

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.120/11/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.000387284-58  
Impugnação: 40.010128831-66  
Impugnante: Lucileia Figueiredo  
IE: 347080933.00-70  
Proc. S. Passivo: Edvardo Luz de Almeida  
Origem: DFT/ 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 - IN SUTRI/SEF Nº 01/10. 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. 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 - CTN e na Instrução Normativa SUTRI/SEF nº 01/10. Restituição parcialmente acatada para excluir dos valores requeridos aqueles relativos às notas fiscais cujos produtos não são alcançados pela restituição pleiteada. Impugnação parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

A Impugnante pleiteia a restituição de valores recolhidos a título de recomposição de alíquota de ICMS, ao argumento de que recolheu indevidamente a referida quantia relativamente a aquisições de mercadorias em operações interestaduais, realizadas no período em que era optante pelo regime de recolhimento denominado Simples Minas (Lei nº 15.219/04).

Regularmente instruído o pedido, foi o mesmo indeferido pelo Sr. Delegado Fiscal de Teófilo Otoni, conforme despacho de fls. 144, 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 por eles 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. 145, contra a qual a Fiscalização se manifesta às fls. 154/155.

**DECISÃO**

Como se vê do relatório supra, trata-se de impugnação contra indeferimento de pedido de restituição com fundamento no art. 166 do CTN, de importância indevidamente paga a título de recomposição de alíquota do ICMS, por contribuinte, à época dos citados recolhimentos, optante pelo Simples Minas.

Cabe citar, a título de ilustração, trechos da Consulta de Contribuintes nº 304/06, respondida pela SUTRI/SEF, que dispõe acerca da matéria:

**Simples Minas – Recomposição de Alíquota – Varejo**

**Exposição:**

O contribuinte, com a atividade de comércio varejista de móveis e eletrodomésticos, está enquadrado atualmente no regime Simples Minas - Apuração Presumida.

Aduz comercializar suas mercadorias tanto neste Estado quanto em outras unidades da Federação. Quando da aquisição de móveis em outros Estados, o contribuinte faz a recomposição de alíquota, utilizando a de 12% (doze por cento), nas saídas promovidas por estabelecimento industrial, conforme art. 42, inciso I, alínea "b.7", Parte Geral do RICMS/2002. Contudo, se a mercadoria é adquirida internamente, o próprio programa de apuração do ICMS - SAPI - não faz a citada recomposição.

Posto isto, consulta se está correto o seu procedimento.

**Solução:**

Para móveis, nas operações promovidas por estabelecimento industrial, a subalínea "b.7", inciso I, art. 42, Parte Geral do RICMS/2002, prevê a aplicação da alíquota interna de 12% (doze por cento).

Em consonância com o disposto no inciso II, § 4º, art. 10, Anexo X do mesmo Regulamento, o contribuinte, nas aquisições interestaduais do produto de estabelecimento industrial, 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 do mesmo produto será igual à praticada na aquisição interestadual, ou seja, no caso de móveis, os mesmos poderão ser adquiridos à alíquota de 12% tanto nas operações interestaduais quanto nas internas.

Assim, no campo 'Alíquota Interna de Saída' do quadro 'Documento Fiscal de Entradas' do aplicativo SAPI, a empresa deverá informar a alíquota prevista para a aquisição do mesmo tipo de produto no mercado interno, ou seja, 12% (doze por cento).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, caso o contribuinte adquira o produto de estabelecimento atacadista localizado em outro Estado, haverá a recomposição de alíquota de que trata o art. 10, Anexo X do RICMS citado, tendo em vista que a alíquota interna prevista para a operação será de 18% (dezoito por cento), portanto, superior àquela praticada na operação interestadual.

Legislação:

- RICMS/02: Parte Geral, art. 42, inciso I, subalínea "b.7"; Anexo X, Parte 1, art. 10, § 4º.

Deste 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 Impugnante para pleitear a restituição. Em outras palavras, cumpre verificar o atendimento do disposto no art. 166 do CTN, reproduzido na Instrução Normativa SUTRI/SEF Nº 01/10.

