

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.914/10/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.000332898-80  
Impugnação: 40.010127284-97  
Impugnante: Lojas Americanas S/A  
CNPJ: 33.014556/0455-30  
Proc. S. Passivo: Adriana Albuquerque da Silva Lemos/Outro(s)  
Origem: DF/BH2 – Belo Horizonte

### **EMENTA**

**RESTITUIÇÃO - ICMS – RECOLHIMENTO A MAIOR DO IMPOSTO. Devidamente comprovado o recolhimento em duplicidade do ICMS e que não ocorreu a transferência do encargo financeiro em dobro aos adquirentes, não se aplica o disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional, sendo legítimo o direito à restituição da parcela indevidamente recolhida ao Tesouro Estadual. Impugnação procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A ora Impugnante pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme petição de fls. 04/09, a restituição da importância de R\$ 7.935,93 (sete mil, novecentos e trinta e cinco reais e noventa e cinco centavos), atualizada monetariamente, relativa a imposto que entende ter sido recolhido em duplicidade aos cofres públicos estaduais, no período de janeiro a outubro de 2008.

O Delegado Fiscal de Juiz de Fora, em despacho de fl. 46, indefere o pedido de restituição com base na manifestação de fls. 41/45, considerando 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 RPTA/MG c/c art. 166 do Código Tributário Nacional.

Inconformada com o indeferimento de seu pedido, a Requerente, tempestivamente, por procuradoras devidamente constituídas, apresenta Impugnação de fls. 60/70, em síntese, aos argumentos seguintes:

- tem como atividade a exploração das chamadas "lojas de departamentos", onde realiza, em grande escala, vendas a varejo, normalmente para o público em geral (não contribuintes do ICMS), possuindo diversos estabelecimentos em todo o país;

- um dos princípios que norteia sua atividade é o de sempre honrar com todas as suas obrigações, inclusive para com as Fazendas Públicas;

- promoveu, no período de janeiro a outubro de 2008, a venda de mercadorias (balas, bombons, chocolates, goma de mascar, ovos de páscoa, guloseimas, etc) sujeitas ao regime de substituição tributária, com o destaque indevido do ICMS (muito embora o imposto já tivesse sido recolhido antecipadamente);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- tais mercadorias foram incluídas no regime de substituição tributária em 1º de novembro de 2007, pelo Decreto nº 44.648/07, sendo que, a partir de 01/01/08, o ICMS devido nas operações subsequentes com as citadas mercadorias passou a ser pago de forma antecipada quando de sua aquisição, logo, ao promover a saída subsequente, estaria desobrigada a proceder ao destaque e recolhimento do ICMS;

- contudo, tendo em vista que as informações acerca da tributação dos mencionados produtos não foram modificadas em seu cadastro sistêmico permaneceu promovendo a saída das mercadorias de seu estabelecimento com a incidência do ICMS sobre a operação (não obstante o recolhimento do imposto tenha se dado de forma antecipada), o que acarretou no recolhimento do imposto em duplicidade;

- deste modo, protocolou pedido de repetição de indébito tributário que, todavia, foi indeferido pelo Delegado Fiscal de Juiz de Fora/MG, mas esta r. decisão é totalmente dicotômica;

- apesar da fundamentação do indeferimento no sentido de que os documentos juntados não comprovariam que não houve transferência de encargo financeiro para o consumidor final, da simples análise dos mesmos, resta claro que estes provam efetivamente que não houve repasse algum;

- a substituição tributária constitui modalidade de sujeição passiva indireta em que a lei atribui expressamente a responsabilidade pela satisfação do crédito tributário a terceira pessoa, conforme determinado no art. 128 do Código Tributário Nacional;

- o regime de substituição tributária impõe tributação antecipada em face de fatos geradores futuros, com agregação de margem prevista em lei;

- desta maneira, no momento da aquisição das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, o imposto foi pago na fonte, mas, ao promover a saída subsequente, por um equívoco, tributou novamente a operação sem que tenha realizado o aumento do preço da mercadoria, significando que assumiu o encargo financeiro, não tendo de forma alguma repassado ao consumidor final;

