09/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.000204931-22  
Impugnação: 40.010123632-35  
Impugnante: Tatiana Cipriano de Albuquerque Ramos  
IE: 277201665.00-38  
Proc. S. Passivo: Jair Ferraz da Silva/Outro(s)  
Origem: AF II/Gov. Valadares

### **EMENTA**

**RESTITUIÇÃO – ICMS – RECOMPOSIÇÃO DE ALÍQUOTA – SIMPLES MINAS – RECOLHIMENTO INDEVIDO – INEXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO JURÍDICA DO ENCARGO FINANCEIRO – ART. 166 DO CTN – INAPLICABILIDADE.** Pedido de restituição de valores indevidamente recolhidos a título de recomposição de alíquota de ICMS, em decorrência da aquisição de artigos e acessórios do vestuário, por contribuinte optante pelo Simples Minas. Devidamente comprovado o recolhimento indevido, legítimo é o direito à restituição dos respectivos valores, não se aplicando, à espécie, o disposto no art. 166 do CTN, em face da inexistência de repercussão jurídica do encargo financeiro. Impugnação procedente. Decisão por maioria de votos.

### **RELATÓRIO**

A ora Impugnante pleiteia a restituição da importância de R\$ 24.995,28 (vinte e quatro mil, novecentos e noventa e cinco reais e vinte e oito centavos), ao argumento de que recolheu indevidamente a referida quantia a título de recomposição de alíquota de ICMS, relativamente a aquisições de mercadorias em operações interestaduais realizadas no período de março/2005 a junho/2007, em que era optante pelo regime de recolhimento denominado Simples Minas.

Regularmente instruído o pedido, foi o mesmo indeferido pelo Sr. Delegado Fiscal de Governador Valadares, conforme despacho de fls. 317, 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 pelos mesmos a 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. 322/324, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 342/347.

### **DECISÃO**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como se vê do relatório supra, trata-se de Impugnação contra indeferimento de pedido de restituição de importância indevidamente paga a título de recomposição de alíquota do ICMS, por contribuinte optante pelo Simples Minas.

Registre-se, inicialmente, que não há nos autos qualquer discussão acerca do pagamento indevido, cabendo assinalar, a propósito, que a ora Impugnante instruiu o pedido, além de outros documentos e livros fiscais comprobatórios do fato, com cópias da solução dada às Consultas de Contribuintes nº. 170 e 171/2008, versando sobre matéria idêntica, segundo a qual os Consulentes, igualmente optantes pelo Simples Minas, não estavam obrigados à recomposição de alíquota relativamente às aquisições interestaduais de artigos do vestuário. É o que se pode verificar das respectivas ementas e pequenos trechos, com o mesmo teor, abaixo reproduzidos:

**SIMPLES NACIONAL - ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO - VESTUÁRIO** - A antecipação do imposto prevista no § 14, art. 42 do RICMS/2002, não será devida nos casos em que forem iguais a alíquota interestadual e a alíquota interna de aquisição fixada nesse artigo para o mesmo tipo de operação.

(...)

Isso posto, passa-se a responder aos questionamentos formulados.

1 - A recomposição de alíquota prevista no extinto regime Simples Minas aplicava-se às operações interestaduais, visando a igualar a carga tributária dessas entradas àquela praticada internamente para o mesmo tipo de operação.

As operações internas promovidas por industrial fabricante com artigos do vestuário destinados a estabelecimento de contribuinte do imposto tinham a sua base de cálculo reduzida, resultando em uma carga tributária de 12% (doze por cento), conforme disposto no (...).

Desse modo, enquanto enquadrada no Simples Minas, a Consulente não estava obrigada a efetuar a recomposição de alíquota, uma vez que, em virtude de lei estadual, a carga tributária prevista para a aquisição interna equivalia àquela estabelecida para a operação interestadual.

(...)