Saliente-se que, em matéria de restituição de valores indevidamente pagos a título de tributos, a regra geral é que a legitimidade ativa para pleitear a repetição do indébito – administrativa ou judicialmente – é do sujeito passivo da obrigação tributária, vale dizer, aquele a quem é atribuída a responsabilidade legal pelo pagamento do tributo, mas que, ao fazê-lo, comete erro de direito ou de fato do qual resulte pagamento total ou parcialmente indevido, seja por falta de previsão legal da obrigação, seja porque legalmente prevista, porém quantificada em excesso. É o que se depreende do disposto no art. 165 do 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, reproduzido na IN SUTRI/SEF nº 01/10, somente detém legitimidade ativa para o pedido aquele que comprove haver suportado o encargo financeiro do pagamento indevido ou, caso o tenha transferido a terceiro, estiver por este expressamente autorizado a receber a restituição. Neste sentido, confira-se a redação dos referidos dispositivos:

Código Tributário Nacional.

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

INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI Nº 1, DE 19 DE FEVEREIRO DE 2010

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se, também, ao valor recolhido indevidamente a título de recomposição de alíquota de que trata o art. 10 da Parte 1 do Anexo X do RICMS, por contribuinte enquadrado no extinto regime do Simples Minas, revogado pelo Decreto nº 44.562, de 29 de junho de 2007.

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 Brasileiro – 11ª ed., Forense, RJ, 2010, 2ª t., p. 726), para quem:

(...) a teoria da translação do ônus fiscal, bem estudada em seu aspecto econômico na Ciência das Finanças, é extremamente complexa. Os financistas são unânimes na assertiva de que todos os tributos incidentes sobre organizações econômicas, inclusive o imposto de renda e os patrimoniais, são trasladáveis mediante o mecanismo dos preços e dos contratos. De igual modo, muita vez, as condições de mercado, estruturais ou conjunturais, forçam os agentes econômicos ao fenômeno da *absorção dos custos fiscais*.

(...)

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

Prosseguindo em suas lições, e após asseverar que o certo é distinguir entre a repercussão econômica e a jurídica, o ilustre Professor cita Vitório Cassone (“Aspectos Práticos do ICM em sua Atualidade”, *DCI* de 14.01.1983), que há muito já afirmara:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 TODO TRIBUTO INDIRETO NO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 TRIBUTOS 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 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 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

qualquer tributo será de alguma forma repassado ao consumidor final, na medida em que compõe o custo de produção e/ou comercialização daqueles.

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

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 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 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 Impugnante.

O regime simplificado de tributação denominado Simples Minas, instituído pela Lei nº 15.219/04, vigente no período de 01/01/05 a 30/06/07, 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

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;

Deste 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.

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 e na Instrução Normativa SUTRI/SEF 01/10.

Com relação à utilização da Taxa Selic como índice de atualização, oportuno esclarecer que o assunto foi amplamente tratado no Acórdão nº 17.999/08/2ª. Destaque-se que a jurisprudência dos tribunais superiores firmou entendimento de que os tributos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e multas devam ser restituídos com correção monetária, cujo termo inicial é a data do pagamento indevido: STF RE 89.7666-6-SP; STJ Súmula 162.

Neste sentido, o Ministro do STJ Luiz Fux deixou consignado no voto-vista (voto vencedor) que proferiu no AgRg no Agravo de Instrumento nº 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, (...)." Grifou-se.

O Ministro Leitão de Abreu deixou consignado no RE 88.516-1-SP (2ª Turma):

"Com apoio nos precedentes citados, conheço do recurso e lhe dou provimento para determinar, primeiro, que a correção monetária incida desde o recolhimento indevido, segundo, que os juros de mora sejam calculados à taxa de um por cento ao mês." Grifou-se

Assim, se o Estado determina a correção dos débitos tributários estaduais pelos mesmos critérios aplicáveis aos créditos tributários federais, a consequência lógica é que para a restituição dos tributos estaduais seja adotado o mesmo critério, que também é o adotado pela Receita Federal. Por isto, deve ser aplicada a Taxa Selic na restituição, que inclui a um só tempo, a atualização monetária e os juros.

Cabe destacar que, no presente caso, não houve recolhimento ao FUNDESE, conforme indicam os registros do SAPI.

