

**RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 27.049 - PE (2008/0125714-1)**

**RELATOR** : **MINISTRO OG FERNANDES**  
**RECORRENTE** : CEMOPEL C M PETRÓLEO LTDA E FILIAL(IS)  
**ADVOGADO** : BRUNO ROMERO PEDROSA MONTEIRO E OUTRO(S) -  
PE011338  
**RECORRIDO** : ESTADO DE PERNAMBUCO  
**PROCURADOR** : BIANCA TEIXEIRA AVALLONE E OUTRO(S)

**EMENTA**

TRIBUTÁRIO. RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE". ART. 10 DA LC 87/1996, C/C O ART. 150, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. VALOR DA OPERAÇÃO MENOR QUE O PRESUMIDO. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. DESCONFORMIDADE COM ORIENTAÇÃO FIRMADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM REPERCUSSÃO GERAL NO RE 593.849/MG. ADEQUAÇÃO. ART. 1.040, II, DO CPC/2015. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DO ART. 166 DO CTN.

1. A controvérsia veiculada nos autos diz respeito à possibilidade de restituição da diferença do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária progressiva se a base de cálculo real da operação for inferior à presumida.

2. Este Tribunal Superior, com suporte no resultado do julgamento da ADIn 1.851-4/AL, entendia que, à luz do comando contido no § 7º do art. 150 da CF/1988, que o contribuinte tem direito à restituição dos valores recolhidos em regime de substituição tributária progressiva apenas quando o fato gerador não se realizar, afastada a possibilidade de compensação de eventuais excessos ou faltas, em face do valor real da operação substituída.

3. Ocorre que o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE 593.849/MG, em repercussão geral (Tema 201/STF), firmou tese de que "é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida".

4. Registre-se, no entanto, que a jurisprudência do STJ firmou a orientação de que os tributos ditos indiretos sujeitam-se, em caso de restituição, compensação ou creditamento, à demonstração dos pressupostos previstos no art. 166 do CTN.

5. Recurso ordinário em mandado de segurança a que se dá provimento, devendo, no entanto, ser observado o disposto no art. 166 do CTN.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça,

# *Superior Tribunal de Justiça*

por unanimidade, dar provimento ao recurso ordinário, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães, Francisco Falcão (Presidente) e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.  
Brasília, 12 de junho de 2018(Data do Julgamento)

Ministro Og Fernandes  
Relator



**RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 27.049 - PE (2008/0125714-1)**

RECORRENTE : CEMOPEL C M PETRÓLEO LTDA E FILIAL(IS)  
ADVOGADO : BRUNO ROMERO PEDROSA MONTEIRO E OUTRO(S) -  
PE011338  
RECORRIDO : ESTADO DE PERNAMBUCO  
PROCURADOR : BIANCA TEIXEIRA AVALLONE E OUTRO(S)

**RELATÓRIO**

**O SR. MINISTRO OG FERNANDES:** Trata-se de recurso ordinário em mandado de segurança interposto por Cemopel C M Petróleo Ltda. e Filial(is) contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco, assim ementado (e-STJ, fl. 122):

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. MOTIVAÇÃO DE ARGÜIÇÃO DE FALTA DE INTERESSE DE AGIR QUE SE CONFUNDE COM O MÉRITO DA CAUSA. PRELIMINAR NÃO CONHECIDA. ICMS. COMERCIALIZAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS E DERIVADOS DE PETRÓLEO. PRETENSÃO DE COMPENSAÇÃO INSTANTE DE CRÉDITOS UNILATERALMENTE APURADOS. INADMISSIBILIDADE. SUJEIÇÃO DO CASO CONCRETO A DECISÃO DE EFICÁCIA "ERGA OMNES" DO STF. SEGURANÇA DENEGADA.

1. Não merece acolhida como defesa indireta de mérito suscitação cuja matéria que a informa se confunde inteiramente com a questão de fundo da causa. Preliminar não conhecida à unanimidade.

2. Em que pese a sutileza da argumentação bem articulada na peça de impetração, no caso procede a tese contrária, de impropriedade da sede mandamental para a concessão da ordem no fundo ambicionada pela requerente, cuja real dimensão, bem mais que a simples declaração de direito a compensação, traz em seu bojo pleito de efeitos concretos imediatos, consubstanciados no aproveitamento de créditos apurados e atualizados pelo próprio contribuinte, sem qualquer interferência do Fisco, inclusive com desiderato de transferência a terceiros. Daí, apesar da ressalva da impetrante, de que a hipótese "sub judice" teria nuances que a distinguiriam do caso solucionado pelo STF quando do julgamento da ADIN nº 1.851/AL, merece prestígio a convicção ministerial de que na espécie deve ser observada a parte dispositiva desse julgado vinculador, consoante o qual, de acordo com o § 7º do art. 150 da CF, os Estados não estão obrigados a proceder à restituição do ICMS recolhido a maior, pago antecipadamente, quando a venda que gerou o tributo tiver sido efetivada em preço inferior ao estimado em pauta fiscal. Segurança denegada por unanimidade.

