



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE

ROSENO ALVES DE ALCÂNTARA JÚNIOR

**A COMPLEMENTAÇÃO DO ICMS-ST NA DILATAÇÃO VOLUMÉTRICA DOS
COMBUSTÍVEIS POR VARIAÇÃO DE TEMPERATURA**

Orientador: Prof. Dr. José André Wanderley Dantas

Recife

2019

ROSENO ALVES DE ALCÂNTARA JÚNIOR

**A COMPLEMENTAÇÃO DO ICMS-ST NA DILATAÇÃO VOLUMÉTRICA DOS
COMBUSTÍVEIS POR VARIAÇÃO DE TEMPERATURA**

Trabalho de Conclusão de curso, requisito para a
obtenção do título de Bacharelado em Direito pela
Universidade Federal de Pernambuco.

Direito Tributário; Direito Constitucional.

Recife
2019

SUMÁRIO

1. Introdução.....	5
2. Tributo: Função do Tributo e Fato gerador de Tributo.....	7
3. ICMS, Fato Gerador e Convênios	14
4. Substituição Tributária em geral e as hipóteses dos Convênios 110/07 e 61/15.....	17
5. Dilatação Volumétrica no transporte de Combustíveis e sua problemática tributária	22
6. O RE 593.849 e a hipótese de complementaridade do tributo por dilatação volumétrica ...	25
7. Posicionamentos Jurisprudenciais acerca do tema.....	29
8. Conclusão.....	37
Bibliografia.....	40
Anexos.....	42

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é analisar se há a possibilidade de complementação do ICMS-ST por dilatação volumétrica dos combustíveis no transporte das refinarias para os postos de combustíveis. A escolha do tema foi feita levando em conta a pertinência da discussão, bem como o papel central dos combustíveis em um país majoritariamente ligado por vias rodoviárias. Considerando o regime de substituição tributária, regida pelo Art. 150 da CF, § 7º, e a competência dos estados para instituir os impostos relacionados à circulação de mercadorias, pode existir um embate entre o que foi pago previamente com vistas a evitar a burocracia ao entrar em cada estado federado e o volume dilatado desse combustível ao entrar particularmente em algum desses estados. Essa discussão está presente em vários tribunais atualmente, com decisões tendendo para posicionamentos favoráveis à cobrança do imposto e também para posições contrárias à tributação. **O problema encontra-se na consideração da dilatação volumétrica como um fato gerador de tributo**, haja vista a impossibilidade de controle desse fato pelas transportadoras, as quais, em regime de substituição tributária para frente, contribuíram previamente por toda a cadeia de tributos. Estaria de acordo com o nosso regime constitucional responsabilizar o contribuinte pela dilatação volumétrica ocorrida por variação de temperatura quando este já realizou o pagamento do tributo por aquele transporte de mercadoria em regime regulamentado pelo ordenamento jurídico? Houve novo fato gerador de imposto? Para melhor entendimento da nossa discussão é necessário prévio conhecimento de algumas referências na Legislação, como o art. 150 da CF, a LCP 87/96, os artigos 114 e 116 do CTN, os Convênios 110/07 e 61/15, o Ato COTEPE/ICMS 61/18 e o Acórdão do RE 593.849. Além disso, buscaram-se referências doutrinárias para uma melhor definição do que seria fato gerador de tributo e fato gerador do ICMS, bem como da dilatação volumétrica de combustíveis. Por fim, há de se destacar a falta de bibliografia especializada acerca do tema, trazendo o enfoque do trabalho para as decisões dos Judiciários estaduais e federais brasileiros como base para que sejam comparados e compreendidos os fundamentos dos diferentes posicionamentos acerca da questão e sugerindo soluções para o impasse de acordo com o disposto na nossa Constituição.

1. INTRODUÇÃO

A finalidade do presente trabalho é analisar a possibilidade de incidência do ICMS sobre a diferença de volume dos combustíveis, diferença essa decorrente da variação de temperatura nas fases de transporte, armazenamento e alienação dos produtos pelas distribuidoras.

Para isso, será necessária a análise dos conceitos de fato gerador do ICMS e substituição tributária progressiva. Em caráter de antecipação, pode-se afirmar que nesse regime tributário, o ICMS é calculado e recolhido em uma tributação única no início da cadeia (na saída da refinaria) que, teoricamente, se perpetuaria até o produto alcançar o consumidor final.