3 - Caso tenha efetuado recolhimento indevido a título de recomposição de alíquota na vigência do Simples Minas ou de antecipação do imposto estabelecida para o Simples Nacional, a Consulente poderá requerer a sua restituição para abatimento no valor devido a título de antecipação do imposto ou diferencial de alíquota, observado o disposto no art. 4º do Decreto nº 44.701/2008 e, no que couber, nos arts. 28 a 36 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/2008, não sendo necessária a retificação das declarações.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Saliente-se que, em matéria de restituição de valores indevidamente pagos a título de tributos, a regra geral é que a legitimidade ativa para pleitear a repetição do indébito – administrativa ou judicialmente – é do sujeito passivo da obrigação tributária, vale dizer, aquele a quem é atribuída a responsabilidade legal pelo pagamento do tributo, mas que, ao fazê-lo, comete erro de direito ou de fato do qual resulte pagamento total ou parcialmente indevido, seja por falta de previsão legal da obrigação, seja porque legalmente prevista, porém quantificada em excesso. É o que se depreende, salvo melhor juízo, do disposto no art. 165 do CTN.

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

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

Apesar da complexidade que o tema encerra, já que, em última análise, o encargo financeiro relativo a todos os tributos são direta ou indiretamente repassados aos adquirentes dos bens, mercadorias e serviços – *ora pela via dos preços, tal como ordinariamente se dá nos tributos que, do ponto de vista econômico, incidem sobre a produção, circulação e consumo, ora pela via dos custos/despesas, em relação àqueles sobre a renda ou o patrimônio* –, e não obstante a ausência de um critério seguro para se definir juridicamente quais são os tributos “que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro”, a doutrina especializada é praticamente 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 – 9ª ed., Forense, RJ, 2006, 2ª t., p. 815/817), para quem

(...) a teoria da translação do ônus fiscal, bem estudada em seu aspecto econômico na Ciência das Finanças, é extremamente complexa. Os financistas são unânimes na assertiva de que todos os tributos incidentes sobre organizações econômicas, inclusive o imposto de renda

e os patrimoniais, são trasladáveis mediante o mecanismo dos preços e dos contratos. De igual modo, muita vez, as condições de mercado, estruturais ou conjunturais, forçam os agentes econômicos ao fenômeno da *absorção dos custos fiscais*.

(...)

Quando o CTN se refere a tributos que, pela sua própria natureza, comportam a transferência do respectivo encargo financeiro, está se referindo a tributos que, pela sua *constituição jurídica*, são feitos para *obrigatoriamente* repercutir, casos do IPI e do ICMS, entre nós, idealizados para serem transferidos ao consumidor final. A natureza a que se refere o artigo é *jurídica*. A transferência é juridicamente possibilitada. A abrangência do art. 166, portanto, é limitada, e não ampla. (grifos no original).

Prosseguindo em suas lições, e após asseverar que o certo é distinguir entre a repercussão econômica e a jurídica, o ilustre Professor cita 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 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(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 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 VÊZES, É MATÉRIA DE FATO, APRECIÁVEL EM CASO CONCRETO.

(...)

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

(...)

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

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

O MESMO TRIBUTO PODERÁ SER DIRETO OU INDIRETO, CONFORME A TÉCNICA DE INCIDÊNCIA E ATÉ CONFORME AS

## 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 CTN:

EMENTA:

(....)

II. TRIBUTOS QUE COMPORTEM, POR SUA NATUREZA, TRANSFERÊNCIA DO RESPECTIVO ENCARGO FINANCEIRO SÃO SOMENTE AQUELES EM RELAÇÃO AOS QUAIS A PRÓPRIA LEI ESTABELEÇA DITA TRANSFERÊNCIA. SOMENTE EM CASOS ASSIM APLICA-SE A REGRA DO ART. 166 DO CTN, POIS A NATUREZA A QUE SE REPORTA TAL DISPOSITIVO LEGAL SÓ PODE SER A JURÍDICA, QUE É DETERMINADA PELA LEI CORRESPONDENTE E NÃO POR MERAS CIRCUNSTÂNCIAS ECONÔMICAS QUE PODEM ESTAR, OU NÃO, PRESENTES, SEM QUE SE DISPONHA DE UM CRITÉRIO SEGURO PARA SABER QUANDO SE DEU, E QUANDO NÃO SE DEU, ALUDIDA TRANSFERÊNCIA. (....) (STJ. AGRESP 224586/SP. REL.: MIN. JOSÉ DELGADO. 1ª TURMA. DECISÃO: 16/11/99. *DJ* DE 28/02/00, P. 57.)

Dentre as mencionadas decisões judiciais, merecem destaque as seguintes:

### TFR 1ª REGIÃO

(....)

II. A REPERCUSSÃO MERAMENTE ECONÔMICA, A TÍTULO DE CUSTO TRIBUTÁRIO, NO PREÇO DO BEM PRODUZIDO OU DO SERVIÇO OFERECIDO, NÃO LEVA O TRIBUTO A SER INDIRETO, NA CONCEPÇÃO JURÍDICA, NEM IMPEDE A REPETIÇÃO, QUANDO DECLARADO INCONSTITUCIONAL, POIS A 'TRANSFERÊNCIA' NÃO SE DÁ NA MESMA PROPORÇÃO, PODENDO TEORICAMENTE ATÉ MESMO NÃO OCORRER, POIS OS PREÇOS PRATICADOS NO MERCADO, EM BENS E SERVIÇOS, NÃO DEPENDEM APENAS DA VONTADE DE QUEM OS OFERECE. (....). (TRF-1ª REGIÃO. AC 2000.01.00.063353-5/MG. REL.: DES. FEDERAL OLINDO MENEZES. 3ª TURMA. DECISÃO: 17/09/02. *DJ* DE 04/10/02, P. 89.)

TFR 2ª REGIÃO

EMENTA:

(....)

TODOS OS TRIBUTOS TRAZEM EM SI UMA REPERCUSSÃO ECONÔMICA NOS PREÇOS FINAIS DOS PRODUTOS, MAS ESTA SE MOSTRA IRRELEVANTE SE NÃO HÁ UMA PREVISÃO LEGAL DE QUE O ÔNUS FINANCEIRO SERÁ SUPOSTADO POR TERCEIRO. (....). (TRF-2ª REGIÃO. AC 1999.02.01.055041-3/RJ. REL.: DES. FEDERAL BENEDITO GONÇALVES. 4ª TURMA. DECISÃO: 02/10/01. DJ DE 17/02/03, P. 145.)

TFR 3ª REGIÃO

EMENTA:

(....)

A DISTINÇÃO ENTRE CONTRIBUINTE DE DIREITO (O TRIBUTADO) E O DE FATO (O QUE SUPOSTA 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PELO CONTRIBUINTE E O REPASSE COMO CUSTO OPERACIONAL NÃO SIGNIFICA A TRANSFERÊNCIA DE SUJEIÇÃO PASSIVA DO PSEUDO ENCARGO TRIBUTÁRIO. (...) (TRF-4ª REGIÃO. AMS 2005.71.00.016031-5/RS. REL.: DES. FEDERAL ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA. 1ª TURMA. DECISÃO: 05/09/07. DJ DE 25/09/07)

EMENTA:

(...)

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

De toda a doutrina e jurisprudência acima citadas, verifica-se que para a aplicação do art. 166 do CTN é irrelevante o repasse meramente econômico do encargo financeiro, até porque, independentemente de sua classificação econômica, todo e qualquer tributo será de alguma forma repassado ao consumidor final, na medida que compõem o custo de produção e/ou comercialização daqueles.

Importa analisar, pois, se houve ou não a repercussão jurídica do encargo financeiro, assim entendida aquela decorrente e intrínseca ao regime jurídico do tributo, caracterizada pela obrigatoriedade do destaque do imposto na nota fiscal relativa à operação, mediante o qual se dá o repasse do ônus tributário do sujeito passivo da obrigação (contribuinte de direito) para o adquirente do bem, mercadoria ou serviço (contribuinte de fato).

Daí porque a análise da repercussão deve ser feita considerando-se individualmente cada operação realizada entre os diversos agentes econômicos envolvidos na cadeia de produção, circulação e consumo do bem, mercadoria ou serviço, e não apenas na última etapa desta, quando todo o ônus fiscal é 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, mediante o destaque na respectiva nota fiscal, independentemente da fase da referida cadeia de circulação econômica em que se dê a operação.

Nesta linha de entendimento, a aplicação do art. 166 do CTN depende da prévia verificação, em cada caso concreto, se houve a repercussão jurídica do encargo financeiro decorrente do pagamento indevido, repercussão esta que exige, naturalmente, o envolvimento de duas pessoas, quais sejam os chamados “contribuinte de *jure* e de *facto*”, e ainda, se na operação considerada havia a obrigatoriedade do destaque do imposto.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 não há de se falar em repercussão jurídica do encargo financeiro e, conseqüentemente, em aplicação do disposto no artigo 166 do CTN. 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.

Estas as razões pelas quais, no caso dos autos, restando devidamente comprovado o recolhimento indevido, legítimo é o direito à restituição dos respectivos valores à Requerente, não se aplicando, à espécie, o disposto no art. 166 do CTN, em face da inexistência de repercussão jurídica do encargo financeiro. Aplica-se, isto sim, a regra geral do art. 165, segundo o qual o sujeito passivo tem direito à restituição de valores indevidamente recolhidos, a título de tributo.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente a Impugnação. Vencido o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, que julgava improcedente a Impugnação. Participou do julgamento, além dos signatários e do vencido, o Conselheiro Breno Frederico Costa Andrade (Revisor).

**Sala das Sessões, 04 de junho de 2009.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente**

**Raimundo Francisco da Silva**  
**Relator**

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

Acórdão: 18.357/09/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.000204931-22  
Impugnação: 40.010123632-35  
Impugnante: Tatiana Cipriano de Albuquerque Ramos  
IE: 277201665.00-38  
Proc. S. Passivo: Jair Ferraz da Silva/Outro(s)  
Origem: AF II/Gov. Valadares

---

Voto proferido pelo Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, 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.

A Delegacia Fiscal de Governador Valadares indeferiu pedido de restituição de ICMS indevidamente recolhido pela Requerente, consubstanciado no dispositivo supra, considerando-se a ausência de comprovação da assunção pela 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.

Os votos vencedores se fundamentaram no entendimento de que não haveria como se inferir a possibilidade de o Contribuinte ter transferido o encargo do ICMS para o preço da mercadoria por ele vendida, por se tratar de uma antecipação do imposto, devido no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento, conforme disposto no § 14, art. 42 do RICMS/02, tornando-se inaplicável o art. 166 mencionado.

Não obstante, no caso em tela, tratando o ICMS de imposto indireto, não há dúvidas quanto à repercussão do imposto recolhido, dentro de uma das etapas da cadeia de circulação da mercadoria, no preço da última operação da cadeia, ou seja, a de venda ao consumidor final, aquele que realmente arca com todos os valores, despesas e custos que incidiram dentro da cadeia.

O imposto recolhido a título de antecipação do imposto, por se tratar de tributo devido no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contribuinte possui, do ponto de vista econômico, caráter de custo da mercadoria, sendo, por consequência e em regra, objeto de repasse de seu encargo ao adquirente.

Diante do exposto, entendo que deve ser respeitada a previsão constante 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 pela Requerente do referido encargo ou da autorização do contribuinte de fato para o procedimento de pedido de restituição, não há previsão legal para deferimento de seu pedido, com fulcro no já citado e transcrito art. 166 do CTN.

**Sala das Sessões, 04 de junho de 2009.**

**Edwaldo Pereira de Salles  
Conselheiro**