



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 1.426.465 - PR (2013/0414711-3)

RELATOR : MINISTRO GURGEL DE FARIA
AGRAVANTE : ESTADO DO PARANÁ
PROCURADOR : MOISES MOURA SAURA E OUTRO(S) - PR048117
AGRAVADO : DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS TOLEMAR LTDA
ADVOGADO : LAERDIO PAVESI ESTEVES E OUTRO(S) - PR015345

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ART. 535 DO CPC/1973. VIOLAÇÃO. INOCORRÊNCIA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO MENOR QUE A PRESUMIDA. DEVOLUÇÃO. DIREITO. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. ART. 166 DO CTN. INAPLICABILIDADE.

1. O Plenário do STJ decidiu que “aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça” (Enunciado Administrativo n. 2, sessão de 09/03/2016).

2. O acolhimento de recurso especial por violação ao art. 535 do CPC/1973 pressupõe a demonstração de que a Corte de origem, mesmo depois de provocada mediante embargos de declaração, deixou de sanar vício de integração contido em seu julgado, o que não ocorreu na espécie.

3. Os créditos de ICMS/ST reclamados a título de restituição preferencial de que trata o art. 150, § 7º, da Constituição Federal devem ser atualizados segundo os mesmos critérios aplicáveis para o tributo. Inteligência do art. 10, § 1º, da LC n. 87/1996.

4. "Na sistemática da substituição tributária para frente, quando da aquisição da mercadoria, o contribuinte substituído antecipadamente recolhe o tributo de acordo com a base de cálculo estimada, de modo que, no caso específico de revenda por menor valor, não tem ele como recuperar o tributo que já pagou, decorrendo o desconto no preço final do produto da própria margem de lucro do comerciante, sendo inaplicável, na espécie, a condição ao pleito repetitório de que trata o art. 166 do CTN" (AgRg no REsp 630.966/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 22/05/2018).

5. Agravo interno não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo interno, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina e Regina Helena Costa (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Brasília, 04 de dezembro de 2018 (Data do julgamento).

MINISTRO GURGEL DE FARIA

Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 1.426.465 - PR (2013/0414711-3)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA (Relator):

Trata-se de agravo interno manejado pelo ESTADO DO PARANÁ contra decisão por mim proferida, constante às e-STJ fls. 1.425/1.429, em que neguei provimento ao recurso especial fazendário, ao entendimento de que inócorrente a alegada infringência do art. 535 do CPC/1973 e inaplicável o art. 166 do CTN na espécie.

Nas suas razões (e-STJ fls. 1.434/1.447), o agravante sustenta que o acórdão recorrido foi omissis quanto à alegação de os créditos postulados na demanda seriam para aproveitamento em conta gráfica (escriturais) e, por isso, sobre eles não incide correção monetária.

Alega, ainda, que o pedido de restituição da diferença do ICMS/ST deduzido pelo substituído, mesmo na hipótese de venda praticada com preço menor que o estimado, pressupõe que ele comprove que não repassou o encargo financeiro do tributo para o consumidor final. Nesse ponto, aduz que:

Ao contrário do que entendeu a r. decisão agravada, há sim o repasse econômico para o consumidor final. O valor do tributo pago é recuperado, justamente, no preço final do produto.

Nesse diapasão, é importante atentar que, para o vendedor obter lucro é necessário que ele venda a mercadoria por preço superior ao do seu custo de aquisição. Ora, o ICMS antecipado integra o custo da mercadoria. Percebe-se, nessa ótica, que há efetivamente o repasse ao consumidor final.

[...]

A eventual (e discricionária) redução da margem de lucro pelo substituído não autoriza a conclusão de que não houve o repasse da repercussão econômica.

Não se pode presumir que a variação de valor da base de cálculo é imputada no lucro: essa assertiva é uma presunção que não encontra respaldo no Direito Positivo.