- este fato é comprovado mediante a simples comparação dos cupons fiscais juntados, ao verificar que o preço praticado quando da venda das mercadorias no período de janeiro a outubro de 2008 é igual ao preço praticado até dezembro de 2007;

- cita como exemplo o preço praticado na venda do "Conf. MM Chocolate";

- o fato de não ter aumentado o preço das mercadorias demonstra que assumiu o encargo financeiro decorrente do recolhimento do imposto efetuado indevidamente por ocasião da saída da mercadoria;

- se tivesse a intenção de repassar ao consumidor final o encargo relativo ao recolhimento indevido do imposto, certamente o teria feito por meio cômputo do referido montante no preço da mercadoria vendida, mas isso não ocorreu;

- a conclusão dos D. Auditores Fiscais no sentido de que as *"mercadorias continuaram a ser vendidas com o imposto destacado nos cupons fiscais, o que implica*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que o consumidor final continuou figurando como o contribuinte de fato na operação", é totalmente absurda e demonstra a total falta de conhecimento acerca da matéria;

- nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, o consumidor final figura como contribuinte de fato em relação ao imposto antecipado e, se o imposto incidente sobre a saída das mercadorias foi recolhido de forma antecipada e se, o contribuinte permaneceu tributando as operações de saída sem promover aumento do preço, é de se concluir que esse ônus não foi repassado ao consumidor;

- o fato de ter destacado o ICMS em seus cupons fiscais não significa dizer que o ônus do mencionado imposto tenha sido repassado ao consumidor final;

- o consumidor final figurou como contribuinte de fato em relação ao imposto antecipado sob o regime de substituição tributária e não ao imposto destacado indevidamente no cupom fiscal de saída das mercadorias;

- portanto, resta comprovado que assumiu o ônus do tributo recolhido indevidamente por ocasião da saída das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, motivo pelo qual o referido montante é passível de restituição.

Ao final, requer que a presente impugnação seja julgada totalmente procedente.

O Fisco se manifesta às fls. 85/93, transcrevendo dispositivos legais relacionados ao tema e reiterando os fundamentos norteadores do despacho de indeferimento do pedido de restituição, e afirmando, em resumo:

- no que tange aos tributos indiretos, deve-se buscar definir e caracterizar as figuras do contribuinte de direito e do contribuinte de fato;

- o art. 166 do Código Tributário Nacional faz menção aos tributos que "*por sua natureza*" comportem a translação do respectivo encargo financeiro, neste sentido, é o ICMS o tributo indireto por excelência;

- quando o legislador constituinte formatou este tributo, teve como certa a translação do gravame para o consumidor final;

- por se tratar de imposto indireto, aplica-se ao ICMS a regra inserta no art. 166 do Código Tributário Nacional e a restituição de valores pagos indevidamente pelo contribuinte de direito a título de ICMS somente poderá ser deferida se este comprovar a assunção do ônus do tributo, através de documentos fiscais ou da sua escrituração contábil, ou, caso tenha transferido tal ônus, demonstrar que está autorizado pelo contribuinte de fato a reclamar a restituição. Não sendo assim, impossível o ressarcimento, sob pena de compactuar com o enriquecimento sem causa do contribuinte *de jure*, em detrimento do contribuinte de fato;

- o problema da restituição de indébito em tributos indiretos há muito tem preocupado o Supremo Tribunal Federal que, no início da década de 60 editou a Súmula n.º 71, e, no final dos anos 60, talvez reconhecendo o rigor excessivo desta, editou a Súmula n.º 546, a qual reproduz o preceito encerrado no citado art. 166;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a jurisprudência atual consagra a impossibilidade de restituição de tributos indiretos a quem não prove a assunção do seu encargo financeiro, nem esteja autorizado pelo terceiro que suportou tal encargo;

- a Impugnante, tentando provar que não havia efetuado a transferência do encargo financeiro aos seus clientes, anexa cópias de alguns cupons fiscais relativos a vendas efetuadas em dezembro de 2007 e janeiro de 2008, onde verifica-se que não houve alteração no preço por ela praticado;

