

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.004/13/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 16.000482396-11
Impugnação: 40.010133896-29
Impugnante: Fernando Comércio de Metais Ltda
CNPJ: 08.025485/0001-80
Origem: DF/Ubá

EMENTA

RESTITUIÇÃO - ICMS - SIMPLES NACIONAL – RECOLHIMENTO ANTECIPADO – SUCATA. Pedido de restituição de ICMS pago antecipadamente nas operações interestaduais com sucata por contribuinte optante pelo regime do Simples Nacional. Entretanto, a Requerente não comprova que não houve o repasse do encargo financeiro ou que esteja autorizado pelos adquirentes dos produtos a requerer o indébito tributário. Não reconhecido o direito à restituição pleiteada. Impugnação improcedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Do Pedido de Restituição

A Impugnante, enquadrada no regime de recolhimento do Simples Nacional, pleiteia a restituição de ICMS recolhido antecipadamente, no período de abril de 2008 a janeiro de 2010, nas operações interestaduais com sucata. Para tanto, argumenta que a obrigatoriedade de pagamento antecipado do imposto nas operações com sucata, previsto no art. 221, Anexo IX do RICMS/02, foi revogada em dezembro de 2007. Por esse motivo os recolhimentos efetuados após a revogação foram indevidos, razão pela qual pleiteia a sua devolução em espécie.

Da Intimação para Requerente complementar a Instrução do Processo

Com vistas a instruir o pedido, a Delegacia Fiscal de Ubá intima a Requerente, fls. 210, a comprovar a ausência de transferência, aos adquirentes das mercadorias (sucata), do encargo financeiro do imposto pago nas operações, ou autorização desses para receber o valor pleiteado.

Regularmente intimada, a Requerente se pronuncia às fls. 216, alegando que não há terceiro envolvido na situação em análise, já que por excesso de zelo pagou imposto que não era devido, havendo, dessa forma, direito à restituição.

Do Indeferimento

Diante da não comprovação pela Requerente de que não repassou o encargo financeiro do tributo a terceiros ou de autorização destes para receber a quantia pleiteada, o pedido foi indeferido pela Sr^a. Delegada Fiscal da DF/Ubá, conforme despacho de fls. 222, com base no parecer fiscal de fls. 218/220.

Da Impugnação

21.004/13/3ª

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, com o indeferimento de seu pedido, a Requerente apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 225/244, requerendo que seja deferido o seu pedido de restituição do indébito em moeda corrente.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 245/247, rebate as considerações trazidas pela Requerente e pede pela improcedência da impugnação, mantendo-se o indeferimento do pedido de restituição, conforme despacho de fls. 222.

DECISÃO

Trata-se de pedido de restituição de ICMS recolhido, no período compreendido entre abril de 2008 a janeiro de 2010, nas operações interestaduais com sucata, por Contribuinte do ramo do comércio atacadista de resíduos e sucatas metálicos e não metálicos, enquadrado no regime do Simples Nacional, sob o fundamento de que a obrigatoriedade de pagamento antecipado do imposto nas operações interestaduais com sucata, previsto no art. 221, Anexo IX do RICMS/02, foi revogada em dezembro de 2007.

Para instruir o pedido, a Requerente trouxe o demonstrativo dos valores que entende terem sido recolhidos indevidamente (fls. 04/05), acompanhado da documentação de fls. 10/209, composta de cópia do livro Registro de Saídas, cópia das 2^{as} vias das notas fiscais, com respectivos DAEs de pagamento do imposto.

Constata-se, das notas fiscais juntadas aos autos, que as mercadorias comercializadas pela Impugnante dizem respeito a sucatas de produtos metálicos, cujo pagamento do imposto, nas operações interestaduais, era exigido, até 14/12/07, no momento das saídas dos produtos, conforme art. 221, Anexo IX do RICMS/02, *in verbis*:

Efeitos de 15/12/2002 a 14/12/2007 - Redação original:

Art. 221. Na saída, para fora do Estado, das mercadorias mencionadas no artigo 218 desta Parte, o imposto será pago pelo remetente, antes de iniciada a remessa, por meio de Documento de Arrecadação Estadual (DAE), no qual deverá constar, no campo "Histórico", a data e o número do documento fiscal e o valor da mercadoria.

Como se observa, a exigência do recolhimento antecipado do imposto nas operações com sucata, apara, resíduo ou fragmento de mercadoria deixou de ser obrigatória para todos os contribuintes após 14/12/07. Com isso, a partir de 15/12/07, a apuração e pagamento do imposto devido passou a ser na regra geral dos contribuintes enquadrados no regime de débito é crédito.

Assim, à primeira vista, como a Requerente é enquadrada no regime do Simples Nacional, o imposto recolhido foi indevido, já que as operações com as mercadorias comercializadas por ela não constam das restrições contidas no § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123/06, o que lhe assegura o direito ao indébito tributário, por força do art. 165 do Código Tributário Nacional - CTN, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

(...)

No entanto, no caso do ICMS, por se tratar de imposto indireto, que, por regra, quem suporta o ônus do encargo financeiro é o adquirente das mercadorias, há a necessidade de a Requerente comprovar que não repassou tal encargo ou, no caso que o tenha repassado, estar expressamente autorizado por quem tenha suportado o ônus a recebê-lo. É o que se extrai do art. 166 do CTN:

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

A legislação mineira, como não poderia ser diferente, também exige essa comprovação, a teor do que dispõe o art. 92, § 3º, Parte Geral do RICMS/02, e art. 30 do Regulamento dos Processos e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

Parte Geral do RICMS/02

Art. 92. A importância indevidamente paga aos cofres do Estado, a título de ICMS, será restituída sob a forma de aproveitamento de crédito, para compensação com débito futuro do imposto, mediante requerimento do contribuinte, instruído na forma prevista na legislação tributária administrativa estadual.

(...)

§ 3º A restituição do imposto somente será feita a quem provar haver assumido o respectivo encargo financeiro ou, no caso de o ter transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

(...)

RPTA/MG

Art. 30. A restituição de indébito tributário relativo a tributos que comportem transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove havê-lo assumido, ou, no caso de o ter transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A previsão contida no art. 166 do CTN é bem clara no sentido de que se o tributo, por sua natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro para terceiro, expressamente determinada por lei, como é o caso do ICMS e do IPI, a restituição da importância paga indevidamente necessita, de modo absoluto, que esse terceiro conceda autorização para a repetição de indébito.

A classificação do ICMS como imposto indireto é defendida por grande parte dos doutrinadores pátrios, como anota Eduardo Sabbag (*Manual de Direito Tributário*, 1ª Ed. - 3ª Tiragem, São Paulo, Saraiva, p.362/363), inspirado na obra de José Eduardo Soares de V. Melo e nos ensinamentos de Ruy Barbosa Nogueira:

“O imposto indireto é aquele cujo ônus tributário repercute em terceira pessoa, não sendo assumido pelo realizador do fato gerador. Vale dizer que, no âmbito do imposto indireto, transfere-se o ônus para o contribuinte de fato, não se onerando o contribuinte de direito (exemplos: ICMS e IPI).

(...)

Em resumo, enquanto o imposto direto é aquele em que não há repercussão econômica do encargo tributário, “a virtude de poder graduar diretamente a soma devida por um contribuinte, de conformidade com sua capacidade contributiva”, o imposto indireto é aquele em que o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica, não ligando “o ônus tributário a um evento jurídico ou material e não dispondo de um parâmetro direto para apurar a capacidade contributiva do contribuinte”.

Na mesma linha, leciona Alessandra Machado Brandão Teixeira (*A Tributação sobre o Consumo de Bens e Serviços*, Belo Horizonte, Mandamentos, p. 85 e 311) que, inclusive, aborda a questão do valor acrescido do ICMS, reproduzindo os ensinamentos da professora Misabel Derzi e do professor Ricardo Lobo Torres:

“Os impostos indiretos sobre o valor agregado, máxime o ICMS, estão sujeitos à repercussão legal obrigatória. Sendo tributos cobrados pela técnica da subtração, em que se deduz na etapa seguinte o imposto pago na anteriormente ao mesmo ou a outro Estado-membro (tax on tax), procura a legislação preservar a repercussão sobre as sucessivas prestações tributárias, fazendo com que incidam sobre o valor acrescido em cada operação de circulação, de modo que a incidência global seja idêntica à multiplicação da alíquota pela base de cálculo final e corresponda à soma das incidências fracionadas”.

(...)

“Já destacamos que a Constituição de 1988 não autoriza que o ICMS onere o contribuinte de iure. Ao

contrário, por meio do princípio da não-cumulatividade, garante-se que o contribuinte, nas operações de venda que promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele creditar-se do imposto que suportou nas operações anteriores. A Lei Fundamental somente se concilia com um só entendimento: o ICMS não deve ser suportado pelo contribuinte (comerciante, industrial ou produtor)”.
C

No âmbito jurisprudencial, também há muito o Supremo Tribunal Federal (STF) já se posicionou sobre o assunto. Primeiro, por meio da Súmula nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 ÊSSE 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.

(...)

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.)

Portanto, não restam dúvidas de que, por se tratar de imposto indireto, aplica-se ao ICMS a regra do art. 166 do CTN. Em decorrência disso, a restituição de valores pagos indevidamente pelo contribuinte de direito a título de ICMS somente poderá ser efetuada se este comprovar, de forma cabal, ter assumido o gravame do tributo, mediante documentação fiscal e contábil, ou, no caso da translação do seu ônus ao contribuinte de fato, apresentar a autorização do consumidor final para tanto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, como a Impugnante não comprovou que não tenha transferido o encargo financeiro do imposto pago aos adquirentes das mercadorias, e não apresentou autorização destes para recebê-lo, indefere-se a restituição pleiteada.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Marco Túlio da Silva e Rodrigo da Silva Ferreira.

Sala das Sessões, 29 de maio de 2013.

**José Luiz Drumond
Presidente / Relator**

DG

CC/MG