

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

Acórdão: 19.992/13/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.000421911-11  
Impugnação: 40.010132364-23  
Impugnante: Rodrigo Ferreira Resende - ME  
IE: 069324785.01-11  
Origem: DF/Juiz de Fora

**EMENTA**

**RESTITUIÇÃO - ICMS - SIMPLES NACIONAL - RECOMPOSIÇÃO DE ALÍQUOTA - RECOLHIMENTO INDEVIDO - COMPROVADA A INEXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO JURÍDICA DO ENCARGO FINANCEIRO - ART. 166 DO CTN - IN SUTRI/SEF N° 01/10. Pedido de restituição de valores indevidamente recolhidos a título de recomposição de alíquota (diferença entre a alíquota interna e a interestadual), em decorrência da aquisição de mercadorias, por contribuinte optante pelo Simples Nacional. Comprovado o recolhimento indevido, legítimo é o direito à restituição dos respectivos valores corrigidos pela Taxa Selic a partir do pagamento indevido, tendo em vista a comprovação da não repercussão jurídica do encargo financeiro conforme disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional. Impugnação parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

Trata-se de pedido de restituição de ICMS recolhido a título de antecipação de imposto (diferença entre a alíquota interna e a interestadual), prevista no § 14 do art. 42, Parte Geral, do RICMS/02, por Contribuinte do ramo do comércio varejista de artigos de vestuário, calçados, bolsas e cintos, enquadrado no regime do Simples Nacional, sob o fundamento de que não era devido o imposto em relação aos produtos que adquiriu de estabelecimentos industriais fabricantes, localizados em outras Unidades da Federação, posto que a alíquota interna de aquisição e a interestadual se equivaliam naquele período.

O Fisco, em parecer de fls. 252/257, analisa o pedido de restituição e os documentos apresentados e conclui que, o valor possivelmente restituível no importe de R\$ 15.744,44 (quinze mil, setecentos quarenta e quatro reais e quarenta e quatro centavos), correspondeu a parte daquele solicitado, conforme relatório denominado “Demonstrativo dos Valores Restituíveis” de fls. 268/269, porém o Requerente não observou as normas do art. 166 do CTN e da IN SUTRI n° 01/11 c/c o § 3° do art. 92 do RICMS/02, devendo ser indeferido o pedido de restituição.

O Sr. Delegado Fiscal da DF/Juiz de Fora, conforme despacho de fls. 321/323, indefere o pedido sob o fundamento de que não houve comprovação, pelo Requerente, de que a mercadoria relacionada aos recolhimentos, objeto da restituição requerida, encontrava-se em estoque na data do pedido, nos termos da IN SUTRI n° 01/11 e, no caso de sua comercialização, de que não houve a transferência do respectivo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

encargo financeiro aos consumidores finais adquirentes das mercadorias ou que estivesse expressamente autorizado 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.

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente, Impugnação às fls. 324/326, contra a qual a Fiscalização se manifesta às fls. 371/385 dos autos.

### **DECISÃO**

Trata-se de pedido de restituição de ICMS recolhido a título de antecipação de imposto (diferença entre a alíquota interna e a interestadual), prevista no § 14 do art. 42, Parte Geral, do RICMS/02, por Contribuinte do ramo do comércio varejista de artigos de vestuário, calçados, bolsas e cintos, enquadrado no regime do Simples Nacional, sob o fundamento de que não era devido o imposto em relação aos produtos que adquiriu de estabelecimentos industriais fabricantes, localizados em outras Unidades da Federação, posto que a alíquota interna de aquisição e a interestadual se equivaliam naquele período.

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.

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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?

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 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.

Deste modo, não há dúvidas em relação à ocorrência do pagamento indevido, do mesmo modo a controvérsia no tocante à legitimação ativa da Impugnante para pleitear a restituição, em outras palavras, a verificação do atendimento ao disposto no art. 166 do CTN, reproduzido na Instrução Normativa SUTRI/SEF Nº 01/10, também se encontra superada por reiteradas decisões deste Conselho de Contribuintes.

Saliente-se que, em matéria de restituição de valores indevidamente pagos a título de tributos, a regra geral é que a legitimidade ativa para pleitear a repetição do indébito – administrativa ou judicialmente – é do sujeito passivo da obrigação tributária, vale dizer, aquele a quem é atribuída a responsabilidade legal pelo

pagamento do tributo, mas que, ao fazê-lo, comete erro de direito ou de fato do qual resulte pagamento total ou parcialmente indevido, seja por falta de previsão legal da obrigação, seja porque legalmente prevista, porém quantificada em excesso. É o que se depreende do disposto no art. 165 do CTN.

Nas hipóteses em que a restituição se refira aos chamados tributos indiretos, no entanto, por força do já citado art. 166 do mesmo Código, reproduzido na IN SUTRI/SEF nº 01/10, somente detém legitimidade ativa para o pedido, aquele que comprove haver suportado o encargo financeiro do pagamento indevido ou, caso o tenha transferido a terceiro, estiver por este expressamente autorizado a receber a restituição. Neste sentido, confira-se a redação dos referidos dispositivos:

Código Tributário Nacional.

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

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

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

Apesar da complexidade que o tema encerra, já que, em última análise, o encargo financeiro relativo a todos os tributos são direta ou indiretamente repassados aos adquirentes dos bens, mercadorias e serviços – *ora pela via dos preços, tal como ordinariamente se dá nos tributos que, do ponto de vista econômico, incidem sobre a produção, circulação e consumo, ora pela via dos custos/despesas, em relação àqueles sobre a renda ou o patrimônio* –, e não obstante a ausência de um critério seguro para se definir juridicamente quais são os tributos “que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro”, a doutrina especializada é praticamente unânime em afirmar que, com tal redação, o CTN acolheu no campo do Direito Tributário conceito tradicionalmente adotado pelas Ciências das Finanças e da Economia para classificar os tributos em indiretos ou diretos, na medida em que os respectivos encargos financeiros sejam ou não suportados pelos chamados contribuintes de fato ou de direito.

Neste sentido, o magistério de Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro – 11ª ed., Forense, RJ, 2010, 2ª t., p. 726), para quem:

(...) a teoria da translação do ônus fiscal, bem estudada em seu aspecto econômico na Ciência das Finanças, é extremamente complexa. Os financistas são unânimes na assertiva de que todos os tributos incidentes sobre organizações econômicas, inclusive o imposto de renda

e os patrimoniais, são trasladáveis mediante o mecanismo dos preços e dos contratos. De igual modo, muita vez, as condições de mercado, estruturais ou conjunturais, forçam os agentes econômicos ao fenômeno da absorção dos custos fiscais.

(...)

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

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

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Curso de Direito Tributário, 6ª. ed. revista e atualizada. São Paulo: Dialética, 2005, p. 311).

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

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

Conquanto editada já na vigência do art. 166 do CTN, a Súmula 546 também tem como precedentes decisões anteriores à existência do antigo ICM, duas delas relativas ao IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações) e a outra sobre uma taxa, cobrada exclusivamente pelo Estado do Espírito Santo, consubstanciada no acórdão proferido no RE 45.977, cuja Ementa e excertos do voto condutor prolatado pelo então Min. Aliomar Baleeiro, relator, são abaixo reproduzidos:

REPETIÇÃO DE IMPÔSTO INCONSTITUCIONAL – EM PRINCÍPIO, NÃO SE CONCEDE A TODO TRIBUTO INDIRETO NO 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.

(...)

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 TRIBUTO PODERÁ SER DIRETO OU INDIRETO, CONFORME A TÉCNICA DE INCIDÊNCIA E ATÉ CONFORME AS

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

OSCILANTES E VARIÁVEIS CIRCUNSTÂNCIAS DO MERCADO, OU A NATUREZA DA MERCADORIA OU A DO ATO TRIBUTADO.

(...)

À FALTA DE UM CONCEITO LEGAL, QUE SERIA OBRIGATÓRIO AINDA QUE OPOSTO À EVIDÊNCIA DA REALIDADE DOS FATOS, O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL INCLINA-SE A CONCEITOS ECONÔMICO-FINANCEIROS BASEADOS NO FENÔMENO DA INCIDÊNCIA E DA REPERCUSSÃO DOS TRIBUTOS INDIRETOS, NO PRESSUPOSTO ERRÔNEO, DATA VENIA, DE QUE, SEMPRE, ÊLES COMPORTAM TRANSFERÊNCIA DO ÔNUS DO CONTRIBUINTE DE JURE PARA O CONTRIBUINTE DE FACTO.

(...).

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

EMENTA:

(...)

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

Dentre as mencionadas decisões judiciais, merecem destaque as seguintes:

TFR 1ª REGIÃO

(....)

II. A REPERCUSSÃO MERAMENTE ECONÔMICA, A TÍTULO DE CUSTO TRIBUTÁRIO, NO PREÇO DO BEM PRODUZIDO OU DO SERVIÇO OFERECIDO, NÃO LEVA O TRIBUTO A SER INDIRETO, NA CONCEPÇÃO JURÍDICA, NEM IMPEDE A REPETIÇÃO, QUANDO DECLARADO INCONSTITUCIONAL, POIS A 'TRANSFERÊNCIA' NÃO SE DÁ NA MESMA PROPORÇÃO, PODENDO TEORICAMENTE ATÉ MESMO NÃO OCORRER, POIS OS PREÇOS PRATICADOS NO MERCADO, EM BENS E SERVIÇOS, NÃO DEPENDEM APENAS DA VONTADE DE QUEM OS OFERECE. (...). (TRF-1ª REGIÃO. AC 2000.01.00.063353-5/MG. REL.: DES. FEDERAL OLINDO MENEZES. 3ª TURMA. DECISÃO: 17/09/02. DJ DE 04/10/02, P. 89.)



TFR 2ª REGIÃO

EMENTA:

(....)

TODOS OS TRIBUTOS TRAZEM EM SI UMA REPERCUSSÃO ECONÔMICA NOS PREÇOS FINAIS DOS PRODUTOS, MAS ESTA SE MOSTRA IRRELEVANTE SE NÃO HÁ UMA PREVISÃO LEGAL DE QUE O ÔNUS FINANCEIRO SERÁ SUPOSTADO POR TERCEIRO. (....). (TRF-2ª REGIÃO. AC 1999.02.01.055041-3/RJ. REL.: DES. FEDERAL BENEDITO GONÇALVES. 4ª TURMA. DECISÃO: 02/10/01. DJ DE 17/02/03, P. 145.)

TFR 3ª REGIÃO

EMENTA:

(....)

A DISTINÇÃO ENTRE CONTRIBUINTE DE DIREITO (O TRIBUTADO) E O DE FATO (O QUE SUPOSTA 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PELO CONTRIBUINTE E O REPASSE COMO CUSTO OPERACIONAL NÃO SIGNIFICA A TRANSFERÊNCIA DE SUJEIÇÃO PASSIVA DO PSEUDO ENCARGO TRIBUTÁRIO. (...) (TRF-4ª REGIÃO. AMS 2005.71.00.016031-5/RS. REL.: DES. FEDERAL ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA. 1ª TURMA. DECISÃO: 05/09/07. DJ DE 25/09/07)

EMENTA:

(...)

I. EM TODOS OS TRIBUTOS, EVIDENTEMENTE, HÁ REPERCUSSÃO ECONÔMICA, OU SEJA, O VALOR PAGO AO ERÁRIO COMPÕE O CUSTO DO PRODUTO OU DO SERVIÇO. ENTRETANTO, É EXCEPCIONAL A TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO, COMO NOS CASOS DE IPI E ICMS EM QUE, NA NOTA FISCAL, É LANÇADO EM SEPARADO O VALOR DO IMPOSTO PAGO PELO COMPRADOR. (...) (TRF-4ª REGIÃO. AG 1999.04.01.012290-0/RS. REL.: DES. FEDERAL FÁBIO ROSA. 1ª TURMA. DECISÃO: 11/05/99. DJ DE 18/08/99, P. 525.)

De toda a doutrina e jurisprudência acima citadas, verifica-se que para a aplicação do art. 166 do CTN é irrelevante o repasse meramente econômico do encargo financeiro, até porque, independentemente de sua classificação econômica, todo e 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.

Ressalte-se, ainda, a título de argumentação, exemplo do cálculo do valor devido mensalmente pelas empresas optantes pelo regime de tributação denominado Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123/06, extraído do “perguntas e respostas” constante no site [www.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional](http://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 14.12.2006.

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, OBTVEU 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\$):

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Acrescente-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.

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

No caso em tela, a Fiscalização intimou a Impugnante a comprovar se a mercadoria adquirida encontrava-se em estoque no estabelecimento na data do pedido de restituição.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em resposta, o Impugnante informou que a mercadoria já havia sido vendida e que, portanto, não se encontrava mais em seu estoque, o que levou ao indeferimento de seu pedido.

Entretanto, o que deve restar claro é que a referida Instrução Normativa foi publicada em 13 de julho de 2011, ou seja, após a manifestação do pedido de restituição formulado pelo Contribuinte, foi protocolado em 08/07/11, e, traz em seu bojo verdadeira norma de direito material restritiva do direito do contribuinte e clara mudança de critério jurídico da administração em face das – repita-se – 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.

Ressalte-se, ainda, que o próprio Fisco em despacho de fls. 252/257 e demonstrativos de fls. 258/272, comprova que houve parte dos recolhimentos indevidos, no valor de R\$ 15.744,44 (quinze mil, setecentos quarenta e quatro reais e quarenta e quatro centavos).

Assim, legitima-se o direito à restituição, na forma consolidada no relatório fiscal denominado “Demonstrativo dos Valores Restituíveis” de fls. 268/269, corrigidos pela Taxa Selic a partir do pagamento indevido.

Com relação à utilização da Taxa Selic como índice de atualização, oportuno esclarecer que o assunto foi amplamente tratado no Acórdão nº 17.999/08/2ª. Destaque-se que a jurisprudência dos tribunais superiores firmou entendimento de que os tributos e multas devam ser restituídos com correção monetária, cujo termo inicial é a data do pagamento indevido: STF RE 89.7666-6-SP; STJ Súmula 162.

Neste sentido, o Ministro do STJ Luiz Fux deixou consignado no voto-vista (voto vencedor) que proferiu no Agravo de Instrumento nº 766.948 - RS (2006/0082258-5) que:

“O ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DO VALOR A SER REPETIDO DEVE SER IGUAL AO FATOR DE CORREÇÃO EMPREGADO PARA O CRÉDITO DA FAZENDA, EM RESPEITO À PROPORCIONALIDADE DETERMINADA NO ART. 167 DO CTN, (...).” GRIFOU-SE.

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

“COM APOIO NOS PRECEDENTES CITADOS, CONHEÇO DO RECURSO E LHE DOU PROVIMENTO PARA DETERMINAR, PRIMEIRO, QUE A CORREÇÃO MONETÁRIA INCIDA DESDE O RECOLHIMENTO INDEVIDO, SEGUNDO, QUE OS JUROS DE MORA SEJAM CALCULADOS À TAXA DE UM POR CENTO AO MÊS.” GRIFOU-SE

Assim, se o Estado determina a correção dos débitos tributários estaduais pelos mesmos critérios aplicáveis aos créditos tributários federais, a consequência

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

lógica é que para a restituição dos tributos estaduais seja adotado o mesmo critério, que também é o adotado pela Receita Federal. Por isto, deve ser aplicada a Taxa Selic na restituição, que inclui, a um só tempo, a atualização monetária e os juros.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente a impugnação para conceder a restituição na forma consolidada no Relatório denominado "Demonstrativo dos Valores Restituíveis", de fls. 268/269, devendo os valores serem corrigidos pela Taxa Selic, a partir do pagamento indevido. Vencido, em parte, o Conselheiro Alexandre Périsse de Abreu, que julgava improcedente a impugnação. Participaram do julgamento, além do signatário e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha (Revisor) e Sauro Henrique de Almeida.

**Sala das Sessões, 28 de fevereiro de 2013.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente/Relator**

EJ/T

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	19.992/13/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	16.000421911-11	
Impugnação:	40.010132364-23	
Impugnante:	Rodrigo Ferreira Resende - ME	
	IE: 069324785.01-11	
Origem:	DF/Juiz de Fora	

Voto proferido pelo Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu, 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.

Na decisão proferida, acordou a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente a impugnação para conceder a restituição na forma consolidada no Relatório denominado “Demonstrativo dos Valores Restituíveis”, de fls. 268/269, devendo os valores serem corrigidos pela Taxa Selic, a partir do pagamento indevido.

Contudo, é de se observar que a Impugnante não cumpriu os requisitos legais para ter direito à restituição, conforme abaixo será demonstrado.

A Impugnante ingressou, em 08/07/2011, com pedido de restituição de indébito relativo a recolhimentos efetuados nos períodos compreendidos entre abril de 2008 e agosto de 2010.

À época deste pedido, a redação do art. 4º da Instrução Normativa SUTRI/SEF nº 01/10 (efeitos de 23/02/2010 a 12/07/2011) dispunha que:

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.”

Em decorrência deste dispositivo, em 28/12/2011, a Impugnante foi intimada, às fls. 245 dos autos, a comprovar que não teria ocorrido a transferência do encargo relativo ao tributo aos consumidores finais adquirentes das mercadorias, nos termos do § 3º do art. 92 do RICMS/02 e no art. 30 do RPTA c/c art. 166 do CTN.

Em resposta, a Impugnante protocolou documento, em 06/01/2012, onde alegou, às fls. 246, que “o Estado criou o Decreto nº 44.754/2008 para dar um incentivo às empresas para que comprassem mercadorias diretamente das indústrias, ficando claro que a empresa é que paga o ICMS, nesse caso pagando indevido, no momento do ato da compra na nota de entrada, não sendo pois os consumidores finais os que realmente pagaram o imposto”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nota-se, portanto, que a Impugnante não comprovou a não transmissão do encargo aos clientes, nem sua autorização expressa para receber a restituição do indébito, nos termos do § 3º do art. 92 do RICMS e art. 30 do RPTA c/c art. 166 do CTN, mesmo que o encargo financeiro relativo ao ICMS repercute no preço das mercadorias, sendo assim suportado por quem as adquire.

Acresça-se que a redação do art. 4º da IN SUTRI/SEF nº 01/10, foi alterada a partir de 13/07/2011, pelo art. 4º da Instrução Normativa nº 01/11 SUTRI/SEF, nos seguintes termos:

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.

Por isso, a referida intimação permitia à Impugnante comprovar, alternativamente, que a mercadoria, objeto do pedido, encontrava-se no estoque da requerente, na época da solicitação.

Para esta questão, respondeu a Impugnante, também às fls. 246, que não tinha como provar que as mesmas ainda estavam em estoque, pois já foram vendidas nos referidos anos.

Em que pesem os argumentos apresentados em sua defesa, às fls. 323/325, verifica-se, outrossim, que a Impugnante não comprovou a permanência das mercadorias em estoque, em atendimento à nova redação do art. 4º da IN SUTRI/SEF nº 01/10.

Por outro, 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 6.763/75

Art. 182 - Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo;

(...)

RPTA/MG

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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

Assim e considerando que a Impugnante não comprovou a permanência da mercadoria em estoque na data do pedido de restituição, nem a não transmissão do encargo aos clientes, ou ainda sua autorização expressa para receber a restituição do indébito, associado à proibição a este Órgão de negar aplicação ao dispositivo da instrução normativa em comento, indefere-se a restituição pleiteada.

Diante do exposto, julgo improcedente a impugnação.

**Sala das Sessões, 28 de fevereiro de 2013.**

**Alexandre Périssé de Abreu  
Conselheiro**

CC/MG