

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	20.088/11/3ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	16.000315756-99	
Impugnação:	40.010128708-62	
Impugnante:	Franklin Home Ltda. - ME	
	IE: 001057092.00-86	
Proc. S. Passivo:	Maria Terezinha de Carvalho Rocha/Outro(s)	
Origem:	DF/ Juiz de Fora	

EMENTA

RESTITUIÇÃO – ICMS – SIMPLES NACIONAL – ANTECIPAÇÃO DE IMPOSTO – DIFERENÇA ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA E A INTERESTADUAL – 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 antecipação de imposto (diferença entre a alíquota interna e a interestadual), em decorrência da aquisição interestadual de mercadorias, por contribuinte optante pelo Simples Nacional. Comprovado o recolhimento indevido, legítimo é o direito à restituição dos respectivos valores, 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. Deferimento parcial do pedido para restituir os valores relativos aos documentos cujas operações e/ou produtos se enquadram nas condições estabelecidas nas subalíneas b.7, b.10 e b.55, inciso I, art. 42, Parte Geral do RICMS/02. Impugnação parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Do Pedido

A Impugnante, enquadrada no regime de recolhimento denominado Simples Nacional (Lei Complementar nº 123/06), pleiteia a restituição de valores recolhidos a título de antecipação do imposto (diferença entre a alíquota interna e a interestadual), devido na entrada de mercadoria destinada à industrialização ou comercialização ou a utilização de serviço, em operação ou prestação oriunda de outra Unidade da Federação, prevista no § 14, art. 42, Parte Geral do RICMS/02.

A Requerente alega em seu pedido que recolheu indevidamente o referido imposto, no período de 01/03/08 a 31/07/09, relativo a mercadorias adquiridas, em operações interestaduais, de estabelecimentos industriais, importadores ou atacadistas de produtos de procedência estrangeira, estes últimos equiparados a industrial, segundo a Lei Federal nº 11.281/06 e legislação do IPI, para os quais, entende que se aplica a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alíquota de 12%, (doze por cento) prevista na subalínea b.55, inciso I, art. 42, Parte Geral do RICMS/02, conforme documentos juntados ao pedido.

Na análise preliminar do PTA, o Fisco constatou que o pedido foi apresentado de forma genérica, sem a identificação do valor do tributo objeto da restituição pleiteada, conforme estabelece o art. 28 com seu parágrafo único, inciso I, alínea “b”, do RPTA/MG, ainda que tenha observado, em parte, as demais disposições relativas à formulação do pedido o que ensejou sua intimação, em 28/01/10, para apresentar os documentos e informações omitidos.

Em 26/02/10, a Requerente apresentou a sua resposta, juntando alguns documentos, porém, não demonstrando, de forma clara, os valores recolhidos, já que as planilhas anexadas omitiam documentos e traziam contradições entre si, razão pela qual foi reintimado, em 30/04/10, a complementar as informações necessárias para que se pudesse proceder a análise do pedido, o que foi atendido, em 01/06/10.

Com base no bem elaborado Parecer da Fiscalização, acompanhado dos Anexos I e II, fls. 344/349 e 352/361, o Sr. Delegado Fiscal da DF/Juiz de Fora, conforme despacho de fls. 350/351, indeferiu o pedido, 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 art. 92, § 3º do RICMS/02, art. 30 do RPTA/MG e art. 4º da Instrução Normativa SUTRI nº 01/10.

No mesmo ato, a Autoridade Fiscal, ainda, determinou a exclusão dos valores pleiteados, quando se referiam a recolhimento pela entrada, em operações interestaduais, de operações e/ou produtos não incluídos nas subalíneas b.7, b.10 e b.55, inciso I, art. 42, Parte Geral do RICMS/02; aos pagamentos referentes às operações, de mesma origem, realizadas antes da vigência da norma autorizativa (27/03/08) e, também, quando não se observou o cumprimento da condição exigida para sua aplicação (remetentes atacadistas ou importadores, que não eram industriais ou fabricantes das mercadorias remetidas).

A Requerente foi intimada, pessoalmente, do despacho de indeferimento, em 12/11/10, e recebeu juntamente cópia dos Anexos I e II elaborados pela Fiscalização.

