

Acórdão: 23.037/21/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.001632073-36  
Impugnação: 40.010153258-06  
Impugnante: Sotreq S/A  
IE: 001636549.01-51  
Proc. S. Passivo: Paulo Octávio Moura de Almeida Calháo/Outro(s)  
Origem: DF/ Ipatinga

**EMENTA**

**RESTITUIÇÃO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Pedido de restituição de valores pagos a título de ICMS/ST, em virtude de a saída ao consumidor final ter se realizado em valor inferior à base de cálculo presumida para fins de retenção do imposto. Pedido fundamentado na tese firmada no regime de repercussão geral estabelecido no julgamento do RE 593.849/MG. Entretanto, a Requerente não alcançou comprovar a assunção do referido encargo, conforme disposto no art. 166 do CTN c/c art. 31-C do Anexo XV do RICMS/02. Impugnação improcedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documento de fls. 02/10, a restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS pago a título de substituição tributária, referente ao período de junho de 2015 a abril de 2018, pelo fato de a saída ao consumidor final ter se realizado em valor inferior à base de cálculo presumida para fins de retenção do imposto.

Apresenta, em anexo a seu pedido, a relação das Notas Fiscais de entradas e saídas, e os valores pagos a título de ICMS/ST.

A Contribuinte é intimada pelo Fisco a apresentar documentação complementar (fls. 40), ensejando a resposta da Requerente constante de fls. 41/43, com juntada dos documentos de fls. 44/72.

Em despacho da Delegacia Fiscal de Ipatinga (fls. 76), o pedido de restituição foi indeferido com base nas razões expostas no Parecer Fiscal de fls. 73/75.

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 79/103, com anexação dos documentos de fls. 104/180.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 181/186, refutando os argumentos da Defesa.

O PTA é encaminhado para julgamento nesta Casa, conforme Memorando 23/2001 da SRF Ipatinga (fls. 216/217), em razão de decisão judicial em Mandado de

segurança, favorável à Contribuinte, nesse sentido. São anexados também aos autos documentos pertinentes à essa ação postulada.

---

**DECISÃO**

Os fundamentos expostos na manifestação fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passarão a compor o presente Acórdão, com pequenas alterações e adaptações de estilo.

Trata-se de requerimento de restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS pago a título de substituição tributária, referente ao período de junho de 2015 a abril de 2018, pelo fato de a saída ao consumidor final ter se realizado em valor inferior à base de cálculo presumida para fins de retenção do imposto.

Preliminarmente, insta informar que a questão dos autos não se trata de indébito tributário, mas ressarcimento por fato gerador presumido não ocorrido (em parte quantitativamente), razão pela qual entende-se pela incompetência desta Casa para a análise. Não obstante, analisa-se a questão posta à luz de determinação judicial, como relatado.

O Supremo Tribunal Federal (STF) no RE 593.849, admitido sob o regime de repercussão geral, declarou a inconstitucionalidade do § 10 do art. 22 da Lei nº 6.763/75, concluindo que a base de cálculo presumida da substituição tributária não é definitiva. Essa decisão, cuja ata foi publicada em 27/10/16, tem efeitos apenas entre as partes litigantes.

Não obstante, a tese firmada no regime de repercussão geral estabelecido no julgamento do RE 593.849/MG orienta todos os litígios judiciais pendentes e os casos futuros possuindo eficácia obrigatória e efeito erga omnes (TJMG - Apelação Cível 10000205764996001, Relator: Kildare Carvalho, data de julgamento: 29/04/21), mas também, não se aplica ao caso ora em análise, já que inexistente litígio pendente.

A legislação mineira, por meio do art. 50 da Lei nº 22.549/17, que acresceu dispositivos ao art. 22 da Lei nº 6.763/75, fez previsão da possibilidade de restituição do ICMS/ST no que tange ao aspecto quantitativo e, conseqüentemente, determinou a cobrança da complementação em relação a fatos geradores que se realizarem por valor maior que a base de cálculo presumida, com início de vigência em 1º/07/17. Essas alterações foram regulamentadas por meio dos Decretos nºs 47.311/17, 47314/17 e 47.547/18. O Decreto nº 47.311/17, com início de vigência em 22/12/17, revogou o art. 21 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, o qual previa a definitividade do ICMS/ST em relação ao aspecto quantitativo.

Lado outro, o ICMS é um tributo juridicamente construído para repercutir o seu encargo financeiro ao adquirente ou consumidor final. Em sendo assim, existe uma presunção relativa (*juris tantum*) que opera ordinariamente nesse sentido (conforme Consulta de Contribuinte nº 074/2020).

Desse modo, a restituição do ICMS é direcionada a quem prove haver assumido referido encargo, conforme disposto no art. 166 do CTN:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Importa mencionar que a determinação imposta pelo CTN também se faz presente na legislação mineira, a que este Conselho de Contribuintes se encontra subordinado, nos termos do art. 182 da Lei nº 6.763/75. Confira-se, em especial o disposto no art. 31-C do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 31-C - Nos casos em que o fato gerador se realizar por um valor inferior ao da base de cálculo presumida do ICMS ST, o contribuinte que houver praticado a operação interna de circulação da mercadoria a consumidor final fará jus à restituição, observado o disposto nesta subseção.

§ 1º - Somente fará jus à restituição a que se refere o caput, o contribuinte que não tiver realizado o repasse do valor do imposto pleiteado no preço da mercadoria ou, no caso de tê-lo feito, estar expressamente autorizado a recebê-lo por quem o suportou, caso em que os documentos comprobatórios deverão ser mantidos à disposição do Fisco.

§ 2º - Para fins de cálculo da restituição de que trata o caput, quando as notas fiscais que acobertaram as entradas das mercadorias tiverem sido emitidas por contribuintes substituídos sem a observância do disposto na alínea "a" do inciso II do caput do art. 37 desta parte, o Fisco poderá utilizar o menor valor de base de cálculo do ICMS ST informado no registro "88STITNF" ou nos campos do Grupo relativo ao Código de Situação Tributária - CST - 60 ou Código de Situação Tributária da Operação no Simples Nacional - CSOSN - 500.

§ 3º - A restituição do ICMS ST de que trata o caput também é devida ao contribuinte substituído na saída de mercadoria para outra unidade da federação promovida por microempresa ou empresa de pequeno porte quando destinada a consumidor final não contribuinte.

Assim, para fins da restituição, a Requerente precisa comprovar que não agregou no preço de venda do produto comercializado o encargo do imposto recolhido por substituição tributária por meio de sua documentação fiscal e contábil e outros elementos que julgar necessários. Nesse sentido, também a Consulta de Contribuinte nº 032/2019.

Ou seja, nos termos do art. 166 do CTN e legislação mineira, para fazer jus à restituição, a Requerente deverá provar, de forma inequívoca, que assumiu o ônus do

imposto ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por esse devidamente autorizada a recebê-la.

A Contribuinte foi intimada a comprovar que não transferiu o ônus do imposto ao consumidor, ou apresentar uma autorização deste para ter direito à restituição.

Com o intuito de atender à Intimação, foram apresentadas planilhas que relacionam as notas fiscais de saída, referentes às operações sujeitas ao ICMS/ST, com as respectivas notas fiscais de entrada, que contém as informações necessárias ao confronto entre a base de cálculo de retenção do ICMS/ST e o preço efetivamente praticado na operação de venda. A Intimada declarou que, ao ter realizado a operação em valor inferior à presunção prevista na legislação, arcou integralmente com o ônus financeiro, tendo reduzido sua margem de lucro em decorrência desse fato.

Entretanto, tal argumentação não comprova inequivocamente que a Requerente não realizou o repasse do valor do imposto pleiteado no preço da mercadoria.

Em sua peça de defesa, a Impugnante alega que a decisão que indeferiu o pedido é equivocada, seja pela interpretação *erga omnes* da decisão do STF, seja pela exigência do art. 166 do CTN.

Diz que atendeu a intimação do Fisco, apresentando cópias das notas fiscais de aquisição e revenda, comprovando a diferença de valor da venda e da base de cálculo presumida, bem como planilhas demonstrando a redução de sua margem de lucro.

Defende que o art. 166 do CTN não pode ser aplicado às operações sujeitas à sistemática da substituição tributária em que o valor efetivo da venda é inferior à base de cálculo presumida. Isso porque o encargo financeiro não teria sido transferido ao consumidor final devido ao preço do produto ser menor do que a base de cálculo presumida.

Apresenta cálculos a fim de demonstrar que o ônus da diferença foi integralmente arcado pela Impugnante, o que teria impactado sua margem de lucro.

Afirma que o repasse integral do ônus econômico somente poderia se dar quando o valor da operação de venda real for igual ou superior ao valor da base presumida adotada pelo contribuinte substituto. Acrescenta que, na hipótese de revenda por menor valor, o contribuinte não teria como recuperar o tributo que pagou, decorrendo o desconto no preço final da própria margem de lucro, sendo inaplicável a condição do art. 166 do CTN.

Sustenta que a redução da margem de lucro seria a própria manifestação da assunção do encargo econômico pela Requerente, não cabendo autorização do consumidor final para sua restituição.

Entretanto, sem razão a Defesa, à luz da natureza jurídica do ICMS e das provas dos autos.

Toda a documentação trazida pela Impugnante alcança apenas a comprovar que o preço praticado pela empresa nas saídas das mercadorias é inferior ao preço presumido, base do recolhimento do ICMS/ST. Significa dizer, os documentos por si só não comprovam inequivocamente que a Requerente não realizou o repasse do valor do imposto pleiteado no preço da mercadoria.

E, diversamente do que defendido, realizar a operação em valor inferior à presunção prevista na legislação, não comprova que arcou integralmente com o ônus financeiro.

A respeito do tema, cita-se a obra “ICMS Didático” de Célio Lopes Kalume<sup>1</sup>, que analisa especificamente o tema.

Ensina o autor que:

1. a sistemática da ST busca reproduzir na origem, normalmente na indústria, o resultado que seria obtido pelas diversas apurações ao longo da cadeia de circulação da mercadoria;
2. a alteração no preço final pode derivar ou não, total ou parcial, da variação do valor agregado do varejista. Pode, inclusive, dela independer, refletindo menores margens nas operações que antecedem a venda ao consumidor;
3. a agregação da ST não contempla apenas a etapa de comercialização do varejista, normalmente se inicia na indústria;
4. economicamente analisando, o custo de uma mercadoria, incluindo um “ICMS indevido” é sempre repassado ao consumidor, sob pena da atividade comercial se tornar inviável;
5. pode-se afirmar que a diferença entre o preço sugerido de venda pelo fabricante (base de cálculo da substituição tributária) e o valor real da venda resulta unicamente na redução da margem de lucro. O custo (incluindo o ICMS hipoteticamente indevido) é sempre repassado ao consumidor.

Conclui que, quando o ICMS pago “a maior” não é autorizado pelo consumidor, que verdadeiramente suportou o ônus da tributação excessiva, o tributo restituído será apropriado pela revendedora, fazendo aumentar somente sua margem de lucro, sem que o comprador seja ressarcido desse valor.

Coaduna-se com o entendimento do Fisco de que, quando o contribuinte precifica seu produto, ele já tem ciência dos custos (inclusive impostos) e a margem de lucro a ser visada. Qualquer valor restituído a ele a posteriori será apenas com o intuito de aumentar sua margem de lucro, uma vez que os custos já foram embutidos no preço da mercadoria.

Portanto, não seria correto ressarcir contribuintes que transferiram o ônus financeiro a terceiros, sem a concordância expressa destes. E diante dessa situação, deve-se prevalecer o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular,

---

<sup>1</sup> Kalume, Célio Lopes. ICMS didático: para o dia a dia, exames e concursos. 3. Ed. rev. atual. – Curitiba: Juruá, 2018.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

devendo as quantias pagas “a maior”, se for o caso, serem incorporadas ao patrimônio do Estado.

A Impugnante destaca que a jurisprudência do STJ tem se consolidado favoravelmente à sua tese, citando decisões.

No entanto, outras tantas decisões podem ser mencionadas, enfatizando a necessária observância do art. 166 do CTN, tais como: AgRg no Resp 1421880/PR. 2ª T. Rel. Min. Mauro Campbell Marques e REsp 1250232/ PR. Rel. Min. Herman Benjamin.

Mencione-se, por derradeiro, que, considerando a decisão supra, fica prejudicada a discussão do marco inicial do direito de se postular restituição do ICMS/ST pelo fato de a saída ao consumidor final ter se realizado em valor inferior à base de cálculo presumida.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Paulo Octávio Moura de Almeida Calháo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Saulo de Faria Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Gislana da Silva Carlos (Revisora) e Cindy Andrade Moraes.

**Sala das Sessões, 15 de dezembro de 2021.**

**Ivana Maria de Almeida  
Relatora**

**Carlos Alberto Moreira Alves  
Presidente**