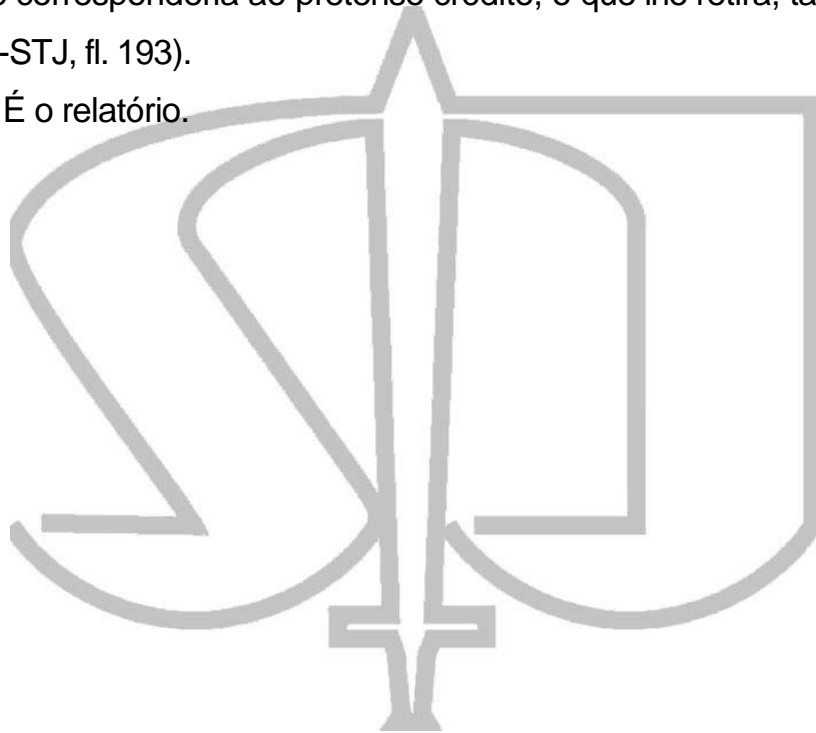
A parte recorrente busca ver reconhecido o direito à compensação dos

# *Superior Tribunal de Justiça*

créditos acumulados decorrentes de recolhimento indevido de ICMS, em razão da diferença entre a base de cálculo presumida e o valor real da operação, bem como pela própria não ocorrência do fato gerador presumido, com suporte no art. 165 do CTN.

O recorrido, em contrarrazões, assevera que "[...] além de não comprovar a existência do seu alegado crédito, a Impetrante-Recorrente não cumpriu a exigência do art. 166 do Código Tributário Nacional, ou seja, não provou que assumiu a carga tributária que corresponderia ao pretense crédito, o que lhe retira, também, o direito de pleiteá-lo" (e-STJ, fl. 193).

É o relatório.



**RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 27.049 - PE (2008/0125714-1)**

**VOTO**

**O SR. MINISTRO OG FERNANDES (Relator):** A controvérsia veiculada nos autos diz respeito à possibilidade de restituição da diferença do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária progressiva se a base de cálculo real da operação for inferior à presumida.

Este Tribunal Superior, com suporte no resultado do julgamento da ADIn 1.851-4/AL, entendia que, à luz do comando contido no § 7º do art. 150 da CF/1988, que o contribuinte tem direito à restituição dos valores recolhidos em regime de substituição tributária progressiva apenas quando o fato gerador não se realizar, afastada a possibilidade de compensação de eventuais excessos ou faltas, em face do valor real da operação substituída.

Ocorre que o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE 593.849/MG, em repercussão geral (Tema 201/STF), firmou tese de que "é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida". Eis a ementa do julgado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851.

1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: "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".

2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições.

3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco,

bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.

4. O modo de raciocinar "tipificante" na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta.

5. De acordo com o art. 150, §7º, *in fine*, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado.

6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral.

7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado.

8. *Recurso extraordinário a que se dá provimento* (RE 593.849, Relator Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, Acórdão eletrônico repercussão geral – mérito DJe-065, divulgado em 30/3/2017, publicado em 31/3/2017, republicação: DJe-068, divulgado em 4/4/2017, publicado em 5/4/2017).