Há, contudo, dentre as notas fiscais relacionadas pelo Contribuinte algumas que trazem produtos não alcançados por este direito, cita-se NBM 8414, 8516 e 7615, portanto, com relação a estas nega-se à restituição.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente a impugnação para que sejam restituídos os valores requeridos à exceção daqueles relativos às notas fiscais de fls. 32, 72, 106, 107 e 111. Vencido, em parte, o Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso (Relator), que julgava improcedente a impugnação. Designado relator o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor). Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha e Ricardo Wagner Lucas Cardoso.

**Sala das Sessões, 21 de março de 2011.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Relator / Designado**

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

---

Acórdão:	19.120/11/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	16.000387284-58	
Impugnação:	40.010128831-66	
Impugnante:	Luciléia Figueiredo	
	IE: 347080933.00-70	
Proc. S. Passivo:	Edvardo Luz de Almeida	
Origem:		

---

Voto proferido pelo Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso, 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.

Com ressonância no § 3º, art. 92 do RICMS/02, nos seguintes termos:

§ 3º - A restituição do imposto somente será feita a quem provar haver assumido o respectivo encargo financeiro ou, no caso de o ter transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

A 2ª Câmara deste egrégio Conselho de Contribuintes julgou parcialmente procedente, ficando vencido este Conselheiro, a Impugnação ao indeferimento do pedido de restituição feito pelo contribuinte em epígrafe. O requerimento fora indeferido pela Delegacia Fiscal em razão da ausência de comprovação da assunção pelo 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, consoante o acima transcrito.

A decisão da 2ª Câmara embasou-se no entendimento de que a recomposição de alíquota prevista para os contribuintes enquadrados no regime Simples Minas é uma modalidade de cobrança do ICMS que não comporta a transferência do

respectivo encargo financeiro, por não haver uma “repercussão jurídica” do tributo, que seria, no entender do voto majoritário, a ausência do destaque do imposto recolhido indevidamente na nota fiscal de venda da mercadoria realizada pelo estabelecimento requerente.

Essa interpretação se escora em decisões judiciais relativas a tributos distintos do ICMS, nas quais se assevera que a repercussão meramente econômica não determina que o tributo seja indireto.

Com a devida vênia, o aplicador da norma ao buscar adaptar tal assertiva ao ICMS produz, no mínimo, três equívocos, a saber:

1º) ignora que o critério adotado nas decisões judiciais fundamenta-se na necessidade de, *a priori*, se definir quais tributos ensejam a aplicação do art. 166 do CTN, e não para análise posterior, caso a caso, da ocorrência ou não da chamada “repercussão jurídica”;

2º) reduz a “repercussão jurídica” do ICMS ao mero “destaque do imposto na nota fiscal”. Nesse ponto, cabe uma maior explanação:

A repercussão jurídica é a previsão em lei da transferência a terceiros do encargo financeiro do tributo, sendo que, no caso do ICMS, essa dita transferência decorre de suas hipóteses de incidência: a circulação de mercadoria e a prestação de serviços de transporte e de comunicação. Portanto, é por meio de suas hipóteses de incidência que se infere juridicamente que o encargo financeiro do ICMS é repassado ao adquirente da mercadoria ou ao tomador do serviço prestado.

O destaque do ICMS na nota fiscal é mera obrigação acessória, atinente ao interesse da arrecadação ou da fiscalização do imposto e à operacionalização de sua não cumulatividade, e, como tal, não pode ser elevado a critério determinante para identificação de sua repercussão jurídica, sob pena de se ignorar as hipóteses de incidência do tributo, estas, sim, caracterizadoras da transferência a terceiros de seu encargo financeiro;

3º) o mais grave, oculta e solapa o escopo do art. 166 do CTN, a sua *ratio legis*, qual seja, coibir o enriquecimento sem causa do contribuinte de direito.

No caso em tela, o intérprete, ao aplicar ao ICMS o critério da repercussão jurídica caso a caso, e, além disso, entendendo-a como simples “destaque do imposto”, realiza verdadeira renúncia do principal (vedação ao enriquecimento sem causa) em favor do secundário (critério escolhido para caracterização da repercussão jurídica).