Da Impugnação

Inconformada com a decisão, a Requerente apresenta, tempestivamente e por intermédio de procurador regularmente constituído, a Impugnação de fls. 374/385, com juntada de documentos às fls. 386/391, alegando, em síntese, o que se segue:

- o art. 166 do CTN informa que a exigência da prova de transferência do encargo financeiro prevalece somente quando o objeto da restituição corresponder a tributos, que por sua natureza, comportem a transferência do respectivo encargo financeiro;

- o entendimento mais adequado a ser adotado é aquele que não considera o ICMS embarcado pelo comando legal do art. 166 do CTN, tampouco se insere no contexto adotado pela súmula 546 do STF, tendo em vista que a sua lei de regência não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

confere meios do contribuinte de *jure* transferir o encargo financeiro do imposto a terceiros;

- o ICMS por sua natureza jurídica não tem o condão de transferir o encargo financeiro ao consumidor, pois tem o seu montante embutido no preço das mercadorias ou serviços, sendo calculado por dentro, não sendo possível a determinação do seu *quantum*;

- o art. 166 do CTN, bem como a súmula 546 do STF, não citam especificamente o ICMS, apenas a interpretação acerca do termo “natureza do tributo” é que retira o ICMS da exigência de prova da transferência do encargo;

- ainda que se admitisse a aplicação do art. 166 do CTN para exigência de repetição de indébito do ICMS, seria necessária a realização de uma diferenciação quanto às peculiaridades das operações celebradas;

- no caso, é impossível de se determinar os adquirentes, porque os documentos fiscais emitidos para acobertar as operações no varejo (cupom fiscal), em grande número, não contêm os dados dos adquirentes, impedindo a observância do art. 166;

- não se pode admitir que o direito de repetição de indébito do ICMS esteja atrelado a circunstâncias aleatórias;

- as normas jurídicas, como a do art. 166 do CTN, somente podem ser aplicáveis se incidem no campo dos comportamentos possíveis, se o comando legal exige um comportamento humano impossível de se realizar não estará apto a produzir seus efeitos naquelas situações;

- a legislação federal, Lei nº 11.281/06, determina que as empresas que exercem atividade de importação de produtos são equiparadas às indústrias, nestes termos, qualquer empresa atacadista ou varejista que adquire produtos estrangeiros é equiparada aos estabelecimentos industriais para todos os fins, porquanto a determinação legal não excepciona nem restringe a aplicação de seu conteúdo;

- para aplicação da alíquota de 12% (doze por cento) de ICMS prevista no art. 42, inciso I, subalínea b.55 do RICMS/02, as empresas que operam com produtos estrangeiros são equiparadas à indústria, ou seja, as operações realizadas com produtos importados (desde que inseridos na subalínea b.55) também estão enquadradas na aplicação da alíquota de 12% (doze por cento);

- a equiparação de importadoras às indústrias é medida que se impõe pela legislação federal, e não por outro motivo foi acatada pelo decreto que regula o IPI, também deverá ser aplicada nos assuntos que dizem respeito ao ICMS;

- pelas notas fiscais constantes nos autos, percebe-se que a Requerente adquiriu durante os últimos anos, vários produtos enquadrados na subalínea b.55, inciso I do art. 42 do RICMS, de empresas importadoras, como estas se equiparam às indústrias, a alíquota a ser aplicada nestas operações internas deveria ser de 12% (doze por cento).

Ao final, requer que seja reformada a decisão que indeferiu o pedido de restituição, visto que inaplicável ao caso o art. 166 do CTN e que sejam, também, incluídas no direito de restituição as notas fiscais cujos fornecedores são empresas importadoras, visto que se equipara à atividade industrial.

Constam dos autos, às fls. 405/406, que a Impugnante recolheu a Taxa de Expediente.

Da Retificação do valor a ser restituído e da Manifestação Fiscal

Na análise da peça impugnatória e dos documentos apresentados, o Fisco retificou o Anexo II e elaborou o Anexo III, demonstrando nos termos da legislação os valores que de fato foram recolhidos indevidamente pela Requerente, documentos de fls. 408/424.