Tendo em vista o julgamento do RE 593.849/MG, a Corte Especial do STJ negou provimento ao AgInt. no RE no AgInt. no RMS 30.103/GO, aplicando-se tal entendimento, como se observa a ementa a seguir:

AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO EM RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE". ART. 10 DA LC 87/1996, C/C O ART. 150, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. VALOR DA OPERAÇÃO MENOR QUE O PRESUMIDO. RESTITUIÇÃO. POSSIBILIDADE. TEMA 201/STF. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONFORMIDADE COM O ENTENDIMENTO DO STF. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 593.849 RG/MS, em repercussão geral (Tema 201/STF), firmou tese de que "é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida".

Agravo interno improvido.

(AgInt no RE no AgInt no RMS 30.103/GO, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, CORTE ESPECIAL, julgado em 21/2/2018, DJe 28/2/2018)

Porém, cumpre salientar que é entendimento uníssono na jurisprudência do STJ de que os tributos ditos indiretos sujeitam-se, em caso de restituição,

compensação ou creditamento, à demonstração dos pressupostos previstos 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.

Nesse aspecto, confirmam-se os seguintes julgados:

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.

2. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.

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 suportado 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.

(REsp 1.250.232/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 5/3/2013, DJe 26/6/2013)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IPI.

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LEGITIMIDADE. COMPROVAÇÃO DO NÃO REPASSE DA EXAÇÃO. NECESSIDADE. APLICAÇÃO DO ART. 166 DO CTN. PRECEDENTES.

1. Cuida na origem de ação pela qual a empresa contribuinte de direito busca a restituição ou a compensação do que teria indevidamente recolhido a título de IPI exigido sobre as despesas de frete e de seguro.

2. "A compensação ou restituição de tributos indiretos (ICMS ou IPI) exige que o contribuinte de direito comprove que suportou o encargo financeiro ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a pleitear a repetição do indébito, nos termos do art. 166, do CTN" (AgRg no REsp 1058309/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira turma, DJe 14/12/2010). No mesmo sentido: REsp 1.250.232/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/06/2013; AgRg no REsp 1.028.031/RJ, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 25/09/2012; AgRg no AgRg no REsp 752.367/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 15/10/2009.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1.233.729/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/9/2013, DJe 30/9/2013)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. ICMS. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 17% PARA 18%. LEI ESTADUAL Nº 6.556/89. ARTIGO 166 DO CTN. APLICABILIDADE. PRECEDENTES.

1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese da agravante.

2. Utilizando-se do mandado de segurança, a agravante objetiva a repetição, via creditamento, de importâncias pagas indevidamente a título de ICMS por força da majoração indevida da alíquota do imposto, de 17% para 18%, prevista na Lei Estadual Paulista nº 6.556/89, a qual teve sua inconstitucionalidade declarada pela Suprema Corte.

3. O creditamento pretendido, em verdade, nada mais é do que a compensação, na escrita fiscal, do que foi pago indevidamente com débitos tributários de ICMS. Não há, pois, como escapar à regra do art. 166 do CTN, o qual exige a comprovação de que o contribuinte de direito (comerciante) não repassou ao contribuinte de fato (consumidor) o encargo financeiro do tributo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, de que está por este autorizado a pleitear a repetição do indébito. Precedentes.

4. Matéria já examinada sob o rito do art. 543-C do CPC quando do julgamento do REsp 1.110.550/SP, Rel. Min. Teori Zavascki, Primeira Seção, DJe de 4.5.09.

5. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 201.055/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 2/10/2012, DJe 9/10/2012)

Portanto, na compensação do crédito tributário deve-se observar o



# *Superior Tribunal de Justiça*

disposto no art. 166 do CTN.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso em mandado de segurança, na forma do precedente do STF, firmando que é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida, devendo, no entanto, observar o disposto no art. 166 do CTN.

É como voto.



**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2008/0125714-1      **PROCESSO ELETRÔNICO**      **RMS 27.049 / PE**

Número Origem: 975860

PAUTA: 12/06/2018

JULGADO: 12/06/2018

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **OG FERNANDES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro FRANCISCO FALCÃO

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. NÍVIO DE FREITAS SILVA FILHO

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : CEMOPEL C M PETRÓLEO LTDA E FILIAL(IS)  
ADVOGADO : BRUNO ROMERO PEDROSA MONTEIRO E OUTRO(S) - PE011338  
RECORRIDO : ESTADO DE PERNAMBUCO  
PROCURADOR : BIANCA TEIXEIRA AVALLONE E OUTRO(S)

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

**CERTIDÃO**

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

"A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso ordinário, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães, Francisco Falcão (Presidente) e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.