

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.187/11/2ª  
PTA/AI: 16.000403633-30 Rito: Sumário  
Impugnação: 40.010129276-35  
Impugnante: Lojas Americanas S.A.  
IE: 062000218.17-70  
Proc. Suj. Passivo: Adriana Albuquerque da Silva Lemos/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

### **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 por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

#### **Do Pedido de Restituição**

A ora Impugnante pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme petição de fls. 02/08, a restituição da importância de R\$ 28.369,59 (vinte e oito mil, trezentos e sessenta e nove reais e cinquenta e nove centavos), atualizada monetariamente, relativa a imposto que entende ter sido recolhido em duplicidade aos cofres públicos estaduais, no período de 2008.

#### **Do Indeferimento**

O Delegado Fiscal de Juiz de Fora, em despacho de fl. 55, indefere o pedido de restituição nos termos do art. 28 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

#### **Da Impugnação**

Inconformada com o indeferimento de seu pedido, a Requerente, tempestivamente, por procuradoras devidamente constituídas, apresenta Impugnação de fls. 59/67, 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 (pessoas físicas não contribuintes do ICMS), possuindo diversos estabelecimentos em todo o território nacional;

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- em que pese todo cuidado no cumprimento de suas obrigações tributárias, promoveu, no período de janeiro a outubro/08, a venda de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, com o destaque indevido do ICMS (muito embora o imposto já tivesse sido recolhido antecipadamente);

- tais mercadorias (balas, bombons, chocolates, goma de mascar, ovos de páscoa, guloseimas, etc) foram incluídas no regime de substituição tributária, em 1º de novembro de 2007, por meio do Decreto nº 44.648/07, sendo que, a partir de 1º de janeiro de 2008, o ICMS devido nas operações subsequentes com as citadas mercadorias passou a ser pago de forma antecipada;

- 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, ocasionando o recolhimento do imposto em duplicidade;

- deste modo, protocolou Pedido de Repetição de Indébito Tributário que não foi deferido;

- o CC/MG já reconheceu o direito de restituição do imposto em processos semelhantes, os quais foram julgados, por unanimidade votos;

- todavia, em 1º de fevereiro de 2011, tomou ciência da decisão proferida pelo Ilustre Delegado Fiscal da Delegacia Fiscal de Juiz de Fora/MG que indeferiu o seu Pedido de Repetição de Indébito Tributário, decisão esta totalmente dicotômica;

- apesar da alegação dos Auditores Fiscais da Delegacia Fiscal de Juiz de Fora/MG, possuía Certidão de Débitos Tributários – Positiva com efeito de negativa válida, a qual foi devidamente apresentada por ocasião do protocolo do Pedido de Repetição de Indébito Tributário, em 28 de dezembro de 2010, sendo certo que a referida certidão foi emitida com validade até 27 de março de 2011;

- cita o art. 218 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA;

- a Certidão de Débitos Tributários apresentada por ocasião do protocolo do Pedido de Repetição de Indébito Tributário encontrava-se dentro do prazo de validade de 90 (noventa) dias, contados da sua emissão, e, portanto, atendendo aos requisitos necessários para a restituição do imposto pago em duplicidade;

- considerando que de fato assumiu o ônus do tributo recolhido indevidamente por ocasião da saída das mercadorias sujeitas ao regime de substituição, o referido montante é passível de restituição nos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional.

Ao final, requer que a impugnação seja julgada totalmente procedente, a fim de que seja reformada integralmente a decisão proferida pelo ilustre Delegado Fiscal da Delegacia Fiscal de Juiz de Fora/MG e que seja deferido o seu Pedido de Repetição de Indébito Tributário.

**Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifestou às fls. 85/95 refutando o argumento de defesa, resumidamente, nos seguintes termos:

- de acordo com o inciso II do art. 28 do RPTA, o requerente deverá estar em situação que possa ser emitida certidão de débitos tributários negativa para com o Estado, fato este que não se verifica nos autos, conforme pode ser comprovado pela Certidão de Débitos Tributários Positiva emitida em nome da interessada (fls. 43/47);

- assim, provada preliminarmente a inaptidão da Requerente em postular a referida restituição simplesmente pelo fato de a mesma não se enquadrar nos requisitos mínimos previstos na legislação tributária para a realização do Pedido;

- cita e transcreve os arts. 30 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA e 166 do Código Tributário Nacional;

- no que tange aos tributos indiretos, deve-se buscar definir e caracterizar as figuras do contribuinte de direito e do contribuinte de fato. Com efeito, tais tributos são aqueles cuja carga econômica é transferida para um terceiro que mantém com o sujeito passivo da exação uma relação jurídica qualquer;

- o art. 166 do Código Tributário Nacional faz menção aos tributos que "*por sua natureza*" comportem a translação do respectivo encargo financeiro;

- o ICMS é um tributo indireto, a ele aplicando-se a regra inserta no art. 166 do Código Tributário Nacional, assim 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, ou, caso tenha transferido tal ônus, demonstrar que está autorizado pelo contribuinte de fato a reclamar a restituição;

- cita as Súmulas n.ºs 71 e 546 do Supremo Tribunal Federal e jurisprudência sobre o tema;

- 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 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;

- no intuito de provar que o encargo do ICMS não foi repassado ao consumidor final, a Impugnante fundamenta-se exclusivamente no fato de não ter aumentado o preço dos produtos no período compreendido entre janeiro e outubro de 2008 relativamente ao mês de dezembro de 2007, como se tal situação bastasse para comprovar a sua tese;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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;

- 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;

- 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;

- os PTAs relacionados pela Impugnante, os quais foram julgados procedentes pelo Conselho de Contribuintes, embora se assemelhem ao presente caso, divergem no cerne da questão, qual seja, nos processos relacionados a Impugnante estava apta a pleitear a restituição do imposto, fato que não ocorre no presente caso;

- a decisão proferida pelo Delegado Fiscal de Juiz de Fora/MG não é dicotômica com o Pedido de Repetição de Indébito em questão, pois sustentada pela argumentação de que na data em que o pedido foi protocolado, a empresa não atendia aos requisitos necessários para a restituição do imposto;

- 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, ante tais circunstâncias, forçoso é convir que à Requerente falece também legitimidade para o pleito em exame.

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. 55, indeferiu o pedido de restituição de fls. 02/08, 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. 55, tendo como fundamento o art. 28 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA, aprovado pelo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Decreto n.º 44.747/08 com base no qual para a Requerente pleitear a restituição deveria estar em situação que pudesse ser emitida certidão negativa de débitos para com o Estado.

Desta forma, primeiramente cabe verificar a questão levantada pelo Fisco como motivadora do indeferimento do pedido de restituição.

A Certidão de Débitos Tributários Positiva com Efeitos de Negativa apresentada foi emitida em 27 de dezembro de 2010, sendo válida até 27 de março de 2011. Portanto, válida no momento em que a ora Impugnante entrou com seu pedido de restituição.

Veja-se que o próprio Estado de Minas Gerais aceita a Certidão de Débitos Tributários Positiva com Efeitos de Negativa em várias situações.

Além do mais o próprio art. 28 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, citado pela Fiscalização como base de sua decisão não retira a eficácia da Certidão de Débitos Tributários Positiva com Efeitos de Negativa para efeito de restituição. Senão veja-se:

Art. 28. O pedido de restituição de indébito tributário depende de requerimento do interessado, protocolizado na Administração Fazendária a que estiver circunscrito, indicando as informações relativas ao recolhimento indevido e, sempre que possível, o valor a ser restituído.

Parágrafo único. Para os efeitos do disposto neste artigo o interessado:

I - instruirá o requerimento com:

- a) cópia do comprovante de recolhimento indevido, se for o caso;
- b) documentos necessários à apuração da liquidez e certeza da importância a restituir;

II - deverá estar em situação que possa ser emitida certidão de débitos tributários negativa para com o Estado, salvo na hipótese de restituição na forma do inciso I do art. 35.

Neste sentido, observa-se que o inciso II do retro transcrito art. 28 traz a exigência de que a empresa esteja “*em situação que possa ser emitida certidão de débitos tributários negativa*” e não que seja apresentada a certidão negativa. Ou seja, o próprio dispositivo abre um campo para interpretação, permitindo a conclusão de que a Certidão de Débitos Tributários Positiva com Efeitos de Negativa se preste a embasar o pedido de restituição. Isto se dá pelo fato de que à lei importa a situação em si e não o próprio documento.