- os argumentos apresentados pela defesa não provam em momento algum que não houve a transferência do encargo financeiro, mas, muito pelo contrário, até reforçam que o encargo foi realmente repassado ao consumidor final, uma vez que não houve alteração no cadastro sistêmico da Empresa, como a Requerente mesmo afirma e admite, ou seja, a tributação na saída de suas mercadorias permaneceu a mesma, o ICMS continuou compondo a base de cálculo como antes da alteração na forma de tributação, o que implica que o consumidor final continuou figurando como o contribuinte de fato;

- o fato de o preço da mercadoria ter permanecido o mesmo não prova nada, pois a determinação do preço de venda final ao consumidor está sujeita a uma infinidade de fatores, e o fato de o preço de uma determinada mercadoria permanecer inalterado, mesmo após uma mudança na forma de tributação não prova que o encargo financeiro do tributo tenha sido arcado por ela;

- em seus exemplos a Impugnante escolheu de forma tendenciosa as datas de venda e os preços das mercadorias, relacionando apenas os casos em que o preço permaneceu o mesmo, tentando assim induzir este Nobre Conselho ao erro;

- os mesmos produtos selecionados pela Impugnante além de outros, porém com vendas realizadas em outras datas no ano de 2008, demonstram que a tese da Impugnante não pode ser aceita (cita exemplos em que o preço aumenta, em que o preço diminui e em que o preço permanece estável);

- pelos exemplos apresentados, fica comprovado indubitavelmente que o preço de venda final ao consumidor na verdade é determinado por uma série de fatores e não somente pela aplicação do imposto como tenta argumentar a Impugnante, o que demonstra o quão frágil é sua fundamentação;

- em sua manifestação inicial, o Fisco em momento algum aventou que nos casos em que o imposto não apareça destacado, como no caso de vendas de mercadorias sujeitas a substituição tributária, o contribuinte de fato não seria o consumidor final, como tenta insinuar a Impugnante, aliás, figurou como contribuinte de fato em ambas as situações, tanto em relação ao imposto antecipado sob o regime de substituição tributária quanto em relação às saídas das mercadorias acobertadas pelos cupons fiscais;

- como a pleiteante não exibiu prova de ter assumido o encargo financeiro do imposto estadual recolhido, nem tampouco apresentou autorização de quem realmente suportou tal ônus para reclamar a restituição, forçoso concluir que a Requerente falece legitimidade para o pleito em exame.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao final, pede seja julgada improcedente a impugnação, mantendo-se o indeferimento do pedido de restituição.

### **DECISÃO**

Compete à Câmara analisar a impugnação apresentada contra ato do Delegado Fiscal de Juiz de Fora que, em despacho de fl. 46, indeferiu o pedido de restituição de fls. 04/09, referente ao ICMS recolhido em duplicidade, no período de janeiro a outubro de 2008.

Importante destacar que as mercadorias objeto do pedido foram incluídas no regime de substituição tributária a partir de 1º de janeiro de 2008, por força do disposto no Decreto nº 44.648, de 1º de novembro de 2007, compreendendo as mercadorias balas, bombons, chocolates, goma de mascar, ovos de páscoa, guloseimas, dentre outras.

O Fisco indeferiu o pedido de restituição conforme despacho de fl. 46, tendo como pressuposto básico a não exibição de prova de ter a Requerente assumido o encargo financeiro do imposto recolhido, bem como, na ausência desta prova, por falta de autorização de quem efetivamente assumiu o encargo (o adquirente do produto).

Conforme narrado no pedido inicial, a partir de 1º de janeiro de 2008, a Requerente passou a recolher o ICMS/ST na aquisição de balas, bombons, chocolates, goma de mascar, ovos de páscoa, guloseimas, dentre outros, em atendimento ao disposto no Decreto nº 44.648/07.

Paralelamente, no entanto, as saídas de tais produtos foram regularmente tributadas com a alíquota de 18% (dezoito por cento), uma vez que o chamado “cadastro sistêmico” da Impugnante não foi alterado a tempo e modo. Assim, até a alteração do citado cadastro, o ICMS foi recolhido na entrada, por substituição tributária, e na saída da mercadoria, com apuração normal pelo sistema de débito e crédito, razão pela qual se requer a devolução dessa última parcela.