Intimada da juntada dos dois anexos, a Requerente não se manifestou.

Finalmente, o Fisco apresenta a Manifestação Fiscal, fls. 426/442, propondo seja julgada parcialmente procedente a Impugnação, deferindo-se apenas a restituição dos valores recolhidos indevidamente, a maior, nos casos em que houve o recolhimento pela aplicação de alíquota maior que a prevista e quando a base de cálculo do tributo incluiu o valor do IPI, conforme demonstrado no Anexo III, mantendo-se o indeferimento do pedido de restituição, em relação aos demais recolhimentos efetuados.

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 antecipação de imposto, por contribuinte optante pelo Simples Nacional.

Cabe citar, a título de ilustração, a Consulta de Contribuintes nº 72/10, respondida pela SUTRI/SEF, que dispõe acerca da matéria:

Consulta(s) de Contribuinte(s): 072/10

Simples Nacional - Antecipação do Imposto - Artigos do Vestuário

Exposição:

Empresa optante pelo Simples Nacional que tem como atividade econômica o comércio varejista de artigos do vestuário, calçados, bolsas, cintos e correlatos afirma que adquire mercadorias neste e em outros Estados para revenda a consumidor final.

Com dúvidas quanto à aplicação da legislação tributária, indaga:

1 - É devida recomposição de alíquota do ICMS nas aquisições de mercadorias de industrial fabricante situado em outra unidade da Federação?

2 - Em que situação é devida a recomposição de alíquota?

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3 - Quanto ao ICMS sobre o frete cobrado sobre o transporte das mercadorias oriundas de outro Estado, também incide a recomposição de alíquota?

Solução

1 e 2 - Será devido o recolhimento do imposto a título de antecipação para o contribuinte enquadrado no regime do Simples Nacional quando, nas aquisições de fora do Estado, houver diferença entre a alíquota interestadual e a interna estabelecida para o mesmo tipo de operação ou prestação, de acordo com § 14, art. 42 do RICMS/02.

Cumprе salientar que até 26/03/08, a alíquota prevista para a operação interna com produtos do vestuário era de 18% (dezoito por cento) promovidas tanto por estabelecimentos industriais, quanto por estabelecimentos comerciais, atacadistas ou varejistas. Dessa forma, para fatos ocorridos no período compreendido entre 1º/01/08 até essa data é devido o recolhimento, a título de antecipação do imposto, do valor resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna de aquisição e a prevista para operação interestadual sobre a base de cálculo praticada pelo remetente.

Com a edição do Decreto nº 44.754/08 foi acrescentada a subalínea "b.55" ao inciso I do art. 42 do RICMS/02, fixando a alíquota de 12% (doze por cento) para as saídas internas de produtos do vestuário, artefatos de cama, mesa e banho, coberturas constituídas de encerados classificadas na posição 6306.19 da NBM/SH, subprodutos de fiação e tecelagem, calçados, saltos, solados e palmilhas para calçados, bolsas e cintos, promovidas por estabelecimento industrial fabricante com destino a contribuinte inscrito neste Estado.

Sendo assim, para fatos ocorridos a partir de 27/03/08, data em que a mencionada alteração passou a produzir efeitos, não é devida a antecipação do imposto em relação às aquisições dos referidos artigos de estabelecimento industrial fabricante localizado em outra unidade da Federação, posto que a alíquota interna de aquisição e a interestadual se equivalem.

Tratando-se, entretanto, de aquisição realizada junto a estabelecimento que não seja industrial fabricante, permanece a obrigação de antecipação do imposto nos termos da legislação mencionada, tendo em vista que, caso a mercadoria fosse adquirida dentro do Estado na mesma condição, a operação seria tributada à alíquota de 18% (dezoito por cento).

Cabe ressaltar, ainda, que a antecipação do imposto aplica-se, inclusive, nas aquisições de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contribuinte enquadrado no Simples Nacional, hipótese em que mesmo não havendo indicação de base de cálculo e destaque do imposto, deverá ser considerado o valor da operação, nos termos do inciso XXIII, art. 43 do RICMS/02.

Caso tenha efetuado recolhimento indevido a título de antecipação do imposto, a empresa poderá requerer a sua restituição, para abatimento no valor devido a título de antecipação do imposto ou diferencial de alíquota, observado o disposto nos arts. 28 a 36 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, de 03/03/08, e na IN SUTRI nº 1, de 19 de fevereiro de 2010.

3 - A antecipação do imposto de que trata o § 14, art. 42 do RICMS/02, também é devida na hipótese de utilização de serviço em prestação iniciada em outra unidade da Federação. Desta forma, a empresa estará obrigada ao recolhimento da referida antecipação relativamente aos valores pagos pela prestação de serviço de transporte interestadual.

Legislação

- RICMS/02: art. 42, inciso I, subalínea "b.55" e § 14, art. 43, inciso XXIII;
- Decreto nº 44.754/08;
- RPTA/08, arts. 28 a 36
- IN SUTRI nº 01/10.

Desse modo, não há dúvidas em relação à ocorrência do pagamento indevido dos valores apurados pelo Fisco nos anexos de fls. 416/424, 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Apesar da complexidade que o tema encerra, já que, em última análise, o encargo financeiro relativo a todos os tributos é direta ou indiretamente repassado 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:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 PRESSUPOSTO DE QUE OCASIONARIA 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 SÉGURO PARA DISTINGUIR IMPOSTOS DIRETOS E INDIRETOS, DE SORTE QUE, A TRANSFERÊNCIA DO ÔNUS, ÀS VÉZES, É MATÉRIA DE FATO, APRECIÁVEL EM CASO CONCRETO.

(...)

1. QUANTO À INCONSTITUCIONALIDADE DA PSEUDO “TAXA DE FOMENTO DA PRODUÇÃO AGRÍCOLA E INDUSTRIAL” DO ESPÍRITO SANTO, NÃO HÁ QUALQUER DÚVIDA.

(...)

2. RESTA A CONTROVÉRSIA SÔBRE A IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DA REPETIÇÃO DE TRIBUTOS INDIRETOS, TESE QUE TEM O AMPARO DA SÚMULA Nº 71.

ENTENDO QUE ESSA DIRETRIZ NÃO PODE SER GENERALIZADA. HÁ DE SER APRECIADA EM CADA CASO CONCRETO, PORQUE, DE COMÊÇO, DO PONTO DE VISTA CIENTÍFICO, OS FINANCISTAS 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 SUPORTADO POR TERCEIRO. (....). (TRF-2ª REGIÃO. AC 1999.02.01.055041-3/RJ. REL.: DES.

FEDERAL BENEDITO GONÇALVES. 4ª TURMA. DECISÃO: 02/10/01. DJ DE 17/02/03, P. 145.)

TFR 3ª REGIÃO

EMENTA:

(....)

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

(....)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 antecipação do imposto. 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.

Com relação ao regime de tributação denominado Simples Nacional (Lei Complementar nº 123/06), cita-se exemplo do cálculo do valor devido mensalmente

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pelas empresas por ele optantes, extraído do “perguntas e respostas” constante no site www.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional:

7.2. COMO SE CALCULA O VALOR DEVIDO MENSALMENTE PELAS MICROEMPRESAS (ME) E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (EPP) OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL?

Resumidamente, o valor devido mensalmente pelas ME e EPP optantes pelo Simples Nacional é determinado mediante aplicação das tabelas dos anexos da Lei Complementar nº 123, de 14/12/06.

Para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração (RBT12).

Já o valor devido mensalmente, a ser recolhido pela ME ou EPP, será o resultante da aplicação da alíquota correspondente sobre a receita bruta mensal auferida.

Exemplo:

A Papelaria CAROL D+ ME Ltda, optante pelo Simples Nacional, obteve receita bruta resultante exclusivamente da revenda de mercadorias não sujeitas a substituição tributária. A empresa não possui filiais.

Convenções:

PA = Período de apuração;

RBT12 = Receita Bruta dos últimos 12 meses exclusive o mês do Período de Apuração (PA);

RBA = Receita Bruta Acumulada de janeiro até o mês do PA inclusive.