Assim, vê-se que a substituição tributária dispensaria qualquer outro pagamento do imposto nas saídas subsequentes, unindo o tributo em uma só parcela como uma forma de desburocratizar o sistema tributário no país.

Portanto, percebe-se que o fato gerador de tributo se mantém em um só momento, presumindo todos os demais que não de ocorrer ainda, podendo até ser ressarcido caso a base de cálculo presumida seja superior a real, conforme a decisão do RE 593.849. Essa possibilidade de ressarcimento indica também que o imposto pode ser complementado após o pagamento da alíquota.

Todavia, na hipótese específica de dilatação de combustíveis, a complexidade da matéria aumenta, dada a volatilidade do produto e a necessidade de comprovação de sonegação do contribuinte por parte do Fisco para ensejar algum pagamento extra, dada a necessidade ditada pela Constituição de promulgação de lei para se majorar algum tributo, salvo se recolhido erroneamente.

No caso específico de derivados do petróleo existe uma informação especial: No momento da aquisição do combustível na refinaria ou central petroquímica, o produto obrigatoriamente está a uma temperatura de 20°, temperatura padrão para essa transação (aquisição), devendo ser comercializado na temperatura ambiente do local de venda.

Esses combustíveis dilatam de acordo com o calor, no entanto, a dilatação ocorrida não corresponde a um aumento de matéria nem de potencial energético no produto transportado.

Em verdade, perde-se um pouco do potencial energético ao diminuir a densidade do combustível em um volume dilatado, isto é, o volume se altera, mas a massa não. O suposto “ganho” de combustível não se encontra nas situações de incidência do ICMS descritas no art. 2º da LCP 87/96, rol enumerativo.

Ademais, a dilatação, por si só, não se encaixa bem como circulação de mercadoria, isto é, não há transferência de titularidade, mas sim variação da temperatura ambiente. Em outras palavras, é o mesmo produto em um estado físico sutilmente diverso do que era quando saiu da refinaria.

É possível que o Fisco analise a relação entre a dilatação (que já é esperada) e o que realmente está sendo transportado, com o objetivo de, caso haja maior volume de combustível no momento, onerar o excedente que esteja em desacordo com o cálculo, devendo ser consideradas as especificidades de cada derivado de petróleo sendo transportado para haver o cálculo.

Fique claro que, no Convênio 110/07 já se faz um cálculo sobre a Margem de Valor Agregado (MVA) e, desde 2015, com o Convênio 61/15, inclui-se o FCV (Fator de Correção do Volume) no cálculo da MVA, a ser explicado mais detalhadamente em outra parte desse trabalho.

Não se nega, no entanto, a possibilidade de um entendimento diverso. Quando é o caso, parece existir uma tributação desproporcional nos estados em que a média de temperatura é mais alta, isto é, o litro do combustível sempre custaria mais caro para ser comercializado e o imposto a ser cobrado nesses casos seria calculado prevendo o valor de repasse para o consumidor.

Essa falta de proporção constituiria um posicionamento material contrário ao que a CRFB/88 dispõe no seu Art. 3º, inciso III, no passo que dita como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a redução das desigualdades sociais e regionais.

Pode-se argumentar, também, que ao vender aquela massa de combustível dilatada, o empresário tem mais lucro do que teria em um estado mais frio, pois aquela matéria concentrada foi distribuída em mais litros, causando maiores lucros apenas pela média de temperatura dos estados.

Esse posicionamento é possível, porém aparenta ser intangível e oneroso pensar em um controle de dilatação na transportação por motivos alheios à vontade do transportador, o

qual teria de arcar com outro custo apenas para comercializar um bem de altíssima necessidade para a sociedade, ou como se diria em conceito econômico, um bem inflexível.

Existem, na prática, vários casos de execução fiscal no Brasil baseadas nesse “ganho volumétrico, como visto no processo nº 0073369-23.2013.815.0731 (PB), o qual transitou em julgado no ano de 2018 com decisão favorável ao contribuinte. No outro lado, quando há perda de combustível por evaporação durante o transporte, a jurisprudência nega a existência de crédito tributário por ser um fenômeno natural, a exemplo do AgRg 186895-9 PE.