Ressalte-se que o STJ define o ICMS como tributo sujeito à aplicação do art. 166 mencionado, conforme se segue em reiteradas decisões:

EMENTAS:

STJ. AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº 948.984 -  
RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES. 2ª  
TURMA. DJ: 24/03/2010

(...)

4. É CEDIÇO QUE OS TRIBUTOS DITOS INDIRETOS, DENTRE ELES O ICMS, SUJEITAM-SE, EM CASO DE RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO, À DEMONSTRAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS ESTABELECIDOS NO ARTIGO 166 DO CTN.

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.078.145 – SP -  
RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX. 1ª TURMA. DJ: 16/03/2010

(...)

A COMPENSAÇÃO VIA CREDITAMENTO DE VALORES PAGOS INDEVIDAMENTE POR TRIBUTOS INDIRETOS, A EXEMPLO O ICMS, PELA MANIFESTA PRETENSÃO DE RESSARCIMENTO, EXIGE A PROVA NEGATIVA DA REPERCUSSÃO, NÃO OBSTANTE A INCONSTITUCIONALIDADE DA MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DO ICMS DE 17% PARA 18%.

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº 406.778 – SP -  
RELATOR : MINISTRO JOSÉ DELGADO. 1ª TURMA.  
JULGADO: 02/05/2002

(...)

2. A PRIMEIRA SEÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, EM 10/11/1999, JULGANDO OS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA Nº 168469/SP, PACIFICOU O POSICIONAMENTO DE QUE A REPERCUSSÃO NÃO PODE SER EXIGIDA NOS CASOS DE REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES, TRIBUTADO CONSIDERADO DIRETO, ESPECIALMENTE, QUANDO A LEI QUE IMPUNHA A SUA COBRANÇA FOI JULGADA INCONSTITUCIONAL.

3. **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, A ALUDIDA TRANSFERÊNCIA.**

4. **O ART. 166, DO CTN, CONTÉM REFERÊNCIA BEM CLARA AO FATO DE QUE DEVE HAVER PELO INTÉRPRETE SEMPRE, EM CASOS DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO, IDENTIFICAÇÃO SE O TRIBUTADO, POR SUA NATUREZA, COMPORTA TRANSFERÊNCIA DO RESPECTIVO ENCARGO FINANCEIRO PARA TERCEIRO OU NÃO, QUANDO A LEI, EXPRESSAMENTE, NÃO DETERMINA QUE O PAGAMENTO DA EXAÇÃO É FEITO POR TERCEIRO, COMO É O CASO DO ICMS E DO IPI. A PROVA A SER EXIGIDA NA PRIMEIRA SITUAÇÃO DEVE SER AQUELA POSSÍVEL E QUE SE APRESENTE BEM CLARA, A FIM DE NÃO SE COLABORAR PARA O ENRIQUECIMENTO ILÍCITO DO PODER TRIBUTANTE. NOS CASOS EM QUE A LEI EXPRESSAMENTE DISPÕE QUE O TERCEIRO ASSUMIU O ENCARGO, HÁ NECESSIDADE, DE MODO ABSOLUTO,**

QUE ESSE CONCEDA AUTORIZAÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO.

5. O TRIBUTO EXAMINADO (ICMS) É DE NATUREZA INDIRETA. APRESENTA-SE COM ESSA CARACTERÍSTICA PORQUE O CONTRIBUINTE REAL É O CONSUMIDOR DA MERCADORIA OBJETO DA OPERAÇÃO (CONTRIBUINTE DE FATO) E A EMPRESA (CONTRIBUINTE DE DIREITO) REPASSA, NO PREÇO DA MERCADORIA, O IMPOSTO DEVIDO, RECOLHENDO, APÓS, AOS COFRES PÚBLICOS O IMPOSTO JÁ PAGO PELO CONSUMIDOR DE SEUS PRODUTOS. NÃO ASSUME, PORTANTO, A CARGA TRIBUTÁRIA RESULTANTE DESSA INCIDÊNCIA. EM CONSEQÜÊNCIA, O FENÔMENO DA SUBSTITUIÇÃO LEGAL NO CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO, DO CONTRIBUINTE DE FATO PELO CONTRIBUINTE DE DIREITO, OCORRE NA EXIGÊNCIA DO PAGAMENTO DO IMPOSTO DO ICMS.