Dados da empresa:

Receita Bruta de julho = R\$ 25.000,00

RBA = R\$ 135.000,00

Alíquota dessa faixa = 5,47% - RBT12 = R\$ 220.000,00 (Anexo I)

Fluxo de faturamento (valores em milhares de R\$):

Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	
						30	20	20	10	10	20	25	=135
15	15	15	15	25	25	30	20	20	10	10	20		=220

Simples Nacional devido no mês = (R\$ 25.000,00 x 5,47%) = R\$ 1.367,50.

Soma-se o fato de que uma vez enquadrado no Simples Nacional, é vedado ao contribuinte destacar o imposto no documento fiscal por ele emitido, devendo observar o disposto no § 2º do art. 2º da Resolução CGSN nº 010/07, ou seja, inutilizar os campos destinados à base de cálculo e ao destaque do imposto de obrigação própria.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desse modo, tendo em vista a forma de tributação aplicada à Impugnante no período em questão, não se vislumbra a repercussão jurídica do encargo financeiro decorrente do pagamento indevido.

Ressalta-se que com relação ao valor a ser restituído à Requerente, os fundamentos expostos na Manifestação Fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

A Fiscalização deduziu, do valor originalmente solicitado, as importâncias recolhidas a título de ICMS – antecipação do imposto dos produtos e/ou das operações não incluídos nas subalíneas b.7, b.10 e b.55, inciso I, art. 42, Parte Geral do RICMS/02; das operações anteriores à vigência da norma autorizativa (27/03/08) ou quando não se observou o cumprimento da condição exigida para sua aplicação, conforme demonstrado nos Anexos I e II (fls. 352/355 e 416/422, respectivamente), alterando-se, em função disto, o valor da restituição pleiteada.

Das razões acima que ampararam a exclusão promovida pelo Fisco, a Impugnante discordou da exclusão dos valores recolhidos pela entrada de mercadorias remetidas por empresas importadoras ou atacadistas, que não eram industriais e nem os fabricantes das mesmas, referidas na alínea “c” do item I e alínea “b” do item II, do Anexo I, às fls. 352/355 dos autos e identificadas no Anexo II, de fls. 416/422 do PTA, por entender que elas e “qualquer empresa, atacadista ou varejista, que adquirir produtos estrangeiros, é equiparada aos estabelecimentos industriais para todos os fins, porquanto a determinação legal não excepciona nem restringe a aplicação do seu conteúdo”.

No entanto, não procede a alegação da Impugnante, pois as disposições trazidas, relativas à legislação federal, contidas no RIPI e na Lei nº 11.281/06, que equiparam estabelecimentos importadores, diretos e indiretos, a estabelecimento industrial, têm aplicação no contexto das matérias que disciplinam, a saber: a primeira, a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e, a outra, o seguro de crédito à exportação e providências correlatas.

Além do mais, para os efeitos de aplicação da legislação do ICMS, o conceito de industrialização está definido no art. 222, da Parte Geral do RICMS/02, como sendo “qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo”, não abrangendo, portanto, as situações relatadas pela Requerente.

E mais, a legislação mineira restringiu a aplicação da alíquota de 12% (doze por cento), nas operações com as mercadorias relacionadas na citada subalínea b.55, inciso I, art. 42, Parte Geral do RICMS/02, àquelas realizadas por industrial **fabricante** das mesmas, conforme dispõe a regra introduzida no mesmo regulamento através do Decreto nº 44.754/08, com vigência a partir de 27/03/08, excluindo, assim, qualquer outro estabelecimento que não atenda a tal condição, como é o caso daqueles que remeteram tais produtos para a Requerente, bem como, quaisquer operações realizadas antes do advento da norma.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já no caso da aplicação da alíquota de 12% (doze por cento), prevista na subalínea b.7, inciso I, art. 42, Parte Geral do RICMS/02, ainda que não levantada pela Requerente, mas, também, incidente sobre algumas operações do contribuinte incluídas no pedido em análise, foi igualmente considerada no levantamento efetuado pelo Fisco, porque produzia o mesmo efeito que orientou o seu pedido, sendo que, na hipótese, a condição exigida era que as mesmas fossem promovidas por estabelecimento industrial. Acrescentando que a vigência do referido dispositivo foi estabelecida em 15/02/02, conforme redação original do RICMS/02 e cuja alteração, em 27/03/08, através do Decreto nº 44.763/08, não afetou a questão da natureza do estabelecimento remetente, nem os produtos contemplados, no tocante àqueles relacionados no expediente em tela.

Por seu turno, em relação à disposição da subalínea b.10, do mesmo artigo, também mencionada no expediente em análise e que, igualmente, trata da aplicação da alíquota de 12% (doze por cento) nas operações com tecidos realizadas entre estabelecimentos de contribuintes inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado, sejam eles comerciais ou industriais, ensejando a restituição pleiteada, observados os demais requisitos para sua concessão, lembrando que tal previsão consta da redação original do RICMS/02, portando com vigência desde 15/02/02, sendo que a alteração trazida, em 27/03/08, através do Decreto nº 44.754/08, não influi no caso ora analisado.

Desta forma, vários documentos fiscais de entrada anexados ao pedido da Requerente que acobertaram operações com as mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, incluídas nas subalíneas b.7 e b.55, inciso I, art. 42, Parte Geral do RICMS/02, correspondente ao Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) 6.102, quando, então, o remetente atesta que não as fabricou e, portanto, tal operação não se amolda à regra do dispositivo invocado, sendo aplicável, então, a alíquota de 18% (dezoito por cento) e, em decorrência, devida a complementação da alíquota, na forma do §14, do mesmo artigo, da Parte Geral do RICMS/02, como foi efetuada, não cabendo, pois, direito à invocada restituição do tributo, em relação a tais ocorrências, fossem os seus remetentes importadores ou não e, mesmo, atacadistas e varejistas adquirentes de mercadorias importadas.

Também foram deduzidos os valores recolhidos pela entrada de produtos não incluídos no segmento de cama, mesa e banho, previsto na subalínea b.55, inciso I, art. 42, Parte Geral do RICMS/02, bem como aqueles que não foram classificados pelas NCM estabelecidas na subalínea b.7, do mesmo art.42 (alínea “b” do item I e “a” do item II, todos do Anexo I). Sendo que nos casos de omissão ou não inclusão daquela informação no documento fiscal, o Fisco intimou a Requerente para apresentá-la, analisando, então, a operação consoante a regra legal aplicável, procedendo-se, quando foi o caso, a alteração do Anexo II. Dentre eles, estão produtos como cortinas, tapetes e acessórios diversos, etc. (b.55) e colchões, espumas, travesseiros, acessórios de madeira ou metal e capas diversas, etc. (b.7) não classificados nas referidas NCM, todas demonstradas no Anexo II.

Ocorreram, também, situações em que a exclusão de valores foi motivada pela conjugação de mais de um fator, igualmente informados nos Anexos I (nota “b”) e Anexo II.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro, o Fisco apurou que houve recolhimentos indevidos por aplicação de alíquota maior que a devida para apuração do ICMS – antecipação do imposto ou inclusão do IPI na sua base de cálculo, igualmente referidos no Anexo I, nota “d” (fls. 354/355).

Em decorrência dessa constatação, o Fisco solicitou à Requerente que apresentasse comprovação do recolhimento a maior e elaborou o relatório denominado Anexo III, fls. 423/424, onde tais pagamentos indevidos foram discriminados, sendo eles passíveis de restituição.

Portanto, comprovado o recolhimento indevido e tendo em vista a 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, legítimo, em parte, é o direito à restituição dos valores indevidamente recolhidos, conforme demonstrado nos Anexos elaborados pelo Fisco.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente a Impugnação para conceder a restituição dos valores apurados pela Fiscalização às fls. 422 e 424, sob a forma de aproveitamento de crédito, nos termos do que dispõe o art. 92 do RICMS/02 c/c art. 35, inciso II do RPTA/MG. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e André Barros de Moura.

Sala das Sessões, 02 de junho de 2011.

Maria de Lourdes Medeiros
Presidente

José Luiz Drumond
Relator