Essa situação factual faz-nos refletir acerca da consideração da dilatação volumétrica como novo fato gerador do ICMS, isto é, fato ensejador de complementação tributária. É, no mínimo, curiosa a situação de que possa ser cobrada uma complementaridade por ocorrência de um fato natural enquanto esse mesmo acontecimento é alegado para negar um provimento estatal.

Somado a isso, também se colocava um caráter definitivo do fato gerador na substituição tributária, conforme o entendimento firmado na ADI 1.857 e que já foi superado no julgamento do RE 593.849, ao dispor sobre a provisoriedade do fato gerador, tendo em vista que esse ainda não ocorreu e pode ocasionar uma base de cálculo maior ou menor do que a presumida na saída do produto.

Então surge a pergunta: É constitucional a cobrança de complementaridade do ICMS-ST especificamente por variação de temperatura? Para responder a essa pergunta pretende-se comparar as situações dos diversos estados brasileiros através de julgados acerca do tema em questão e saber quais são os argumentos que fundamentam suas decisões e posicionamentos.

A partir dessa pesquisa será possível tecer alguns comentários e conclusões em relação à qual seria posição mais coerente com o ordenamento jurídico brasileiro.

2. Tributo: Função do Tributo e Fato gerador de Tributo

Historicamente, o tributo acompanhou a sociedade em suas mais diversas configurações. Desde o escravismo marcante na sociedade romana até os estados sociais satisfativos nórdicos nos dias atuais, o tributo fez-se presente e cumpriu seu papel na sociedade como gerador de receita para o aparato estatal.

A relação da sociedade com os tributos veio e vem se modificando no sentido de não mais se entender um tributo como um instrumento de opressão ou de tomada dos bens do contribuinte, como se considerava e pode-se observar em uma pequena reflexão sobre o

vocábulo “imposto”. O que nos é imposto, na acepção pura da palavra, não poderia escolhido, o que nos é imposto é apenas exigido.

Tal forma de se relacionar com a tributação afasta o contribuinte e pode ser justificada no passado pela necessidade de manter o controle ou governo sobre territórios conquistados em guerras, ou ainda por uma estratificação social que permitia a apenas alguns a oportunidade de pensar sobre o tributo e instituí-lo aos seus súditos, subordinados, colônias ou população.

Após as experiências totalitárias no século XX, geradoras de profundas reflexões sobre a liberdade de conteúdo axiomático no direito com o mero respeito à forma, o poder de tributar passou a se submeter a limitações constitucionais e uma principiologia própria às suas necessidades, criando o Direito Tributário como conhecido atualmente.

A tributação hoje, além de custeadora das necessidades do Estado em si, destina-se também a cumprir as prioridades e prestações contidas na Constituição. Isto é, a sociedade decidiu que alguns serviços deveriam ser oferecidos e custeados pelo Estado e, para que isso possa ocorrer, os tributos são a forma de angariar a receita necessária para cumprir com tal serviço.

Essa nova relação tributária não é mais marcada pelo distanciamento, mas sim por uma maior proximidade do contribuinte com o tributo e a sua finalidade, podendo inclusive haver o debate entre o contribuinte e o Estado sobre questões relacionadas aos tributos em si, debate a ser mediado pelo Poder Judiciário. Os Estados de Direito, inclusive, já possuem tributos com destinação específica, chamados de vinculados, a exemplo das taxas, as quais geralmente são contraprestativas, ou seja, são normalmente um verdadeiro pagamento por um serviço prestado pelo Estado, o que demonstra essa transparência e proximidade.

Percebe-se o aumento da participação das pessoas no processo de construção e evolução do que se entende por tributo, já que esses são instituídos através de diplomas legais produzidos pelos representantes escolhidos democraticamente para essa função. Logicamente, ainda há uma distância entre o contribuinte e a instituição dos tributos, mas hoje pode-se afirmar que o destinatário das normas opta pelo menos por quem vai instituí-las, de acordo com suas convicções políticas, econômicas e sociais.