6. A REPETIÇÃO DO INDÉBITO E A COMPENSAÇÃO DO TRIBUTO QUESTIONADO NÃO PODEM SER DEFERIDAS SEM A EXIGÊNCIA DA REPERCUSSÃO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM DA EMPRESA CONFIGURADA.

O ICMS recolhido a título de recomposição de alíquota comporta a aplicação do art. 166 do CTN, dada a possibilidade de transferência do respectivo encargo financeiro, em face de suas hipóteses de incidência previstas em lei, caracterizadoras de sua repercussão jurídica. Enfatize-se, ainda, a circunstância de, no caso em apreço, a apuração do imposto se realizar na entrada do produto no estabelecimento do pleiteante da restituição, configurando-se como verdadeiro custo da mercadoria.

Portanto, restringir a aplicação do art. 166 referido ao ICMS formalmente destacado no documento fiscal de venda é fazer tabula rasa da vedação ao enriquecimento sem causa prevista no ordenamento jurídico pátrio, mormente nos arts. 884 a 886 do Código Civil.

Sobre a finalidade do art. 166 do CTN, saliente-se que o Supremo Tribunal Federal, por meio da Súmula 71 de 1963, portanto anterior à vigência do CTN, expressava o seguinte entendimento, *in verbis*:

SÚMULA 71/STF: EMBORA PAGO INDEVIDAMENTE, NÃO CABE RESTITUIÇÃO DE TRIBUTO INDIRETO.

Luciano Amaro, baseado em lição de Ricardo Lobo Torres, esclarece as motivações do STF à época:

“Ricardo Lobo Torres, por outro lado, sublinha o principal argumento do Supremo Tribunal Federal (já antes do CTN) para negar a restituição de tributo indireto, qual seja, o de que é mais justo o Estado apropriar-se do indébito, em proveito de toda a coletividade, do que o contribuinte *de jure* locupletar-se, não obstante a generalizada censura da doutrina à posição pretoriana(...)”. In: AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14<sup>a</sup> ed., Saraiva, 2008, p. 426.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Posteriormente, o CTN tratou de mitigar a jurisprudência sumulada do STF, por meio do art. 166, prevendo a possibilidade de restituição do tributo indireto, mas somente a quem provasse ser o contribuinte de fato ou estivesse autorizado por este.

Desse modo, a finalidade dessa norma tem por fundamento a vedação ao enriquecimento sem causa, que ocorreria caso fosse restituída ao contribuinte de direito quantia ressarcida pelo seu cliente, por ocasião do pagamento da mercadoria.

A alegação de enriquecimento sem causa do próprio Estado não se sustenta diante do princípio, especialmente aplicável nessa relação jurídica, da predominância do interesse público sobre o particular, o qual alicerça toda a construção doutrinária do direito público.

Acrescente-se, ainda, que a decisão da 2ª Câmara está em dissonância com o disposto no art. 4º da Instrução Normativa SUTRI nº 1/2010, que normatizou a interpretação já exposta em diversas Consultas de Contribuinte respondidas pela Superintendência de Tributação (SUTRI), nos seguintes termos:

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

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se, também, ao valor recolhido indevidamente a título de recomposição de alíquota de que trata o art. 10 da Parte 1 do Anexo X do RICMS, por contribuinte enquadrado no extinto regime do Simples Minas, revogado pelo Decreto nº 44.562, de 29 de junho de 2007.

Diante do exposto, propugno ser impróprio o entendimento desta 2ª Câmara, por estar à margem da interpretação histórica e teleológica 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 pelo requerente do referido encargo ou da autorização do contribuinte de fato, não há previsão legal para deferir o pleito, sendo que a restituição dessa quantia ao contribuinte de direito, conforme instruído nos autos, configura o seu enriquecimento sem causa, o que o art. 166 do Código Tributário Nacional intenta impedir peremptoriamente.

**Sala das Sessões, 21 de março de 2011.**

**Ricardo Wagner Lucas Cardoso**  
**Conselheiro**