Tanto é assim que, no caso dos autos, o perito expressamente afirmou que a recorrida embutiu no preço da mercadoria o valor relativo ao ICMS. Assim disse o *expert*: "*está incluído o imposto antecipadamente retido pelo substituto tributário*", no valor das vendas (e-STJ 619).

A parte agravada apresentou impugnação (e-STJ fls. 1.453/1.463).

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 1.426.465 - PR (2013/0414711-3)

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA (Relator):

De início, registro que a decisão ora agravada apreciou o recurso em epígrafe em consonância com o Enunciado Administrativo n. 2 do Plenário do STJ, segundo o qual “aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça”.

Considerado isso, tenho que os argumentos ora deduzidos não convencem.

O agravante sustenta que o acórdão recorrido foi omissivo quanto à natureza dos créditos postulados, o que, ao seu ver, seria questão importante para o deslinde da causa, diante da tese de que não incide correção sobre créditos escriturais.

Como cediço, o acolhimento de recurso especial por violação do art. 535 do CPC/1973 pressupõe a necessidade de devolução dos autos à Corte de origem para que se manifeste sobre questão essencial da demanda, sem a qual é inviável prestar a jurisdição vindicada.

Todavia, no caso dos autos, a integração postulada pelo agravante não se mostra relevante para modificar a conclusão do julgado estadual.

Isso porque, no presente caso, está evidente que o pedido de devolução de ICMS na forma de creditamento está amparado no direito à restituição preferencial do imposto estadual pago a maior no regime da substituição tributária, recentemente reconhecido pelo Pretório Excelso (RE/RG 593.849/MG) e que tem como respaldo normativo o arts. 150, § 7º, da CF/1988 e 10 da LC 87/1996, não se cuidando, portanto, dos créditos escriturais de que trata o art. 23 da LC n. 87/1996, os quais são oriundos de operações de entrada e ordinariamente apropriados na escrituração do contribuinte em face do regime da não-cumulatividade.

Frise-se que o art. 10, § 1º, da LC n. 87/1996 não deixa dúvida ao dispor que: “Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, **devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo**”.

Acresço que mesmo se a tese do agravante pudesse ser acolhida, melhor sorte não lhe socorreria. Isso porque a Primeira Seção desta Corte Superior, quando do julgamento do REsp n. 1.035.847/RS, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, decidiu a questão jurídica referente à correção monetária de créditos escriturais. Na ocasião, firmou-se o



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

entendimento de que "a oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito oriundo da aplicação do princípio da não-cumulatividade, descaracteriza referido crédito como escritural, assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil", de modo que, "ocorrendo a vedação ao aproveitamento desses créditos, com o consequente ingresso no Judiciário, posterga-se o reconhecimento do direito pleiteado, exsurgindo legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco".

No presente feito, está clara a resistência da Fazenda Pública ao pedido de creditamento vindicado pela empresa agravada.

Ponderados esses elementos, mostra-se absolutamente desnecessária a manifestação da Corte estadual acerca da alegação de que não incide correção monetária de créditos escriturais.

Afasto, pois, a alegada infringência ao art. 535 do CPC/1973.

Já o indicado art. 166 do CTN não tem aplicação na espécie.

Eis a redação do texto legal:

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.

Esse dispositivo tem por escopo impedir que o contribuinte pleiteie a devolução de indébito de tributo indireto que, na realidade, foi suportado financeiramente por terceiro, vedação que somente é afastada se o terceiro expressamente autorizar o contribuinte a receber tais valores.

Com efeito, essa regra dá cumprimento ao princípio que proíbe o enriquecimento sem causa, exigindo do contribuinte, como condição à repetição de indébito, que ele busque a autorização de quem financeiramente sofreu a exação, permitindo que esse terceiro, tomando ciência da situação, também possa haver agora do contribuinte os valores que vier a receber com o sucesso da demanda.