Paulo de Barros Carvalho define com maestria o que significa instituir um tributo, a saber:

“instituir um tributo é tarefa legislativa que se contém na edição de normas jurídicas, determinadas e peculiares, cuja estrutura antessupõe a descrição de um fato a que o

legislador associa o surgimento de um vínculo jurídico. Aliás, sendo o tributo uma instituição jurídica, e tomando-se o direito como um sistema de normas, dificilmente poderíamos demonstrar que aquela realidade escapa da configuração normativa.”
[destaques nossos]¹

É possível perceber que o tributo é uma verdadeira escolha legislativa envolvendo uma situação fática. Todavia não se limita a tal, pode-se envolver uma situação, um ato ou fato jurídico que passe a ser considerado relevante para o direito tributário quando sua descrição hipotética é transformada em um fato gerador de tributo.

O conceito legal de tributo é dado no Art. 3º do Código Tributário Nacional, a saber:

“Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Luís Eduardo Schoueri afirma que o conceito dado pelo CTN não esgota o conceito de tributo em si², o qual pode ser complementado em parte, chegando a alguns pressupostos obtidos conjuntamente com o Art. 9º da Lei 4.320/64:

“Assim, quando se pretende estudar o conceito de tributo pressuposto pelo constituinte, toma-se o artigo 3º do Código Tributário Nacional, mas sem perder de vista que, apesar de silente o Código a esse respeito, o tributo é (i) receita derivada; (ii) instituído por entidades de direito público; (iii) nos termos da constituição e das leis vigentes; (iv) destinando-se seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas.”³

É acertado dizer que houve uma constitucionalização do conceito de tributo, pois esse conceito se submete a CRFB/88, isto é, se submete aos seus princípios, sejam os gerais, sejam os princípios do sistema tributário nacional ou às limitações do poder de tributar. Nesse trabalho, caberá destaque às limitações dispostas no Art. 150 da CRFB/88, em especial a disposta no inciso I, ligando-se ao Princípio da Legalidade.

Desde já, pode-se apreender que o Princípio da Legalidade permeia o Sistema Tributário Brasileiro, não sendo possível a cobrança de tributo que não esteja claramente

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 64.

² SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, P. 147.

³ Idem, Ibidem. P. 151.

disposto na legislação, seja federal, estadual ou municipal. Isso se dá exatamente pela necessidade de haver previamente uma hipótese normativa que descreva um ato, fato ou situação natural que será considerada geradora de uma obrigação tributária.

Sacha Calmon reforça essa ideia na sua obra *Curso de Direito Tributário Brasileiro*:

*“Vale dizer: o legislador, só ele, faz a lei tributaria. E, em a fazendo, deve dizer com claridade quais são os seus elementos, retirando ao aplicador da lei todo e qualquer subjetivismo. O tributo deve nascer de um fato-tipo, um fato tipificado.”*⁴

Percebe-se, portanto, a necessidade de segurança jurídica e a presença do objetivismo no momento da instituição dos tributos, inclusive no momento de definir o fato que será considerado como hipótese normativa ensejadora do dever de pagar tal prestação pecuniária. Além desses quesitos, Luis Eduardo Schoueri afirma existir um verdadeiro “estatuto jurídico de natureza constitucional para os tributos”⁵, assim, ao se definir uma relação jurídica tributária, estariam presentes todas as limitações constitucionais ao poder de tributar, bem como os deveres e prerrogativas da Administração.

Dentro desse panorama, Aliomar Baleeiro destaca que os elementos essenciais da obrigação tributária são a lei, o sujeito ativo, o sujeito passivo, o fato gerador da obrigação, a base de cálculo e o objeto da prestação definido em lei⁶. Dentre esses elementos, destacar-se-ão, nesse estudo, o **fato gerador** da obrigação e o **objeto da prestação** definido legalmente.

Antes da necessária conceituação do que seria o fato gerador de tributo, isto é, o ponto de partida para as diferentes interpretações em última análise sobre a complementaridade do ICMS-ST no transporte de combustíveis derivados de petróleo, é interessante versar um pouco sobre a função dos tributos.

Bem, em primeira análise, o objetivo principal do tributo seria angariar recursos para o Estado fazer jus às finalidades políticas escolhidas pelo povo, tributo esse que teria função meramente **fiscal**. Um exemplo seria o Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza, o qual não possui destinação específica, podendo ser empregado em várias necessidades da Administração Pública.

⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 452.

⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, P. 149.

⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 8ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 711.

Cabe pontuar a possibilidade da obrigação tributária servir, segundo Hugo de Brito Machado, para interferir na economia de formas diversas, uma delas seria estimulando a realização de alguma atividade específica, na forma de subsídio, como na Lei 13.586/17, a qual institui regime tributário especial para as atividades de exploração, de desenvolvimento e de produção de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos⁷.