Negar validade à Certidão de Débitos Tributários Positiva com Efeitos de Negativa apresentada pela Impugnante para efeitos de restituição equivaleria a negar validade à própria informação nela contida, pois, em suma, tal certidão atesta não haver débitos em aberto para com o Estado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A regra que norteia a exigência consubstanciada no inciso II do art. 28 é a de que não deve ser restituído qualquer valor a quem tenha débito para com o Estado. Esta regra consagra a máxima popular de que “*onde há crédito, não há débito*”. Pensando-se sob este prisma, a Certidão de Débitos Tributários Positiva com Efeitos de Negativa indica não haver débitos exigíveis, assim, não há que se falar em não aceitá-la para fins de restituição.

Pelo exposto, não pode ser acolhida a tese do Fisco de que a Impugnante estaria preliminarmente inapta para restituição pleiteada.

Voltando-se ao mérito do pedido, tem-se dos autos que, conforme narrado no pedido inicial, a partir de 1º de janeiro de 2008, a Impugnante 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, em sua manifestação quanto ao mérito, sustenta o indeferimento do pedido com base nos arts. 30 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08 e 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 verifica-se 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 cópias de documentos fiscais que demonstram que o preço praticado, antes e depois da entrada em vigor do regime de substituição tributária, era o mesmo, comprovando, 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 aumentou ou mesmo permaneceu idêntico ao longo do período de janeiro a outubro de 2008.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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



## 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 Código Tributário Nacional:

“EMENTA:  
.....

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, por maioria de votos, em julgar procedente a impugnação. Vencido o Conselheiro Fernando Luiz Saldanha (Revisor), que a julgava improcedente. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha (Revisor), Rodrigo da Silva Ferreira e Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 09 de maio de 2011.**

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

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

---

Acórdão:	19.187/11/2 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	16.000403633-30	
Impugnação:	40.010129276-35	
Impugnante:	Lojas Americanas S.A. IE: 062000218.17-70	
Proc. S. Passivo:	Adriana Albuquerque da Silva Lemos/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Fernando Luiz Saldanha, 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.

Cuida-se de pedido de restituição de tributo indevidamente recolhido, haja vista o fato de que as mercadorias em questão (balas, bombons, chocolates, gomas de mascar e guloseimas diversas) já haviam sido submetidas à tributação, por via de substituição tributária, em momento anterior.

Com efeito, não obstante já tributadas até o consumo final, a Requerente inadvertidamente promoveu o destaque do ICMS por ocasião da saída dos produtos, razão pela qual pleiteia que lhe sejam restituídos os valores respectivos.

Em tema de restituição de ICMS, temos duas questões fundamentais que, jurídica e logicamente, devem ser analisadas para fins de aferição da procedência ou improcedência do pedido formulado.

Referimo-nos, em primeiro lugar, à imprescindível demonstração da efetividade do recolhimento indevido e, em seguida, a não menos imprescindível identificação da pessoa legitimada a pleitear o indébito.

Acerca do primeiro aspecto, verifica-se não existir maiores polêmicas, eis que não se afigura razoável, a toda evidência, que sejam restituídos valores que não hajam ingressado efetivamente no Erário. Superado este ponto, ter-se-á por incontroverso o recolhimento indevido e, como consectário natural, cabível será a restituição.

Vale assinalar, como bem adverte a doutrina, que em casos tais não se está a tratar propriamente de “tributo indevidamente recolhido”, uma vez que, a rigor, somente se amoldam ao instituto jurídico do “tributo” as prestações pecuniárias, compulsórias, que não constituam sanção por ato ilícito e que tenham sido **instituídas em lei**, a teor do disposto no art. 3º do CTN. Neste diapasão, se indébito houver, será o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mesmo constituído de valores pagos a **título de tributo**, mas que com este não se confundem, eis que ausente a imprescindível previsão legal legitimadora da exação.

A questão em exame consiste exatamente no enfrentamento do segundo aspecto acima apontado. Neste sentido, tendo presente a disposição contida no art. 166 do Código Tributário Nacional, adiante transcrito, urge perquirir quem figurará como pessoa legitimada a pleitear a restituição.

Assim dispõe o CTN:

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

A despeito das discussões doutrinárias e jurisprudenciais que tal norma tem suscitado ao longo do tempo, posto tratar-se de matéria árida e polêmica, ainda assim é possível identificar alguns tópicos em relação aos quais se estabeleceu relativo consenso.

Assim é no tocante ao fato de que a norma legal está a se referir à repercussão **jurídica**, e não à translação meramente econômica do ônus tributário. Esta última ocorre ordinariamente em todos os tributos, como de resto em todos os itens que compõem o custo, direto e indireto, dos produtos e serviços que vêm a ter no consumidor final.

Uma vez aceita esta premissa, quer nos parecer que o deslinde da questão posta à apreciação da Câmara de Julgamento nos presentes autos requer, *data máxima venia*, solução diversa daquela que restou vencedora.

Com efeito, sem embargo da tributação anteriormente efetuada por substituição tributária, certo é que a Requerente efetuou o destaque do ICMS quando das operações por ela promovidas e, assim fazendo, não só transferiu o respectivo encargo financeiro ao adquirente de tais produtos, como o fez de modo expresso e formal, mediante utilização do mecanismo legalmente previsto para efeito de comprovação da repercussão jurídica, ou seja, o destaque do imposto.

Vale lembrar, a propósito, o que dispõe a Lei Estadual nº 6.763/75 acerca da matéria:

**Art. 13. (...)**

§ 15 - O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Ao destacar o ICMS o contribuinte do imposto nada mais faz senão cientificar o respectivo adquirente dos produtos ou tomador do serviço, de modo formal e nos termos da legislação, qual a parcela do preço que se constitui no tributo incidente naquela operação ou prestação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em outras palavras, quer nos parecer que o destaque do imposto é prova bastante e suficiente da repercussão a que se refere o art. 166 do CTN.

Não se pode esquecer que o referido dispositivo foi concebido sob a égide de ordenamento constitucional pretérito, ocasião em que sequer existia o tributo de que ora se discute. Logo, a sua interpretação e aplicação em tema de ICMS não devem ser feitas de modo linear ou tampouco literal, haja vista a existência de diversas situações nas quais não se verifica a repercussão acima referida.

Citem-se, a título de exemplificação, as hipóteses em que o consumidor final importa mercadorias e recolhe valor superior ao devido em face da importação por ele realizada, bem como os casos em que o recolhimento do imposto se faz por ocasião da entrada das mercadorias, tal como em inúmeros casos de contribuintes enquadrados nos regimes do Simples Minas (hoje revogado) e do Simples Nacional, já reiteradamente apreciados por este Egrégio Conselho de Contribuintes.

Tais casos, todavia, não se assemelham à situação analisada nos presentes autos. Aqui, repita-se, a repercussão restou configurada de modo incontroverso, tal como consignado nos documentos fiscais emitidos pela própria Requerente.

É de se registrar, por fim, que assiste razão à Fiscalização também no que atine à ineficácia da análise dos preços praticados pela Requerente, enquanto meio de se demonstrar a ausência da translação do encargo financeiro do tributo.

Como bem assinalado na Manifestação Fiscal, a complexidade de se extrair dados conclusivos tão somente a partir dos preços de venda praticados decorre do fato de tais preços serem afetados por uma ampla gama de fatores estranhos à tributação, o que dificulta sobremaneira a sua decomposição.

Não por acaso, é possível constatar aumentos e decréscimos dos preços, em curto espaço de tempo, mesmo inalterada a tributação.

No caso em apreço, entretanto, não obstante comprovado o recolhimento indevido, o que enseja, por direito, a restituição do indébito, indiscutível é, a nosso ver, a ilegitimidade da Requerente, porquanto constatada a efetiva repercussão jurídica, haja vista o destaque do tributo nos documentos fiscais.

Destarte, correto o procedimento adotado pelo Fisco ao indeferir o pedido de restituição.

Diante do exposto, julgo improcedente a impugnação.

**Sala das Sessões, 09 de maio de 2011.**

**Fernando Luiz Saldanha  
Conselheiro**