

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.887/10/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 16.000268467-01
Impugnação: 40.010125187-60
Impugnante: Dois Irmãos Trindade Ltda - ME
IE: 009654332.00-79
Proc. S. Passivo: Edvardo Luz de Almeida
Origem: DF/Teófilo Otoni

EMENTA

RESTITUIÇÃO – ICMS – SIMPLES MINAS – RECOMPOSIÇÃO DE ALÍQUOTA – RECOLHIMENTO INDEVIDO – COMPROVADA A INEXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO JURÍDICA DO ENCARGO FINANCEIRO – ART. 166 DO CTN. Pedido de restituição de valores indevidamente recolhidos a título de recomposição de alíquota de ICMS, em decorrência da aquisição de mercadorias, por contribuinte optante pelo Simples Minas. Devidamente comprovado o recolhimento indevido, legítimo é o direito à restituição dos respectivos valores 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. Impugnação procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A ora Impugnante pleiteia da Fazenda Pública Estadual, a restituição de valores que entende terem sido recolhidos indevidamente aos cofres públicos estaduais, a título de recomposição de alíquota, nas aquisições de móveis, adquiridos diretamente de indústrias localizadas em outras unidades da Federação, visto que a carga tributária aplicável para a aquisição interna desses produtos é igual àquela praticada na aquisição interestadual.

O Chefe da DF/2º Nível Teófilo Otoni, em despacho de fl. 105, indefere o pedido, considerando que este não estava devidamente instruído nos termos do art. 28, inciso I, alínea “b” do RPTA/MG e que 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-lo, conforme previsto no art. 30 do mesmo RPTA/MG.

Inconformada com o indeferimento de seu pedido, a Requerente, tempestivamente, por procurador devidamente constituído, apresenta Impugnação de fls. 108113, em síntese, aos argumentos seguintes:

- cita o art. 165 do Código Tributário Nacional para sustentar seu pedido;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- requereu a restituição de valor pago indevidamente, a título de recomposição de alíquota de ICMS de móveis adquiridos de indústrias localizadas em outros Estados (CFOP 6101), no período de janeiro de 2005 a junho de 2007, em razão da carga tributária aplicável para a aquisição interna do produto diretamente de indústrias, naquele período, ser igual àquela praticada na aquisição interestadual;

- causou surpresa o indeferimento do seu pedido tanto tempo depois, extrapolando todos os prazos previstos no RPTA e sem nenhuma justificativa;

- de acordo com o disposto no inciso II, § 4º, art. 10 do Anexo X do RICMS/MG, o contribuinte, nas aquisições interestaduais de móveis de indústria, em operação interestadual, não estava obrigado a promover a recomposição de alíquota interna, e como o fez, tem-se que o pagamento se deu de forma indevida, sendo esta, a prova inconteste de que assumiu o respectivo encargo financeiro, fato que ficou indubitavelmente provado pela juntada das notas fiscais relacionadas no seu pedido e os recolhimentos de ICMS efetivados;

- se o único motivo que lastreou o indeferimento foi a dúvida quanto a assunção do encargo financeiro, esta não existe mais, diante da clareza da legislação, devendo, portanto, o execrável ato de indeferimento ser totalmente desprovido;

- sendo uma microempresa com receita bruta presumida e, sendo esta receita definitiva, como explica a Orientação SEF 001/05, não há porque falar em repasse de encargo financeiro ao consumidor, até porque, no presente caso, trata-se de entrada de mercadoria e não de saída, cuja tributação, como dito acima, era presumida e definitiva;

- diversas são as respostas dadas a consultas feitas a DOLT/SUTRI/SEF para casos semelhantes, dizendo que ditos recolhimentos são indevidos e, no mesmo sentido, existem várias decisões deste Egrégio Conselho pugnano pelo acolhimento das razões dos contribuintes, decidindo pela procedência da restituição;

- não procede a alegação de que o pedido não está devidamente instruído nos termos do art. 28, inciso I, alínea “b” do RPTA/MG, visto que os documentos necessários à apuração e liquidez da importância a restituir foram juntados ao pedido;

- desobedecido o prazo previsto no art. 34 do RPTA/MG, o Fisco simplesmente utilizou desse artifício para indeferir o pedido;

- não havendo dúvidas quanto à restituição da importância indevidamente recolhida a título de recomposição de alíquota, pleiteia-se também a indexação dos acréscimos legais, através da SELIC, que é o indexador oficial, para recebimento de tributos pela SEF/MG;

- cita o professor Kiyoshi Harada, Súmulas de tribunais sobre a correção na repetição do indébito e parte de decisão do Conselho de Contribuintes.

Ao final, tendo restado provado o direito a restituição pleiteada, pede pela sua aprovação com a indexação para a atualização dos seus valores através do indexador SELIC.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco se manifesta às fls. 120/123, reiterando os fundamentos norteadores do despacho de indeferimento do pedido de restituição de fl. 105, e afirmando, em resumo:

- seu posicionamento está lastreado no Código Tributário Nacional, no RICMS/02 e no RPTA/MG;
- a Impugnante não apresentou a documentação necessária para comprovar que assumiu o encargo financeiro referente ao pedido de restituição;
- cita e transcreve os arts. 30 do RPTA/MG e 92 do RICMS/02;
- os encargos financeiros dos tributos são assumidos pelo consumidor final, principalmente em atividades do comércio varejista, como no caso em tela;
- o fato de a Impugnante ser uma microempresa com receita bruta presumida não altera a política de repasse do encargo financeiro ao consumidor;
- há que se considerar que o valor da tributação será sistematicamente incluído no preço de revenda da mercadoria, sob pena do comerciante assumir ele mesmo tal encargo, o que se tornaria uma espécie de transferência de renda do vendedor para o consumidor/adquirente e isto inviabilizaria a atividade mercantil;
- o consumidor deveria autorizar expressamente a Requerente a receber o valor por ele pago indevidamente a título de imposto e não existe tal autorização nos autos.

Ao final, pede a improcedência da impugnação.

Em sessão realizada em 15 de setembro de 2009, a Primeira Câmara de Julgamento converteu o julgamento em diligência para o Fisco: 1) verificar se as notas fiscais objeto do pedido são todas relativas a aquisições de indústrias e se para o levantamento do valor a restituir a Contribuinte considerou os valores pagos ao FUNDESE; 2) demonstrar o valor a ser restituído, caso os argumentos da Impugnante sejam aceitos pela Câmara de Julgamento.

A Impugnante retorna aos autos às fls. 138/139, em resposta ao Ofício DF/Teófilo Otoni, esclarecendo que os valores pagos ao FUNDESE foram demonstrados no SAPI em separado e recolhidos em código distinto da recomposição de alíquota e, portanto, não fazem parte do pedido.

A Impugnante retorna aos autos às fls. 147/148 e presta esclarecimentos quanto ao valor correto do pedido de restituição afirmando que os valores informados em 17 de novembro de 2009 foram motivados por erros de digitação e soma da planilha. Na oportunidade esclarece também que a Nota Fiscal digitada como 141039 (mês de dezembro de 2006) é na realidade é a de n.º 161550.

O Fisco se manifesta à fl. 152 esclarecendo:

- todas as notas fiscais objeto do pedido são provenientes de indústrias;
- os valores pagos ao FUNDESE foram recolhidos em código distinto e não fazem parte do levantamento;
- o valor a ser restituído está demonstrado às fls. 140/142 e 149/151.

DECISÃO

Compete à Câmara analisar a Impugnação apresentada contra ato do Delegado Fiscal/DF 2º Nível Teófilo Otoni que, em despacho de fl. 105, indeferiu o pedido de restituição de fls. 02/03, referente à importância indevidamente paga a título de recomposição de alíquota do ICMS, por contribuinte optante pelo Simples Minas, com base nas seguintes premissas:

- o pedido não estava devidamente instruído nos termos do art. 28, inciso I, alínea “b” do RPTA/MG;

- 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-lo, conforme previsto no art. 30 do RPTA/MG.

Em Minas Gerais a cobrança antecipada do diferencial de alíquota das empresas optantes pelo Simples Minas estava prevista durante a sua vigência em lei estadual, no Anexo X do Regulamento do ICMS.

Assim, a exigência do recolhimento pelas micro e pequenas empresas inscritas no Simples Minas da diferença entre a alíquota interna e a interestadual esteve em vigor em Minas Gerais, sendo que o pagamento deveria ocorrer até o último dia útil da primeira quinzena do mês seguinte ao a ocorrência do fato gerador.

Veja-se os dispositivos que tratavam da matéria:

“ANEXO X

CAPÍTULO III

DAS DISPOSIÇÕES ESPECÍFICAS À MICROEMPRESA E À
EMPRESA DE PEQUENO PORTE

Seção I

Da Apuração do Imposto

Art. 9º - A microempresa e a empresa de pequeno porte ficam sujeitas ao pagamento mensal do ICMS resultante da soma dos valores obtidos na forma prevista nos arts. 10 e 11, observadas as deduções previstas nos arts. 28 e 29, todos desta Parte, bem como os estornos de crédito ou de débito, se for o caso.

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.

§ 1º - Da apuração prevista neste artigo serão excluídos os valores correspondentes à:

I - entrada de mercadoria recebida em devolução;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - entrada de mercadoria com isenção, não-incidência, suspensão ou sujeita ao regime de substituição tributária;

III - parcela reduzida da base de cálculo do ICMS;

IV - entrada de mercadoria em retorno ao estabelecimento;

V - entrada de mercadoria remetida por contribuinte enquadrado no Simples Minas.

§ 2º - Do valor apurado na forma do *caput* deste artigo será abatido o valor do imposto corretamente destacado na nota fiscal relativa à entrada de mercadoria ou bem e à respectiva utilização de serviço no período.

§ 3º - Para os efeitos do abatimento a que se refere o § 2º, não será considerado, ainda que destacado em documento fiscal, o valor correspondente à vantagem econômica decorrente de concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

§ 4º - Não haverá valor remanescente a ser recolhido na forma deste artigo:

I - quando a carga tributária relativa à venda a consumidor final for igual ou inferior à alíquota interestadual; ou

II - na hipótese de redução de carga tributária relativa à entrada em decorrência de lei estadual.

§ 5º - Tratando-se de entrada de mercadoria ou bem de serviço cujo remetente ou prestador seja microempresa ou empresa de pequeno porte localizada em outra unidade da Federação, será considerado como crédito o valor resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre o valor da mercadoria ou serviço.

§ 6º - Na hipótese em que ocorrer devolução de mercadoria, o valor do imposto pago na forma deste artigo será lançado no SAPI como estorno de débito.

§ 7º - Do valor apurado nos termos deste artigo poderá ser deduzido, como estorno de débito, o montante do imposto recolhido na forma prevista no art. 422 da Parte 1 do Anexo IX deste Regulamento." (grifos não constam do original)

Como pode ser visto dos dispositivos acima transcritos havia uma clara determinação para que a microempresa e a empresa de pequeno porte recolhessem, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, com base nestas mesmas determinações verifica-se que é crucial analisar se haveria diferença positiva entre a carga tributária interna e a interestadual com vistas a se certificar se haveria diferença a ser recolhida.

Considerando o disposto no § 3º do art. 12 da Lei nº 15.219/04 c/c § 4º do art. 10 do Anexo X do RICMS/02, acima transcrito, é possível concluir que o contribuinte enquadrado no Simples Minas não teria a obrigação de efetuar a recomposição da alíquota interna quando a carga tributária aplicável na operação interna fosse igual ou inferior à alíquota interestadual referente à aquisição efetuada por esse mesmo contribuinte. Também não estaria o contribuinte mineiro obrigado a tal recomposição na hipótese em que, em virtude de lei estadual, a carga tributária prevista para a aquisição interna fosse igual ou inferior àquela praticada na aquisição interestadual.

Assim, na hipótese relacionada ao inciso II do § 4º acima citado, não se aplicaria a recomposição de base de cálculo caso a carga tributária prevista para a aquisição do produto, junto a industrial mineiro, fosse igual ou inferior àquela praticada na aquisição interestadual efetuada pela Impugnante, junto a estabelecimento industrial, do mesmo tipo de produto.

Note-se que para não ocorrer a incidência da recomposição era necessário que todos os elementos vinculados a condição de uso da carga tributária reduzida estivessem presentes, como o produto e a destinação, caso contrário haverá aplicação da alíquota específica do produto ou percentual genérico de 18% (dezoito por cento).

À época da vigência do Simples Minas o próprio Estado, por meio de consultas respondidas pelo órgão responsável da Secretaria de Fazenda do Estado, já havia se manifestado por diversas vezes no mesmo sentido do entendimento aqui exposto. Senão veja-se:

“11 Simples Minas – Recomposição de Alíquota – Indústria – Tecidos, Fios e Fibras

Exposição:

O contribuinte atua no ramo de confecção de peças de vestuário. Informa que é enquadrado no Simples Minas, apurando o imposto com base na receita real e que adquire os insumos como tecidos, fios de algodão e aviamentos, dentro e fora do estado, com carga tributária de 12%.

Informa, ainda, que vem recolhendo o ICMS pela recomposição de alíquota nas aquisições de fora do Estado. Com dúvidas na interpretação da legislação tributária, em especial o art. 10 do Anexo X do RICMS/02, que trata da recomposição da alíquota, apresenta a seguinte consulta:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1 – Nas aquisições interestaduais de tecidos, fios de algodão e aviamentos, tanto de indústrias como de atacadistas, está dispensada da recomposição de alíquota prevista no art. 10 do Anexo X do RICMS/2002?

2 – Caso tenha recolhido valores indevidamente ou a maior em face da presente consulta, poderá compensar estes valores com débitos futuros apresentados no programa SAPI ou solicitar restituição dos mesmos?

3 – Sendo as respostas positivas, deverão ser recalculados e retransmitidos os valores lançados no programa SAPI ou apenas apresentada uma planilha com memória de cálculo para efeito da compensação ou restituição?

4 – Está correto o entendimento de que, caso seja necessária a substituição das DAPI-Simples, não será devida a Taxa, pois esta correção seria uma solicitação do Fisco?

Solução:

1 – Relativamente a tecidos, nas operações entre contribuintes inscritos no Estado, a subalínea “b.10”, inciso I, art. 42, Parte Geral do RICMS/2002, prevê a aplicação da alíquota interna de 12% (doze por cento).

Em relação a fios e fibras, o contribuinte pode adquiri-los também à alíquota de 12% (doze por cento), tanto nas operações interestaduais quanto nas internas, conforme prevê a subalínea “b.9”, inciso I do citado art. 42.

Para as operações com fios têxteis e linhas para costurar destinadas a contribuintes do ICMS, promovidas até 31 de dezembro de 2007, a legislação estabelece a alíquota interna de 12% (doze por cento), nos termos da subalínea “b.27”, também do inciso I do art. 42 mencionado.

Para esses produtos, em consonância com o disposto no inciso II, § 4º, art. 10, Parte 1, Anexo X do RICMS/2002, o contribuinte não estará obrigado 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.

Já nas aquisições em operações interestaduais de aviamentos, sendo a carga tributária interna prevista para a mesma operação superior àquela praticada na aquisição interestadual, o contribuinte deverá promover a recomposição da alíquota interna, conforme estabelecido no citado art. 10.

2 e 3 – Caso o contribuinte tenha feito recomposição da alíquota interna indevidamente, deverá recalcular os valores lançados no programa SAPI e retransmiti-los, gerando, conseqüentemente, a DAPI-Simples. 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.

4 – Não. Será necessária a substituição das DAPI-Simples entregues pelo contribuinte contendo dados incorretos. Nesse caso, será devida a Taxa de Expediente, conforme o item 2.6 da Tabela A anexa à Lei nº 6763/75.

Legislação:

- RICMS/02: Parte Geral, art. 42, inciso I, subalínea “b.9”, subalínea “b.10”, subalínea “b.27”; Anexo X, Parte 1, art. 10, § 4º, inciso II;
- Lei nº 6763/75, item 2.6 da Tabela A anexa;
- CLTA/MG, aprovada pelo Decreto nº 23.780/84, arts. 36 a 41.

Consulta(s) de Contribuinte(s): 092/07, 093/07, 094/07, 095/07, 096/07, 220/07”

Veja-se também a solução dada às Consultas de Contribuintes n.ºs 170 e 171/08, 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.

Assim, fica clara a existência de um farto conjunto de consultas respondidas pelo próprio Estado no sentido de não ser devido o recolhimento da recomposição da tributação interna.

Da farta documentação trazida aos autos é possível concluir não haver dúvidas em relação à ocorrência do recolhimento 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.

Neste sentido, merece destaque a resposta à diligência determinada pela Câmara de Julgamento por meio da qual o Fisco esclarece que verificadas todas as

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

notas fiscais objeto do pedido foi constatado que são relativas a aquisições de indústrias e que o FUNDESE não foi considerado no pedido de restituição, visto ter seu recolhimento sido feito em separado, através de código de receita distinto, conforme atestam os comprovantes juntados ao pedido.