O Fisco sustenta o indeferimento do pedido com base no art. 30 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08 e art. 166 do Código Tributário Nacional – CTN, que dizem respeito à transferência do encargo financeiro do tributo ao adquirente do produto.

A ora Impugnante discorda da posição do Fisco reiterando as provas apresentadas, e buscando demonstrar que não efetuou a transferência do encargo financeiro aos seus clientes, pela anexação de cópias de alguns cupons fiscais relativos a vendas efetuadas em dezembro de 2007 (período em que os produtos eram tributados normalmente) e janeiro de 2008 (período em que os produtos passaram a ser tributados pelo regime de substituição tributária), onde se verifica que não houve alteração no preço por ela praticado. Afirma também que apesar da mudança de tributação dos produtos, seu cadastro sistêmico não foi alterado e as mercadorias continuaram a ser vendidas com a incidência de ICMS.

A Impugnante afirma que a transferência de encargo ocorrera apenas em relação à regular tributação, mas não no tocante ao recolhimento em duplicidade. Para sustentar a sua afirmativa, apresenta documentos fiscais que demonstram que o preço praticado, antes e depois da entrada em vigor do regime de substituição tributária, era o mesmo, demonstrando, segundo seu raciocínio, que não ocorreu a duplicidade de incorporação do ICMS ao preço.

O Fisco, por sua vez, apresenta uma chamada pesquisa mais ampla, afirmando que após um decurso maior de tempo, o preço ora diminuiu, ora aumenta ou mesmo permaneceu idêntico ao longo do período de janeiro a outubro de 2008.

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.”

No âmbito jurisprudencial, também há muito o Supremo Tribunal Federal (STF) já se posicionou sobre o assunto, como afirmado na manifestação do Fisco nos presentes autos. 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.”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

.....”

Observando tratar-se de matéria infraconstitucional, várias são as decisões judiciais definitivas a respeito, tomadas por diversos tribunais, sendo que o Superior Tribunal de Justiça pacificou o seguinte entendimento sobre a aplicabilidade do art. 166 do Código Tributário Nacional:

“EMENTA:

.....

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

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

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

Daí porque a análise da repercussão deve ser feita considerando-se individualmente cada operação realizada entre os diversos agentes econômicos envolvidos na cadeia de produção, circulação e consumo do bem, mercadoria ou serviço, e não apenas na última etapa desta, quando todo o ônus fiscal poderá ser repassado em definitivo para o consumidor final dos mesmos.

Deste modo, para o fim de aferição da repercussão jurídica do encargo financeiro, contribuinte de fato não é necessariamente o consumidor final, mas aquele a quem é transferido o ônus financeiro da tributação incidente na operação promovida pelo contribuinte de direito, independentemente da fase da referida cadeia de circulação econômica em que se dê a operação.

Nesta linha de entendimento, a aplicação do art. 166 do Código Tributário Nacional depende da prévia verificação, em cada caso concreto, se houve a repercussão jurídica do encargo financeiro decorrente do pagamento indevido.

## 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 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.

Assim, no caso dos autos, sem razão o Fisco. Se o preço permaneceu inalterado, comprovada está a tese da Requerente, no sentido de que apenas uma parcela do imposto fora incorporada ao preço e repassada aos adquirentes.

Por outro lado, se o preço diminuiu menor encargo fora cobrado dos adquirentes.

A terceira via, quando o preço aumentou, poderia sinalizar um repasse financeiro maior ao preço caso ficasse demonstrado matematicamente a hipótese, e desde que não houvesse majoração do custo de aquisição do produto.

Assim, resta caracterizado o recolhimento do imposto em duplicidade e o não repasse do encargo financeiro aos adquirentes das mercadorias, razão pela qual não se aplica o disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional, devendo-se devolver a quantia indevidamente recolhida, sob pena de locupletamento indevido.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente a impugnação. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Soraia Brito de Queiroz Gonçalves. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Roberto Nogueira Lima (Revisor), René de Oliveira e Sousa Júnior e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 17 de agosto de 2010.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Presidente / Relatora**