

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

Acórdão: 19.915/10/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.000290331-08  
Impugnação: 40.010126074-52  
Impugnante: Scherrer & Merklein Indústria e Comércio Ltda  
IE: 543055176.00-60  
Proc. S. Passivo: José Souza Lopes  
Origem: DF/Governador Valadares

**EMENTA**

**RESTITUIÇÃO - ICMS - RECOLHIMENTO A MAIOR – EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO JURÍDICA DO ENCARGO FINANCEIRO – ART. 166 DO CTN. Pedido de restituição de valor recolhido a maior a título de ICMS/ST em razão de apuração incorreta do imposto devido. Não reconhecido o direito à restituição pleiteada, em face das disposições contidas no art. 166 do CTN c/c o art. 92, §3º do RICMS/02 e o art. 30 do RPTA/MG – Decreto nº 44.747/08, haja vista que a Impugnante não comprovou ter assumido o encargo financeiro. Correto o indeferimento do pedido de restituição. Impugnação improcedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A ora Impugnante pleiteia da Fazenda Pública Estadual, a restituição de importância ao argumento de cálculo indevido do ICMS/ST pertinente às operações com água mineral em galões de 20 (vinte) litros, em desacordo com a Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 001/07 (com as disposições vigentes à época).

O Delegado Fiscal da DF/Governador Valadares, em despacho de fls. 761 e com base no Parecer Fiscal de fls. 759/760, decide indeferir o pedido.

Inconformada com a decisão supra, a Requerente, tempestivamente, por seu representante legal, apresenta Impugnação de fls. 763/777, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 814/816.

**DECISÃO**

A Requerente é empresa optante pelo Simples Nacional que tem como atividade o envasamento e venda de água mineral não gaseificada, unicamente em garrações de 20 (vinte) litros.

À época dos fatos geradores, era permitida às empresas inscritas no Simples Nacional a dedução do ICMS da operação própria no cálculo do ICMS/ST, embora não destacado na nota fiscal.

Informa a Requerente que, no período de 24/08/07 a 30/05/08, efetivou de forma indevida o cálculo do ICMS substituição tributária, eis que não considerou que

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

seria correto abater o ICMS referente à operação própria, 18% (dezoito por cento) conforme orientação supracitada, assim, houve pagamento a maior de ICMS/ST nas vendas efetuadas.

Alega ter cometido erro de fato ao destacar o ICMS/ST com valor muito acima daquele que seria o devido.

Pela documentação apresentada, verifica-se que realmente ocorreu o destaque a maior a título de substituição tributária, em face da incorreta apuração do imposto devido, e, também, a ocorrência da repercussão jurídica dos encargos financeiros do imposto devido a título de ICMS/ST aos destinatários das mercadorias, como bem salientou o Fisco em sua Manifestação Fiscal.

Cita-se, a título de exemplo, a sistemática do destaque do imposto e do repasse do mesmo ao adquirente conforme nota fiscal nº 003686, anexada às fls. 12 dos autos:

### **CÁLCULO DO ICMS/ST:**

ICMS/ST = BC/ST x ALÍQ. INTERNA – ICMS OP. PRÓPRIA

ICMS/ST = R\$ 1.824,00 x 18% - ZERO

ICMS/ST = R\$ 328,32

### **REPASSE DO IMPOSTO RETIDO AO ADQUIRENTE:**

VALOR TOTAL DA NOTA = VALOR TOTAL DOS  
PRODUTOS + ICMS/ST

R\$ 928,32 = R\$ 600,00 + R\$ 328,32

Esclareça-se que o exemplo acima foi utilizado, também, pela Requerente em sua impugnação ao indeferimento do pleito em análise, às fls. 765, para demonstrar o equívoco por ela cometido (cálculo a maior do ICMS/ST), ficando evidente nas suas demonstrações que caso tivesse feito a apuração correta do imposto devido teria feito um repasse a menor ao contribuinte substituído.

