

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

Acórdão: 21.411/13/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.000386137-66  
Impugnação: 40.010129673-19  
Impugnante: Comercial Guinsberg de Confecções Ltda  
CNPJ: 02.946482/0001-00  
Proc. S. Passivo: Breno Garcia de Oliveira/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

**RESTITUIÇÃO - ICMS - SIMPLES MINAS - RECOMPOSIÇÃO DE ALÍQUOTA - RECOLHIMENTO INDEVIDO – IN SUTRI/SEF Nº 01/10. Pedido de restituição de valores recolhidos a título de antecipação de imposto em decorrência da aquisição de mercadorias por contribuinte optante pelo Simples Minas. Entretanto, a Requerente não comprova que a mercadoria estava em estoque no seu estabelecimento na data do protocolo do pedido, conforme previsto no art. 4º da Instrução Normativa SUTRI nº 01/10. Impugnação improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**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 de janeiro de 2006 a fevereiro de 2007 e abril de 2007, no qual era optante pelo regime de recolhimento denominado Simples Minas (Lei nº 15.219/04).

Regularmente instruído, o pedido foi indeferido pelo Sr. Delegado Fiscal de Ipatinga, conforme despacho de fls. 247, com base no parecer fiscal de fls. 244/246, sob o fundamento de que não houve comprovação, pela Requerente, do não repasse do respectivo encargo financeiro aos adquirentes das mercadorias, no preço delas, ou de que estava 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. 250/256, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 515/519.

Em sessão realizada em 25/07/13, a 1ª Câmara de Julgamento determinou o despacho interlocutório (fls. 524), para que a Impugnante informasse se as mercadorias relacionadas nas notas fiscais, objeto do pedido, encontravam-se no estoque de seu estabelecimento na data do pedido de restituição.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Transcorrido o prazo de 10 dias do recebimento do despacho interlocutório, sem manifestação da Requerente, o PTA retorna a esta Casa para julgamento.

### **DECISÃO**

A Contribuinte supracitada, empresa do ramo do comércio varejista de artigos de confecções, tecidos e armarinhos em geral, protocolou pedido de restituição de ICMS recolhido antecipadamente, no período de janeiro de 2006 a fevereiro de 2007 e abril de 2007.

Tal pedido fundamenta-se no fato de que, à época, a Requerente estava enquadrada no regime do Simples Minas e efetuou a aquisição de mercadorias de fora do Estado e destinadas à comercialização, recolhendo, a título de antecipação de imposto, o diferencial de alíquota, como previsto no § 14 do art. 42 da Parte Geral do RICMS/02, considerando a alíquota interna de 18% (dezoito por cento):

O dispositivo retrocitado tem a seguinte redação:

Parte Geral do RICMS/02

Art. 42

(...)

§ 14. Ficam a microempresa e a empresa de pequeno porte obrigadas a recolher, a título de antecipação do imposto, o valor resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual e devido na entrada de mercadoria destinada a industrialização ou comercialização ou na utilização de serviço, em operação ou prestação oriunda de outra unidade da Federação, observado o disposto no inciso XXII do caput do art. 43 deste Regulamento.

Entretanto, as mercadorias comercializadas pela Requerente, para as quais houve o pagamento do imposto quando das aquisições em operações interestaduais, dizem respeito a produtos que têm a alíquota de 12% (doze por cento) nas operações internas, conforme subalínea “b-55”, inciso I, art. 42, Parte Geral do RICMS/02, *in verbis*:

**Art. 42.** As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

b) 12 % (doze por cento), na prestação de serviço de transporte aéreo e nas operações com as seguintes mercadorias:

(...)

b.55) 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 pelo estabelecimento industrial

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fabricante com destino a estabelecimento de contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS;

(...)

Observa-se que as disposições da subalínea “b.55” exigem que as operações sejam promovidas por estabelecimento industrial fabricante com destino a estabelecimento de contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado, e teve sua vigência fixada a partir de 27/03/08; sendo que, entre 15/12/02 e 26/03/08, o mesmo benefício foi assegurado pela redução da base de cálculo prevista no item 34 do Anexo IV, a que se refere o art. 43 do RICMS/02, o que, na prática, produzia os mesmos efeitos.

Assim, o pedido foi motivado pelo fato de que, nas operações interestaduais, as alíquotas praticadas pelos remetentes de fora do Estado são idênticas às previstas nas operações internas similares para contribuinte inscrito neste Estado como estabelecimento industrial.

São inúmeras as consultas de contribuintes respondidas pela SUTRI/SEF, que dispõem acerca da matéria, no sentido de que, para os contribuintes enquadrados nos regimes do Simples Minas e Simples Nacional, deixou de ser obrigatória a complementação da alíquota do imposto, nas aquisições dos citados produtos, quando adquiridos em operações interestaduais diretamente de estabelecimento industrial fabricante localizado em outra Unidade da Federação, posto que a alíquota interna de aquisição e a interestadual se equivalem.

Ocorrendo o pagamento, à primeira vista, seria direito de a Contribuinte pleitear a repetição de indébito, mas, neste caso, há de se observar que, por determinação legal expressa, somente será deferida a restituição caso a Requerente demonstre que não houve a transferência do respectivo encargo financeiro aos consumidores finais adquirentes das mercadorias, ou que há a expressa autorização destes para que possa recebê-la, nos termos do art. 166 do CTN c/c § 3º do art. 92 do RICMS/02 e art. 30 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA.

No entanto, mesmo não havendo essa comprovação, é assegurada a restituição desde que a Contribuinte requerente comprove que as mercadorias, que ensejaram o recolhimento, objeto da restituição requerida, encontravam-se no seu estoque na data da protocolização do seu pedido, conforme previsto no art. 4º da Instrução Normativa SUTRI nº 01/10, com redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos da Instrução Normativa nº 01, de 12/07/11, *in verbis*:

Art. 1º - O art. 4º da Instrução Normativa SUTRI nº 1, de 19 de fevereiro de 2010, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 4º Não será objeto de restituição o valor indevidamente recolhido a título de recomposição de alíquota de que trata o § 14 do art. 42 do RICMS pelo contribuinte enquadrado no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional),

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

instituído pela Lei Complementar Federal nº 123, de 14 de dezembro de 2006, salvo se comprovado pelo requerente que a mercadoria se encontrava em estoque no estabelecimento na data do pedido de restituição.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se também ao pedido de restituição de valores recolhidos, até 30 de junho de 2007, a título de recomposição de alíquotas nos termos do art. 10 da Parte 1 do Anexo X do RICMS, por contribuinte enquadrado no regime do Simples Minas.

Art. 2º - Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

Observa-se que não existe na Instrução Normativa supracitada qualquer inovação legal, ela somente complementa e ratifica as disposições do art. 166 do CTN no sentido de que o encargo do tributo, pela lógica das atividades comerciais, em tese, só não poderia ter sido transferido se a mercadoria ainda estivesse no estoque da Requerente.

Com vistas a observar a determinação expressa na legislação tributária, a Impugnante foi intimada, à fls. 524, a comprovar que as mercadorias, para as quais houve o pagamento do imposto (antecipação de imposto), encontravam-se em estoque no seu estabelecimento na data do pedido de restituição.

No entanto, a Requerente, além de não trazer qualquer prova de que os produtos estavam em estoque na data do pedido, não comprovou que não fora transferido o ônus financeiro do encargo tributário.

Ora, sabe-se que o ICMS é considerado como típico tributo que, por sua natureza jurídica, comporta a transferência da carga financeira a terceiros. Transferir o encargo financeiro não se resume a simples destaque do imposto em documento fiscal, o que é vedado aos contribuintes optantes do Simples Nacional. Essa transferência decorre das hipóteses de incidência do ICMS, que, de uma forma geral, são a circulação de mercadoria e a prestação de serviços de transporte e comunicação.

Destaca-se que a apuração do ICMS/recomposição de alíquota realiza-se na entrada do produto no estabelecimento do contribuinte, configurando-se como verdadeiro custo da mercadoria e, logicamente, como custo da mercadoria, é repassado direta ou indiretamente ao adquirente do bem.

Portanto, o ICMS recolhido a título de recomposição de alíquota comporta, sim, a aplicação do art. 166 do CTN c/c § 3º do art. 92 do RICMS/02 e art. 30 do RPTA, visto que existe a possibilidade de transferência do respectivo encargo financeiro, via custo de mercadorias.

Dessa forma, a alegação de que as empresas enquadradas no regime do Simples Nacional não transferem o encargo financeiro do tributo, uma vez que estão impossibilitadas de destacar o imposto nos documentos fiscais e, por isso, não são atingidas pelo art. 166, não encontra sustentação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, é de se destacar que, por determinação legal prevista no art. 182 da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 110 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03/03/08, é defeso a este Órgão julgador a negativa de aplicação de ato normativo, *in verbis*:

### Lei nº 6.763/75

Art. 182 - Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º. do art. 146;

### RPTA

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

Assim, considerando que a Impugnante não comprovou que as mercadorias, objeto da repetição de indébito, encontravam-se em estoque no estabelecimento na data do pedido de restituição, ou que não tenha transferido o encargo financeiro do imposto pago aos adquirentes das mercadorias, associado à proibição a este Órgão de negar aplicação ao dispositivo da instrução normativa em comento, indefere-se a restituição pleiteada.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente a impugnação. Vencidos os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Relator) e Sauro Henrique de Almeida, que a julgavam parcialmente procedente para excluir dos valores requeridos a título de restituição a parcela que porventura tenha sido destinada ao FUNDESE e, ainda, a parcela referente às notas fiscais que não tenham o CFOP 6101. Designada relatora a Conselheira Ivana Maria de Almeida (Revisora). Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 05 de novembro de 2013.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Ivana Maria de Almeida  
Relatora designada**

R

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.411/13/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.000386137-66  
Impugnação: 40.010129673-19  
Impugnante: Comercial Guinsberg de Confecções Ltda  
CNPJ: 02.946482/0001-00  
Proc. S. Passivo: Breno Garcia de Oliveira/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

---

Voto proferido pelo Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia, 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.

A Impugnante pleiteia a restituição de valores recolhidos a título de antecipação de imposto (diferença entre a alíquota interna e a interestadual), ao argumento de que recolheu indevidamente a referida quantia relativamente à aquisição de mercadorias em operações interestaduais, realizadas no período de enquadramento no regime de recolhimento Simples Minas.

Não há dúvidas em relação à ocorrência do pagamento indevido, entretanto, cumpre verificar o atendimento ao disposto no art. 166 do CTN, reproduzido na Instrução Normativa SUTRI/SEF N° 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 refere-se aos chamados tributos indiretos, no entanto, por força do já citado art. 166 do mesmo Código, reproduzido na IN SUTRI/SEF n° 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. Nesse 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

Nesse 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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.

No âmbito jurisprudencial, o Supremo Tribunal Federal (STF) já se posicionou sobre o assunto. Primeiro, por meio da Súmula 71 – *editada em 1963, portanto, antes mesmo do CTN* –, segundo a qual era incabível a restituição de tributos indiretos, mesmo havendo pagamento indevido. Posteriormente tal entendimento foi modificado, com a edição da Súmula 546, cujo verbete é o seguinte:

CABE A RESTITUIÇÃO DO TRIBUTO PAGO INDEVIDAMENTE, QUANDO RECONHECIDO POR DECISÃO, QUE O CONTRIBUINTE *DE JURE* NÃO RECUPEROU DO CONTRIBUINTE *DE FACTO* O QUANTUM RESPECTIVO.

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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 VÉZES, É MATÉRIA DE FATO, APRECIÁVEL EM CASO CONCRETO.

(...)

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

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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).

Nessa 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 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 para 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, apenas a título de argumentação, o contexto em que se inseria a tributação simplificada à qual se encontrava submetida a Impugnante.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

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;

## 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, estando, assim, comprovada a não repercussão do encargo financeiro, em atendimento ao disposto no art. 166 do CTN e na Instrução Normativa SUTRI/SEF nº 01/10.

Portanto, a discussão restringe-se à aplicação da Instrução Normativa SUTRI/SEF Nº 01/11, ao presente caso. Dispõe a referida Instrução Normativa que:

Art. 1º O art. 4º da Instrução Normativa SUTRI nº 1, de 19 de fevereiro de 2010, passa a vigorar com a seguinte redação:

*"Art. 4º Não será objeto de restituição o valor indevidamente recolhido a título de recomposição de alíquota de que trata o § 14 do art. 42 do RICMS pelo contribuinte enquadrado no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pela Lei Complementar Federal nº 123, de 14 de dezembro de 2006, salvo se comprovado pelo requerente que a mercadoria se encontrava em estoque no estabelecimento na data do pedido de restituição.*

*Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se também ao pedido de restituição de valores recolhidos, até 30 de junho de 2007, a título de recomposição de alíquotas nos termos do art. 10 da Parte 1 do Anexo X do RICMS, por contribuinte enquadrado no regime do Simples Minas."*

Art. 2º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

A referida Instrução Normativa foi publicada em 13 de junho de 2011, ou seja, após a manifestação do pedido de restituição formulado pelo Contribuinte, trazendo em seu bojo verdadeira norma de direito material restritiva do direito do contribuinte e clara mudança de critério jurídico da administração em face das reiteradas decisões emanadas do órgão julgador administrativo tributário estadual.

Desse modo, restringindo o direito do Contribuinte e afastando a possibilidade de ter restituído o imposto pago indevidamente, a referida norma deve ser aplicável somente a partir de sua publicação, em atenção aos princípios da segurança jurídica, da moralidade e da boa fé objetiva que devem reger a relação entre o Fisco e o Contribuinte.

Assim, comprovado o recolhimento indevido e tendo em vista a não repercussão jurídica do encargo financeiro, conforme o 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 para excluir dos valores requeridos, aqueles referentes às notas fiscais de entrada que contenham CFOP diferentes de 6101 e a parcela que porventura tenha sido destinada ao FUNDESE.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe salientar que o abatimento dos valores destinados ao FUNDESE, respalda-se no entendimento exposto pela SLT/SEF/MG na Consulta Fiscal Direta nº 944/98, cujos trechos são abaixo transcritos:

SEF/SLT Consulta Fiscal Direta nº 944/98

ASSUNTO: RESTITUIÇÃO - CONTRIBUINTE ENQUADRADO NO MICRO GERAES - A restituição de tributo indevidamente recolhido aos cofres públicos, no caso de contribuinte enquadrado no Micro Geraes, deverá ser efetivada em espécie (moeda corrente), se inviabilizada a sua dedução no ICMS a recolher.

(...)

3 - Lembramos, finalmente, que a restituição em questão se refere, exclusivamente, ao pagamento indevido ou a maior de imposto e que, no caso do FUNDESE, por se tratar de contribuição a fundo de desenvolvimento, apenas com a característica de ser dedutível no valor a recolher a título de ICMS, como também existem, na esfera federal, vários incentivos a atividades diversas, como arte e cultura, esporte, pesquisas, etc., dedutíveis de impostos federais, não se lhe aplicam as normas da legislação tributária, sendo que a restituição, se de direito, deverá ser solicitado junto a quem houver recebido os valores indevidamente, neste caso o órgão gestor do fundo.” Grifou-se.

Vale destacar que a restituição atinge exclusivamente as aquisições realizadas de estabelecimentos industriais e, por óbvio, as operações com mercadoria de produção própria do remetente. Assim, há de se deferir a restituição exclusivamente em relação às aquisições sob o CFOP 6.101. Esta peculiaridade deve ser analisada diante da legislação mineira que estabelecia a redução da carga tributária interna na operação de saída promovida pelo estabelecimento industrial fabricante, *ex vi*, do item 34, da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, vigente à época dos fatos geradores.

Portanto, voto pela procedência parcial da impugnação, para excluir os valores porventura recolhidos a título de FUNDESE e, ainda, a parcela referente às notas fiscais que não tenham o CFOP 6101.

**Sala das Sessões, 05 de novembro de 2013.**

**Luiz Fernando Castro Trópia**  
**Conselheiro**