Pode ainda ter por objetivo dificultar a atividade de algum setor que cause nítido prejuízo à saúde coletiva, a exemplo da tributação onerosa sobre a indústria do tabaco, o que serve para desestimular o consumo desse produto. As formas de intervenção citadas caracterizam o tributo com a funcionalidade **extrafiscal**. Entende-se aqui pela motivação justificada de incentivos e barreiras que visem a proteger bens jurídicos subjetivos como a saúde, a geração de empregos, dentre outros.

Para que os tributos possam ser cobrados, vale lembrar que se faz necessária a adequação da conduta a hipótese normativa definida como “fato gerador”. O fato gerador da obrigação principal, segundo o art. 114 do CTN, é a situação definida em lei (lei em sentido estrito, não como legislação, seguindo a linha de Hugo de Brito Machado⁸) como **necessária** e **suficiente** à sua ocorrência.

Em outras palavras, o fato gerador de tributo, em geral, seria a situação fática contida em lei de forma abstrata, que, ao ocorrer, marca o nascimento da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória.

No caso da obrigação principal é necessária, pois sem a situação prevista em lei, não há o fato gerador de tributo. Ao mesmo tempo, a situação fática apontada pela lei é o bastante para que se configure gerada a obrigação tributária. Como hipótese de incidência pode-se considerar, no IPI (Imposto sobre Produtos Importados), a importação de peças de vestuário com a finalidade de revenda no Brasil.

A ocorrência dessa situação no mundo fático é, por si só, necessária e suficiente para o surgimento de obrigação tributária. No artigo 116 do CTN, diz-se, a saber:

“Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

⁷ BRASIL. Senado Federal. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/113586.htm> . Acesso em: 26/03/2018.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 38ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p.83.

*I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;*⁹

Schoueri traz uma crítica digna de registro ao vocábulo “fato gerador” da forma que é utilizado no nosso ordenamento jurídico:

“É fato que o Código Tributário Nacional, e até mesmo a Constituição Federal, utilizam a expressão “fato gerador” para referir-se tanto à circunstância abstrata, definida pelo legislador (a qual parte da doutrina vem denominando “hipótese de incidência”, ou “hipótese tributária”), quanto a cada um dos fatos concretos, que correspondem àquela hipótese (o chamado “fato imponível”, ou “fato jurídico tributário”).

Do ponto de vista lógico, são coisas diversas: a hipótese é abstrata; o fato é concreto. É verdade que o fato deve corresponder à hipótese, para que nasça a obrigação tributária. Mas pode haver vários fatos, todos correspondendo a uma única hipótese: para cada fato (concreto), nascerá uma obrigação tributária. Seguida a confusão terminológica do legislador, poder-se-ia dizer que o “o “fato gerador” corresponde ao “fato gerador”.

*A tautologia desfaz-se se for dito: “o “fato gerador” concreto (o fato jurídico tributário) corresponde ao “fato gerador” abstrato (hipótese descrita em lei). Assim, ao ler um texto legal ou doutrinário, deve-se tomar o cuidado de investigar se a expressão “fato gerador” está sendo empregada em seu sentido abstrato ou concreto.” [grifos nossos]*¹⁰

A título de curiosidade, situação semelhante ocorre com os conceitos de obrigação tributária e crédito tributário, os quais surgem e se extinguem no mesmo momento, mas são duas formas para a mesma situação. O crédito tributário é de titularidade do Fisco, enquanto a obrigação tributária liga-se ao dever de pagar a prestação pecuniária pelo contribuinte.

Vale salientar que outra solução para o problema da bivalência do vocábulo “fato gerador” seria considerar a hipótese de incidência distinta desse, isto é, não se confundindo com o fato gerador, haja vista a função da primeira como mera descrição e o fato gerador como acontecimento material dessa descrição. Portanto, considera-se consumado o fato gerador na ocorrência do descrito pela hipótese de incidência, o chamado “fato imponível”.

A discussão sobre esse vocábulo se mantém até o presente momento, com críticas do douto Paulo de Barros Carvalho pela imprecisão terminológica que dá causa a esse problema e algumas posições mais pacificadoras, como a de Sacha Calmon, *in verbis*

⁹ BRASIL. Código Tributário Nacional.