Eis o entendimento doutrinário sobre o tema:

Assim, para viabilizar o pedido de repetição de indébito, não basta a prova do pagamento do tributo, sendo também imprescindível que tenha havido efetivo empobrecimento do contribuinte (*solvens*), com real e comprovado impacto sobre sua capacidade contributiva. Esse é o fundamento ético e jurídico do disposto no art. 166 do CTN. Portanto, não é suficiente para legitimar o pedido de restituição o mero enriquecimento sem causa do ente público, mas também o empobrecimento do contribuinte, o que não ocorre nos casos destes tributos, pois não há qualquer diminuição patrimonial.

Deferir a repetição em tais hipóteses ensejaria um enriquecimento para o contribuinte, uma vez que o valor do pagamento do tributo foi transferido ou repassado a terceiros, de forma que a restituição do que pagou constituiria, para ele, causa imotivada de acréscimo no patrimônio.

Este o ensinamento de Sacha Calmon Navarro Coelho: "O CTN está



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

rigorosamente correto. Não seria ético, nem justo, devolver o tributo indevido a quem não o suportou. Seria enriquecimento sem causa. Por isso mesmo, exige a prova da não repercussão, ou então a autorização do contribuinte de fato, o que suportou o encargo, para operar a devolução ao contribuinte et iure, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária" (Ob. cit. p. 816).

Esclareça-se, ainda, que na cadeia industrial ou comercial poderá haver diversas operações, cada uma representando uma relação jurídica exclusiva. A restituição somente será possível na relação jurídica em que o sujeito passivo do tributo prove ter assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido para terceiro, estar por este autorizado a recebê-la. (Pedrotti Vespero Fernandes, Regina Celina, *in* Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS / coodenação Vladimir Passos de Freitas. 7ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 786)

A aplicação do art. 166 do CTN, portanto, deve ser interpretada sob o viés econômico, tendo por parâmetro o preço final praticado e não a cesta de rubricas que o compõe.

Assim, é perfeitamente possível aplicar essa regra na sistemática da substituição tributária, desde que o preço final praticado seja igual ou superior à base de cálculo presumida, pois, nesta hipótese, o valor do imposto antecipadamente recolhido pelo substituído estará automaticamente embutido na quantia total cobrada do consumidor. Há, pois, transferência direta e imediata o encargo econômico do tributo, **em nada prejudicando a margem de lucro do comerciante.**

No caso vertente, todavia, discute-se o direito à restituição do contribuinte substituído que praticou preço menor que o estimado. Nessa hipótese, o encargo econômico de fato assumido pelo consumidor está limitado ao valor do imposto incidente sobre a operação realmente praticada, sendo certo que o valor a maior do ICMS antecipadamente recolhido pelo substituído somente pode ser por ele absorvido.

Acerca da inaplicabilidade do art. 166 do CTN para a hipótese dos autos, colaciono os seguintes precedentes:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FATO GERADOR. BASE DE CÁLCULO MENOR QUE A PRESUMIDA. DIREITO À DEVOLUÇÃO. REPERCUSSÃO GERAL. JUÍZO DE RETRATAÇÃO. DIREITO DE O SUBSTITUÍDO PLEITEAR A REPETIÇÃO DE CRÉDITO ANTERIOR À LC N. 87/1996. QUESTÃO DECIDIDA À LUZ DE FUNDAMENTAÇÃO CONSTITUCIONAL. ART. 166 DO CTN. INAPLICABILIDADE. PRESCRIÇÃO. DEMANDA AJUIZADA ANTES DA LC N. 118/2005. TESE DOS "CINCO MAIS CINCO". APLICAÇÃO.

1. O Plenário do STJ decidiu que "aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça" (Enunciado Administrativo n. 2, sessão de 09/03/2016).

2. "É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida" (RE 593.849/MG, julgado pelo rito da Repercussão Geral), fazendo-se necessária a realização do juízo de retratação, para adequar o julgamento do recurso especial à orientação da Suprema Corte (art. 1.040, II, do CPC).



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

3. O direito de o substituído pleitear a restituição do ICMS em período anterior à LC n. 87/1996 foi decidido pelo acórdão recorrido mediante emprego de fundamentação eminentemente constitucional, cuja revisão é incabível pela via do recurso especial.