O entendimento da SEF/MG acerca do valor a ser adotado a título de dedução de operação própria no cálculo do ICMS/ST pelo optante pelo Simples Nacional, à época do pagamento indevido, era o valor do gravame que seria incidente na operação própria, caso o contribuinte fosse optante pelo regime normal de tributação, conforme Consulta de Contribuintes nº 198/08, dentre outras.

Há a destacar-se que a apuração, na forma acima exemplificada, repetiu-se em todas as operações objeto do pedido de restituição.

Nas hipóteses em que a restituição se refira aos chamados tributos indiretos, por força do art. 166 do Código Tributário Nacional, somente detém legitimidade ativa para o pedido aquele que comprove haver suportado o encargo financeiro do pagamento indevido. Neste sentido, confira-se a redação do referido dispositivo:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

No âmbito jurisprudencial, 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.

Quanto à questão da legitimidade para se requerer a repetição do indébito do ICMS pago a maior na chamada “substituição para frente” o Eg. Superior Tribunal de Justiça decidiu da seguinte forma com destaque do que interessa ao caso em tela:

"TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. TRIBUTO PAGO A MAIOR, CONSIDERANDO A DIFERENÇA ENTRE O PREÇO ESTIMADO E O VALOR EFETIVO (MENOR) DA OPERAÇÃO. **LEGITIMIDADE DO 'SUBSTITUÍDO' PARA REQUERER A REPETIÇÃO DO INDÉBITO OU PROCEDER À RESPECTIVA COMPENSAÇÃO, MAS SOMENTE A PARTIR DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 1996.** Até a Lei Complementar nº 87, de 1996, o 'substituído' não tinha qualquer relação jurídica com o sujeito ativo da obrigação tributária; depois dela, sem embargo de que não participe da relação tributária, o 'substituído' está legitimado a requerer a repetição do indébito do ICMS pago a maior na chamada 'substituição para frente' (art. 150, § 7º c/c o art. 10, § 1º, da Lei Complementar nº 87, de 1996) – desautorizada a presunção juris et de jure que militava a favor da base de cálculo por estimativa, na forma da Lei Complementar nº 44, de 1983. Recurso especial não conhecido." (STJ, REsp nº 203.551/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ de 03/05/99, p. 138).

Com relação às decisões deste Conselho citadas pela Requerente, cabe salientar que nos casos de análises de restituição de indébito importa analisar, pois, se houve ou não a repercussão jurídica do encargo financeiro, assim entendida aquela decorrente e intrínseca ao regime jurídico do tributo, caracterizada pela obrigatoriedade do destaque do imposto na nota fiscal relativa à operação, mediante o qual se dá o repasse do ônus tributário do sujeito passivo da obrigação (contribuinte de direito) para o adquirente do bem, mercadoria ou serviço (contribuinte de fato).

Nesta linha de entendimento, a aplicação do art. 166 do CTN depende da prévia verificação, em cada caso concreto, se houve a repercussão jurídica do encargo financeiro decorrente do pagamento indevido, repercussão esta que exige, naturalmente, o envolvimento de duas pessoas, quais sejam os chamados contribuinte de direito e de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 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/antecipação do imposto, matéria tratada nos acórdãos citados pela Impugnante, nestes casos, 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; também, porque também não há, naquela situação, a obrigatoriedade de emissão de nota fiscal, e muito menos o destaque do imposto.

Noutro caso citado, a Requerente foi quem efetivamente suportou o ônus do pagamento indevido do ICMS/ST.

Desse modo, as decisões deste Conselho, citadas pela Impugnante, referem-se a situações diversas da constante nos autos em análise.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. Pelo Impugnante, sustentou oralmente o Dr. José Souza Lopes e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor), Danilo Vilela Prado e Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 14 de julho de 2010.**

**Mauro Heleno Galvão**  
**Presidente/Relator**

MHG/EJ