¹⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 492.

*“Grande é o rol de autores, e variada a terminologia que adotam. **Importante é a percepção da questão.** De resto, a imprecisão terminológica é praga antiga e universal a assolar a linguagem do objeto, ou seja, a linguagem das leis (objeto de nossos estudos, dos juristas de um modo geral).”[grifos nossos]¹¹*

Coaduna-se com o posicionamento do último autor citado, pois em havendo o domínio e percepção da dualidade do vocábulo é mais fácil identificá-lo em cada momento e assim utilizar formas para diferenciá-lo, evitando a ambiguidade intrínseca ao termo.

Exemplos de fatos geradores de tributo podem ser a efetivação de operação financeira (para a obrigação tributária do IOF), a propriedade de um veículo automotor (obrigação tributária do IPVA) ou até mesmo o auferimento de uma determinada renda no período de um ano (obrigação do IR).

Além daquele elemento material do fato gerador, isto é, a ocorrência fática de alguma situação passível de tributação, haverá também a conversão e quantificação desse fato em valores monetários, em outras palavras, o fato gerador implicará necessariamente em uma expressão econômica. Essa expressão econômica é a **Base de Cálculo (BC)**.

Essa BC tem que estar ligada ao elemento material, a exemplo de no ICMS ser considerada como o valor da operação da qual houve a saída de mercadoria e, no ICMS-ST o valor que será repassado ao consumidor final como valor da operação.

Essa ligação é importantíssima, pois, a partir dela será possível entender qual a discussão que permeia no Judiciário acerca da possibilidade de complementação ou não do ICMS-ST no transporte de combustíveis pelo Brasil, com destaque para os estados do nordeste brasileiro por sua alta média de temperatura.

A **alíquota** seria, em regra, a relação entre o fato gerador e a base de cálculo, indicando uma porcentagem dessa BC (no exemplo citado, o valor da operação) que deve ser recolhida como imposto. Ou seja, o percentual aplicado na base de cálculo diz qual o valor exato do tributo devido em cada operação. Poder-se-ia dedicar um capítulo às diferentes classificações de alíquota, todavia é suficiente a explanação sobre a alíquota percentual, para seguir em frente com os demais pilares da discussão a ser estudada.

¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 695.

Em adição aos elementos trabalhados, o aspecto temporal merece realce, dado o caráter de presunção na substituição tributária a ser trabalhado no objeto desse trabalho. Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri:

“Cumpre ressaltar a importância do aspecto temporal, tendo em vista que, não obstante a posição titubeante do Código Tributário Nacional quanto ao nascimento da obrigação tributária, ora dando-a por nascida quando da ocorrência do fato jurídico tributário (artigo 113, § 1º), ora atribuindo ao lançamento natureza constitutiva do crédito (artigo 142), não deixa dúvida o mesmo diploma legal que “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada” (artigo 144).”¹²

Logo, não restam dúvidas que o tributo rege-se-á pela legislação vigente na data de ocorrência do fato gerador, aqui entendido como fato imponível nesse momento. Tal entendimento tem consequências no regime de substituição tributária para frente no ICMS, já que são presumidos os fatos geradores, antecipando formalmente sua ocorrência, considerando como aspecto temporal a data de saída da mercadoria.

3. ICMS, Fato Gerador do ICMS e Convênios

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é estadual e possui longo espaço na Constituição de 1988, mais especificamente no Art. 155, com a delimitação dos seus limites e indicação de lei complementar para a definição dos seus pormenores, como seus contribuintes, substituição tributária, regime de compensação, entre outros.

A motivação para essa atenção especial com o ICMS é justificada por Kiyoshi Harada:

“É curioso observar desde logo que nenhum outro imposto mereceu tanto detalhamento no texto constitucional como o ICMS de competência impositiva dos Estados. Isso se deve ao fato de que esse imposto se reveste caráter nacional exigindo edição de normas constitucionais e legais, em nível de lei complementar, para assegurar o princípio da unidade nacional tendo em vista o envolvimento de uma série de situações como a garantia do crédito do imposto pago na operação anterior em qualquer Estado, as isenções, os diferentes tipos de incentivos fiscais, as operações interestaduais etc.”¹³

¹² SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 513.

¹³ HARADA, Kiyoshi. **ICMS – