

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.256/13/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 16.000468495-95
Impugnação: 40.010133805-32
Impugnante: SBM Placas Ltda - EPP
IE: 439278916.00-35
Origem: DF/Ubá

EMENTA

RESTITUIÇÃO – ICMS – SIMPLES NACIONAL - Pedido de restituição de valor recolhido a título de ICMS, relativo à operação de saída de mercadorias (placas, banners, outdoor, adesivos e congêneres) que seriam tributadas pelo ISSQN. Não reconhecido o direito à restituição pleiteada em face da não demonstração inequívoca da fabricação de outdoor por encomenda com produtos fornecidos pelo encomendante e, também, em face das disposições contidas no art. 166 do CTN, posto que não há nos autos prova de que a Impugnante assumiu o encargo financeiro ou que recebeu autorização do contribuinte de fato para receber a restituição em seu nome. Impugnação improcedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa o presente PTA sobre o indeferimento do pedido de restituição de valor recolhido a título de ICMS, relativo a operações de saídas de *placas, banners, outdoor, adesivos e congêneres*, no período de 01/01/07 a 30/09/12, que, no entendimento da Requerente, seriam tributadas pelo ISSQN.

Não reconhecido o direito à restituição pleiteada em face da não demonstração inequívoca da fabricação de *outdoor* por encomenda, com produtos fornecidos pelo encomendante, e das disposições contidas no art. 166 do CTN, posto que a Impugnante não comprovou ter assumido o encargo financeiro, bem como não demonstrou estar expressamente autorizada a pedir a restituição por aquele que o suportou.

A Delegada Fiscal da DF/Ubá, em Despacho às fls. 245 e com base no Parecer Fiscal às fls. 219/225, decide pelo indeferimento do pedido.

Inconformada com a decisão, a Requerente, tempestivamente, por seu representante legal, apresenta Impugnação de fls. 247 e 286, após juntada de documentos pelo Fisco, que apresenta Manifestação às fls. 287/291.

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 07/05/13, exarou Despacho Interlocutório, às fls. 295, para que a Requerente manifestasse sobre a fabricação de estruturas para *outdoor* e comprovasse, no período destacado, o não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

repassse do encargo financeiro a terceiros ou estar expressamente autorizada por este a pedir a restituição, consoante com o art. 166 do CTN.

A Impugnante retorna aos autos às fls. 299/300, em cumprimento ao Interlocutório e às fls. 445/454, rebatendo documentos anexados pelo Fisco.

O Fisco manifesta-se às fls. 419/422 e às fls. 457/461.

DECISÃO

Do Mérito

Discute-se, nesse processo, sobre o indeferimento do pedido de restituição de valor recolhido a título de ICMS, relativo a operações de saídas de *placas, banners, outdoor, adesivos e congêneres*, no período de 01/01/07 a 30/09/12, que, no entendimento da Requerente, seriam tributadas pelo ISSQN.

Não reconhecido o direito à restituição pleiteada em face da não demonstração inequívoca da fabricação de *outdoor* por encomenda, com produtos fornecidos pelo encomendante, e das disposições contidas no art. 166 do CTN, posto que a Impugnante não comprovou ter assumido o encargo financeiro, bem como não demonstrou estar expressamente autorizada a pedir a restituição por aquele que o suportou.

Inicialmente faz-se necessário nortear os esclarecimentos sob o foco da atividade pouco combatida na lide, qual seja a construção e venda de estruturas para *outdoor*, conforme verificado no DANFE da NFe nº 1.449, de 02/01/12, às fls. 244.

A atividade de confecção de placas para *outdoor* é discriminada na legislação mineira como industrialização, conforme constatado nos dispositivos do art. 222 da Parte Geral do RICMS/02, abaixo transcritos:

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo, tais como:

a) a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe em obtenção de espécie nova (transformação);

(...)

c) a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma (montagem);

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º São irrelevantes para caracterizar a operação como industrialização:

I - o processo utilizado para a obtenção do produto;

II - a localização e as condições das instalações ou dos equipamentos empregados.

(...)

§ 3º Considera-se industrial fabricante aquele que realiza, em seu próprio estabelecimento, as operações referidas nas alíneas "a" e "c" do inciso II do caput deste artigo.

Instada a manifestar sobre o assunto, através do despacho interlocutório às fls. 295, a Impugnante não trouxe aos autos instrumentos capazes de demonstrar sua não condição de industrializadora. Limitou-se a afirmar que confecciona placas somente sob encomenda do consumidor final e essas não são consideradas produtos de prateleira.

Durante as diversas inserções no processo teve várias oportunidades de municiar esta Câmara de julgamento com dados que comprovassem sua condição de exclusiva prestadora de serviços para terceiros, demonstrando o enquadramento nas atividades sujeitas ao ISSQN, na forma da LC nº 116/03.

Noutra vertente, considerando a característica do pedido, uma das questões sob exame converge para matéria puramente de direito, no tocante à legitimação ativa da ora Impugnante para pleitear a restituição. Em outras palavras, cumpre verificar se o disposto no art. 166 do CTN se aplica ou não à hipótese dos autos, matéria já questionada por esta Câmara às fls. 295.

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, salvo melhor juízo, 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, 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 esse expressamente autorizado a receber a restituição. Nesse sentido, confira-se a redação do referido dispositivo:

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.

Apesar da complexidade que o tema encerra, 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. 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.

Referendando tal entendimento, o magistério do Em. Prof. Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário – 9ª ed., Forense, RJ, 2006, 2ª t., p. 815/817), para quem:

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

Na mesma linha, José Jayme de Macêdo Oliveira (Código Tributário Nacional: Comentários, Doutrina e Jurisprudência – Saraiva, SP, 1998, p. 465), ao comentar o referido dispositivo legal, assim manifesta-se:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

indireto, cuja restituição do pago indevidamente exige o atendimento dos requisitos enumerados neste artigo do CTN.

Depreende-se, dos entendimentos expostos, que a Impugnante teria a necessidade de autorização dos terceiros que suportaram o valor do ICMS repassado na venda dos seus produtos, na forma prevista no art. 166 do CTN, se indevido fosse o recolhimento do tributo nas suas operações.

Esteve, a Requerente, no período de janeiro a junho de 2007, submetida à apuração do imposto como débito e crédito e poderia ter demonstrado o montante relativo aos produtos industrializados vendidos e aos itens que considera tributados pelo ISSQN.

Nos demais períodos válidos, encontrava-se submetida à apuração dos tributos nos moldes do Simples Nacional, quando a base de cálculo é obtida do somatório da venda de bens e serviços, sendo o valor do ICMS um percentual extraído de um total, auferido em conformidade com a aplicação de uma alíquota apurada com base na receita bruta do exercício imediatamente anterior, sobre o faturamento do mês.

Assim, como praticou a venda de produtos industrializados, portanto, conservando uma das atividades do campo da incidência do ICMS, encontra-se obrigada a recolher um percentual do faturamento a título do tributo estadual. E uma vez não destacado, no regime do Simples Nacional, a tributação sobre as saídas por itens especificados, encontra-se a Impugnante impossibilitada de discriminar sobre qual deles ocorre ou não a incidência do imposto estadual, de forma a pleitear a parcela incidente sobre os demais produtos.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Guilherme Henrique Baeta da Costa (Revisor) e Fernando Luiz Saldanha.

Sala das Sessões, 15 de outubro de 2013.

Antônio César Ribeiro
Presidente

Eduardo de Souza Assis
Relator

D