

Acórdão: 24.355/22/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.001656166-67  
Impugnação: 40.010154167-21  
Impugnante: Atacadão S.A.  
IE: 186544823.01-24  
Proc. S. Passivo: CLEODEMIR JOSÉ MARTINS/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

**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. 02/06, a restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS recolhido a título de substituição tributária, referente aos períodos de novembro e dezembro de 2016, 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.

Regularmente instruído, o pedido foi indeferido pela Repartição Fazendária, conforme Ofício de fls. 07, e Parecer Fiscal às fls. 10/11, por falta de amparo legal para a restituição e falta de comprovação, por parte do Requerente, dos requisitos exigidos pelo art. 166 do Código Tributário Nacional - CTN.

Em virtude do indeferimento, o Requerente apresentou, às fls. 72/83, por procurador regularmente constituído, Impugnação dirigida ao Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, cujo seguimento foi negado pela Delegacia Fiscal de Juiz de fora sob o argumento de que o pedido de restituição do ICMS/ST não se submete à análise deste Conselho, uma vez que não versa sobre negativa de restituição de indébito.

Diante da recusa, o Requerente impetrou Mandado de Segurança contra o Delegado da Delegacia Fiscal de Juiz de Fora, às fls. 20/43, rogando que:

- seja reconhecida a nulidade da decisão que indeferiu o seu pedido e seja remetido ao Conselho de Contribuintes de Minas Gerais impugnação para que ele aprecie os argumentos apresentados em sua defesa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em decisão às fls. 44/49, o juiz responsável pela Vara da Fazenda Pública e Autarquias Estaduais da Comarca de Juiz de Fora deferiu o requerimento do Impetrante.

A Coordenação da Superintendência Regional de Juiz de Fora, às fls. 50/54, determinou ao Fisco a elaboração de manifestação fiscal contra a impugnação apresentada pela Requerente.

O Fisco manifesta-se às fls. 56/67.

Em atendimento à previsão do art. 140, §1º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários (RPTA) foi aberta vista ao Impugnante, o qual se manifesta às fls. 107/108, e requer a juntada de documentos aos autos.

O Fisco manifesta-se novamente às fls. 115/123.

O Processo Tributário Administrativo (PTA) é encaminhado para julgamento nesta Casa em razão de decisão judicial em Mandado de segurança favorável à Contribuinte.

---

### **DECISÃO**

Conforme relatado, trata-se de requerimento de restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS recolhido a título de substituição tributária, referente aos períodos de novembro e dezembro de 2016, 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.

Quanto ao mérito, importa ressaltar que à época do pagamento do imposto para o qual se requer restituição, não havia previsão legal para a sua concessão.

Conforme disposto nos incisos I, II e III do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, vigente naquele período, a restituição do ICMS/ST somente era cabível nos casos em que (i) a saída da mercadoria se desse para outra unidade da Federação; nos casos de (ii) saída amparada por isenção ou não-incidência; (iii) em consequência de perecimento, furto, roubo ou qualquer outro tipo de perda. Veja-se:

#### Anexo XV do RICMS/02

Art. 23. O estabelecimento que receber mercadoria sujeita a substituição tributária poderá ser restituído do valor do imposto pago, quando com a mercadoria ocorrer:

- I - saída para outra unidade da Federação;
- II - saída amparada por isenção ou não-incidência;

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

III - perecimento, furto, roubo ou qualquer outro tipo de perda.

A restituição do ICMS/ST ora pleiteada, referente ao aspecto quantitativo da operação, somente passou a ser admitida a partir de 01/07/17, data da revogação do § 10 e da alteração da redação do item 1 do § 11, ambos do art. 22 da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 22.549, DE 30 DE JUNHO DE 2017

(MG de 1º/07/2017)

Art. 79- Ficam revogados:

I - na Lei nº 6.763, de 1975:

(...)

d) o § 10 do art. 22;

(...)

Art. 80 - Esta lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I - relativamente ao art. 58 e às alíneas "h" e "i" do inciso I do art. 79, a partir de 15 de outubro de 2016;

II - relativamente ao art. 68 e ao acréscimo da alínea "k" ao inciso I do caput do art. 12 da Lei nº 6.763, de 1975, e à nova redação das alíneas "h" e "i" do mesmo inciso efetuados pelo art. 49 desta lei, a partir do primeiro dia do exercício financeiro subsequente, após decorridos noventa dias da data de publicação.

Palácio Tiradentes, em Belo Horizonte, aos 30 de junho de 2017; 229º da Inconfidência Mineira e 196º da Independência do Brasil.

Lei nº 6.763, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1975

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

§ 11. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor pago por força da substituição tributária, nas seguintes hipóteses:

***Efeitos de 29/12/2001 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pela data da publicação (29/12/2001), ambos da Lei nº 14.062/2001 tendo em vista que os dispositivos foram vetados pelo Governador do Estado em 20/11/2001 e promulgados em 28/12/2001 pela Assembléia Legislativa:***

"1. caso não se efetive o fato gerador presumido;"

***Efeitos a partir de 1º/07/2017 - Revogado pelo art. 79, I, d, e vigência estabelecida pelo art. 80, ambos da Lei nº 22.549, de 30/06/2017. (grifo nosso).***

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1.caso não se efetive o fato gerador presumido, inclusive quanto ao aspecto quantitativo;

(Destacado)

Cumprе lembrar que o Supremo Tribunal Federal (STF) no RE nº 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 nº 593.849/MG orienta todos os litígios judiciais pendentes e os casos futuros possuindo eficácia obrigatória e efeito *erga omnes* (Tribunal de Justiça de Minas Gerais - TJMG- - Apelação Cível nº 10000205764996001, Relator: Kildare Carvalho, data de julgamento: 29/04/21), mas também, não se aplica ao caso ora em análise, já que é inexistente litígio pendente.

Conforme já exposto, 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, consequentemente, 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 01/07/17. Essas alterações foram regulamentadas por meio dos Decretos nºs 47.311/17; 47.314/17 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.

Dessa feita, pelo supra exposto e por falta de previsão legal, dado que a restituição requerida se refere aos períodos de novembro e dezembro de 2016, impossível a sua concessão.

Lado outro, o ICMS é um tributo juridicamente construído para repercutir o seu encargo financeiro ao adquirente ou consumidor final. Sendo assim, existe uma presunção relativa (*juris tantum*) que opera ordinariamente nesse sentido (conforme Consulta de Contribuinte nº 074/20).

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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.

Em sua manifestação, o Fisco apresenta jurisprudência sobre a matéria:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO INDIRETO. TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO FINANCEIRO. ART. 166 DO CTN. APLICABILIDADE. PROVA DA REPERCUSSÃO FINANCEIRA. QUESTÃO ATRELADA A MATÉRIA FÁTICA. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. TRATANDO-SE DE TRIBUTO INDIRETO, A EXEMPLO DO ICMS, A LEGITIMIDADE ATIVA PARA A AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO PERTENCE, EM REGRA, AO CONTRIBUINTE DE FATO. PERMITIR O RESSARCIMENTO DO IMPOSTO POR AQUELE QUE NÃO ARCOU COM O RESPECTIVO ÔNUS FINANCEIRO CARACTERIZA ENRIQUECIMENTO ILÍCITO DESSE ÚLTIMO. PARA QUE A EMPRESA POSSA PLEITEAR A RESTITUIÇÃO, DEVE PREENCHER OS REQUISITOS DO ART. 166 DO CTN, QUAIS SEJAM, COMPROVAR QUE ASSUMIU O ENCARGO FINANCEIRO DO TRIBUTO OU QUE, TRANSFERINDO-O A TERCEIRO, POSSUA AUTORIZAÇÃO EXPRESSA PARA TANTO.

2. NO CASO, A CORTE DE ORIGEM CONCLUIU QUE NÃO HOUVE A COMPROVAÇÃO DE QUE O AUTOR DA DEMANDA ARCOU COM O ENCARGO FINANCEIRO DO TRIBUTO, O QUE IMPOSSIBILITA O PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. REVER ESSE POSICIONAMENTO DA INSTÂNCIA ORDINÁRIA REQUER A ANÁLISE DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO DA LIDE, O QUE ESTÁ OBSTADO PELA SÚMULA 07/STJ.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

(STJ. AgRG NO REsp 1237418/RS. RELATOR MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES. JULGADO EM 05/02/2015. PUBLICADO EM 12/02/2015). DESTAQUE NOSSO.

EMBARGOS INFRINGENTES. TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ICMS. IMPOSTO INDIRETO. ART. 166, CTN. APLICABILIDADE. EMBARGOS ACOLHIDOS. I - O DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO EM VIRTUDE DO PAGAMENTO DE IMPOSTO INDIRETO CONDICIONA-SE À COMPROVAÇÃO DA AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DA CARGA TRIBUTÁRIA A TERCEIRO, CONFORME PRECONIZA A NORMA INSERTA NO ART. 166, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PRECEDENTES NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.

(TJMG, 1.0024.03.039607-1/003. RELATOR DES. BITENCOURT MARCONDES. JULGADO EM 01/07/2010. PUBLICADO EM 19/10/2010).

(GRIFOU-SE)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 166 DO CTN. APLICABILIDADE.

1. HIPÓTESE EM QUE O TRIBUNAL DE ORIGEM RECONHECEU QUE A LEGISLAÇÃO LOCAL ADMITIA A RESTITUIÇÃO DE ICMS EM CASO DE OPERAÇÃO A MENOR, NA SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE, À ÉPOCA DOS FATOS. OCORRE QUE NÃO SE COMPROVOU QUE OS IMPETRANTES HAJAM ASSUMIDO O ÔNUS ECONÔMICO OU QUE TENHAM AUTORIZAÇÃO DE QUEM SOFREU O IMPACTO DO INDÉBITO, O QUE IMPEDE A REPETIÇÃO, NOS TERMOS DO ART. 166 DO CTN.

3. A MAIS RECENTE JURISPRUDÊNCIA DO STJ, CONSOLIDADA EM AMBAS AS TURMAS DA PRIMEIRA SEÇÃO, RECONHECE A

APLICABILIDADE DO ART. 166 DO CTN NOS CASOS DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE.

4. A MAIORIA DOS PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO ATINENTES AO ICMS NA SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA REFERE-SE A CASOS EM QUE A OPERAÇÃO OCORREU A PREÇO MENOR QUE O PRESUMIDO, CONFORME DIVERSOS PRECEDENTES DO STJ EM QUE SE DECIDIU PELA APLICAÇÃO DO ART. 166 DO CTN. NÃO HÁ PECULIARIDADE DA PRESENTE DEMANDA.

**5. DE FATO, A VENDA DA MERCADORIA A PREÇO MENOR QUE O PRESUMIDO PARA FINS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NÃO FAZ CONCLUIR QUE O ÔNUS ECONÔMICO DO TRIBUTO TENHA SIDO SUPOSTADO PELO ALIENANTE, COMO SUSTENTAM OS RECORRENTES. A REDUÇÃO DO PREÇO PODE TER SIDO CAUSADA POR DIVERSOS MOTIVOS, COMO DIMINUIÇÃO DE CUSTOS OU ESTREITAMENTO DA MARGEM DE LUCRO POR CONTA DA CONCORRÊNCIA ACIRRADA. ISSO NÃO SIGNIFICA QUE O MONTANTE DO ICMS COBRADO NÃO TENHA SIDO REPASSADO AO CONSUMIDOR.**

6. NA VERDADE, A DIFICULDADE, PRATICAMENTE IMPOSSIBILIDADE, DE SE COMPROVAR QUEM ASSUMIU O ENCARGO ECONÔMICO DO TRIBUTO INDIRETO OCORRE EM QUALQUER SISTEMÁTICA, DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA OU NÃO. INQUESTIONÁVEL É A OPÇÃO LEGISLATIVA DE IMPOR AO CONTRIBUINTE DE DIREITO ESSE ÔNUS PROBATÓRIO, NOS ESTRITOS TERMOS DO ART. 166 DO CTN.

7. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

(STJ, RESP 1250232/PR, REL. MINISTRO HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 05/03/2013, DJE 26/06/2013).

(GRIFOU-SE)

O Contribuinte apresenta planilhas contendo memória de cálculo nas quais, com base nas notas fiscais de entrada e saída referentes às operações sujeitas ao ICMS/ST, pretende demonstrar que as vendas de mercadorias se deram com preço inferior à base de cálculo presumida para fins de cálculo e retenção do ICMS/ST.

Alega que o estado de Minas Gerais reconhece a não transferência do ônus do tributo ao consumidor final, uma vez que dá legitimidade para o contribuinte varejista (e não ao consumidor final) fazer a adesão ao Regime Optativo de Tributação da Substituição Tributária – ROT-ST (art. 31-J do anexo XV do RICMS/02) e pedir a restituição do ICMS/ST pago a maior em razão da ocorrência do fato gerador com base de cálculo inferior à presumida.

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.

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

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.

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

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.

<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

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Gislana da Silva Carlos (Revisora) e Thiago Álvares Feital.

**Sala das Sessões, 11 de outubro de 2022.**

**Dimitri Ricas Pettersen**  
**Relator**

**Cindy Andrade Morais**  
**Presidente**

IS/D