4. Na sistemática da substituição tributária para frente, quando da aquisição da mercadoria, o contribuinte substituído antecipadamente recolhe o tributo de acordo com a base de cálculo estimada, de modo que, no caso específico de revenda por menor valor, não tem ele como recuperar o tributo que já pagou, decorrendo o desconto no preço final do produto da própria margem de lucro do comerciante, sendo inaplicável, na espécie, a condição ao pleito repetitório de que trata o art. 166 do CTN.

5. O Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE 566.621/RS, submetido ao rito da repercussão geral, pacificou o entendimento de que o disposto no art. 3º da LC n. 118/2005 somente deve ser aplicado às ações ajuizadas a partir de sua vigência (em 09/06/2005), mesmo que nessas ações se pleiteie repetir recolhimentos indevidos realizados antes da vigência da novel legislação.

6. No julgamento do Recurso Especial 1.269.570/MG, examinado sob a sistemática do art 543-C do CPC/1973, a Primeira Seção analisou novamente o tema, vindo a realinhar o seu entendimento ao do Pretório Excelso, concluindo que, "para as ações ajuizadas a partir de 9.6.2005, aplica-se o art. 3º, da Lei Complementar n. 118/2005, contando-se o prazo prescricional dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em cinco anos a partir do pagamento antecipado de que trata o art. 150, §1º, do CTN", ficando superado o recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.002.932/SP.

7. Na hipótese, considerando que a demanda foi proposta antes da edição da LC n. 118/2005, a prescrição deve ser contada em conformidade com a tese dos "cinco mais cinco" (EREsp 435.835/SC).

8. Agravo regimental da contribuinte provido, para tornar sem efeito a decisão agravada. Recurso especial fazendário parcialmente conhecido e, nessa extensão, não provido.

(AgRg no REsp 630.966/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/04/2018, DJe 22/05/2018)

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - INEXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO DO ÔNUS TRIBUTÁRIO - LEGITIMIDADE - ART. 116 DO CTN - COMPENSAÇÃO - BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA MAIOR QUE A EFETIVADA - IMPOSSIBILIDADE - ART. 150, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO.

1. No regime de substituição tributária progressiva, autorizado pelo art. 150, § 7º, da CF, ocorrendo venda por preço inferior ao presumido, o substituído tem legitimidade processual para discutir eventual irregularidade na incidência de tributo sobre a diferença entre preço praticado e aquele previsto para a ocorrência do fato gerador presumido, uma vez que nesta hipótese não se constata o fenômeno da repercussão tributária ao consumidor, contribuinte de fato, sobre o desconto ofertado. Inteligência do art. 166 do CTN.

Precedentes.

[...] (RMS 34.389/MA, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/05/2013, DJe 24/05/2013).

Importante pontuar que o fato de o empresário racionalizar a sua atividade, com eventual redução de despesas e/ou aumento de produtividade, para o fim de praticar um preço menor e mais competitivo, em nada infirma a conclusão de que é ele quem arca economicamente com a diferença do ICMS já retido pelo substituto, mediante redução em



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

alguma proporção de sua margem de lucro.

Exemplifico:

Considerando hipoteticamente a alíquota do ICMS de 10% e a margem de valor agregado (MVA) estimada para o preço final em 50%, podemos imaginar que a empresa substituta vende uma mercadoria para a empresa substituída por R\$ 100.000,00. Em razão dessa operação, a substituta recolhe R\$ 10.000,00 de ICMS e, tendo em vista a MVA de 50%, retém o imposto devido pela substituída, de 10% sobre R\$ 150.000,00, **no valor de R\$ 5.000,00** [R\$ 15.000,00 (10% sobre o preço final estimado) menos R\$ 10.000,00 (imposto destacado na nota fiscal de entrada)].

Ao revender essa mesma mercadoria por R\$ 120.000,00, tem-se que o ICMS realmente incidente sobre a operação final é de R\$ 12.000,00, sendo que essa é carga tributária relativa ao ICMS efetivamente suportada pelo consumidor. Decompondo o montante do tributo devido, de R\$ 12.000,00, temos que R\$ 10.000,00 decorreram da operação de venda da substituta e **R\$ 2.000,00** da operação de revenda pela substituída.

Nesse contexto, em razão de a substituída ter respondido antecipadamente com seu patrimônio à tributação do ICMS devido na cadeia comercial no valor de R\$ 15.000,00 e ter repassado na operação final ao consumidor o valor do imposto sobre o preço realmente praticado no importe de R\$ 12.000,00, terá ela (a concessionária) o direito a recompor seu patrimônio na quantia de **R\$ 3.000,00**.

Ao meu ver, essa interpretação é a que dá maior alcance e efetividade à decisão proferida pela Suprema Corte quando do julgamento do RE/RG 593.849/MG, que veio a prestigiar a regra matriz do ICMS, de incidência do imposto sobre o preço realmente praticado, afastando, assim, a definitividade da tributação com amparo na ficção jurídica concernente à prévia estipulação de preço presumido.

Assim, o enfoque que deve ser dado é o que mais se coaduna com a materialidade da operação mercantil realizada, de modo que a análise referente à pertinência de aplicação do art. 166 do CTN deve levar em conta a distribuição da carga tributária na cadeia comercial como se o imposto tivesse sido recolhido pelo regime normal de tributação.

E, como cediço, pelo regime normal o comerciante apenas destacaria, recolheria e transferiria ao consumidor o imposto incidente sobre o preço final por ele praticado.

Ponderados esses elementos, está claro que é o substituído quem de fato assume o encargo econômico pelo recolhimento a maior do ICMS/ST.

Aliás, pelo critério da equidade, é perfeitamente razoável que o comerciante que consegue, ao final da cadeia, favorecer o consumidor, com preço mais baixo da mercadoria (base de cálculo final), seja ressarcido pelo ICMS/ST que antecipadamente suportou a maior (base de cálculo presumida). Por esse ângulo também se mostra desnecessária prévia autorização do consumidor, visto que esse não sofre a sobrecarga econômica do tributo já recolhido com a estimada margem de valor agregado, suportando, apenas, o imposto na proporção (alíquota) da operação realmente realizada.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Por fim, embora não merecedor de acolhimento, tenho que o presente inconformismo não representa interposição de agravo interno manifestamente inadmissível ou improcedente, a ensejar, por decisão unânime do Colegiado, a multa processual prevista no § 4º do art. 1.021 do CPC/2015.

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao agravo interno.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2013/0414711-3

AgInt no
REsp 1.426.465 / PR

Números Origem: 00000429519958160004 0768422001 327071995 429519958160004 7684220 768422001
768422003

PAUTA: 04/12/2018

JULGADO: 04/12/2018

Relator

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra REGINA HELENA COSTA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. AURÉLIO VIRGÍLIO VEIGA RIOS

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	: ESTADO DO PARANÁ
PROCURADOR	: MOISES MOURA SAURA E OUTRO(S) - PR048117
RECORRIDO	: DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS TOLEMAR LTDA
ADVOGADO	: LAERDIO PAVESI ESTEVES E OUTRO(S) - PR015345
AGRAVANTE	: DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS TOLEMAR LTDA
ADVOGADO	: MERIANE DA GRAÇA SANDER E OUTRO(S) - PR018765
AGRAVADO	: ESTADO DO PARANÁ
PROCURADOR	: RENATA PALOMA VILAÇA E OUTRO(S) - PR061976

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias

AGRAVO INTERNO

AGRAVANTE	: ESTADO DO PARANÁ
PROCURADOR	: MOISES MOURA SAURA E OUTRO(S) - PR048117
AGRAVADO	: DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS TOLEMAR LTDA
ADVOGADO	: LAERDIO PAVESI ESTEVES E OUTRO(S) - PR015345

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo interno, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina e Regina Helena Costa (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.