Assim, cumpre à Câmara verificar se o disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional se aplica, ou não, à hipótese dos autos.

Para tanto, vale transcrever o citado art. 166, *in verbis*:

"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."

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.”

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.” (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 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 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.

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

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 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.)”

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 SUPOSTADO POR TERCEIRO. (...). (TRF-2ª REGIÃO. AC 1999.02.01.055041-3/RJ. REL.: DES. FEDERAL BENEDITO GONÇALVES. 4ª TURMA. DECISÃO: 02/10/01. DJ DE 17/02/03, P. 145.)

TFR 3ª REGIÃO

EMENTA:

.....
A DISTINÇÃO ENTRE CONTRIBUINTE DE DIREITO (O TRIBUTADO) E O DE FATO (O QUE SUPORTA O ÔNUS ECONÔMICO DA TRIBUTAÇÃO) SOMENTE TEM RELEVÂNCIA NOS TRIBUTOS INDIRETOS QUE, POR SUA PRÓPRIA NATUREZA, ADOTAM COMO TÉCNICA JURÍDICA A TRANSFERÊNCIA, POR DESTAQUE, DA TRIBUTAÇÃO AO AGENTE SEGUINTE DA CADEIA DE PRODUÇÃO E CONSUMO, CONFORME DISPOSTO NO ART. 166 DO CTN. (...). (TRF-3ª REGIÃO. AMS 2005.61.07.004357-6/SP. REL.: DES. FEDERAL CARLOS MURTA. 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 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).

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, mediante o destaque na respectiva nota fiscal,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Assim, 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.

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 art. 166 do Código Tributário Nacional. 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 ora Requerente.

O regime simplificado de tributação denominado Simples Minas, instituído pela Lei nº 15.219/04, vigente no período de 1º de janeiro de 2005 a 30 de junho de 2007, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

.....
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);

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;

.....”

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 à regra do art. 166 do Código Tributário Nacional.

Assim, comprovado o recolhimento indevido, legítimo é o direito à restituição dos respectivos valores.

Verifica-se ainda dos autos que a Impugnante pleiteia a restituição dos valores recolhidos indevidamente com a correção pela taxa SELIC a partir do pagamento indevido.

Importante destacar que a atualização monetária dos créditos tributários do Estado, bem como, a cobrança de juros de mora já estava prevista na Resolução n.º 2.816/96, que introduziu a taxa SELIC como parâmetro para cálculo dos juros moratórios incidentes sobre pagamentos de créditos tributários em atraso.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Atualmente, a matéria encontra-se regulamentada pela Resolução n.º 2.880/97 que, em seu art. 1º, é clara ao dispor que os créditos tributários, cujos vencimentos ocorressem a partir de 1º de janeiro de 1998 seriam expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema de Liquidação e Custódia (SELIC) estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

Citada Resolução acha-se ajustada aos critérios definidos para cobrança dos débitos federais, conforme condicionado em dispositivos da Lei n.º 6.763/75.

Portanto, se os valores a serem pagos em atraso no Estado de Minas Gerais devem ser feitos lastreados na taxa SELIC, também os valores a serem restituídos aos contribuintes devem respeitar os mesmos parâmetros

Com relação à utilização da Taxa SELIC como índice de correção, oportuno esclarecer que o Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Luiz Fux deixou consignado no voto-vista (voto vencedor) que proferiu no AgRg no Agravo de Instrumento n.º 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 DA FAZENDA, EM RESPEITO À PROPORCIONALIDADE DETERMINADA NO ART. 167 DO CTN, E OS PARADIGMAS CONDUZEM AO ENTENDIMENTO SINTETIZADO QUE:

.....” GRIFOS NÃO CONSTAM DO ORIGINAL.

Estas as razões pelas quais, no caso dos autos, restando devidamente comprovado o recolhimento indevido, legítimo é o direito à restituição dos valores à Requerente. Aplica-se, desta forma, 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 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente a impugnação, devendo os valores requeridos a título de restituição ser corrigidos pela taxa SELIC a partir do pagamento indevido. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Edécio José Cançado Ferreira e Maria de Lourdes Medeiros.

Sala das Sessões, 30 de junho de 2010.

**Mauro Heleno Galvão
Presidente / Revisor**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora**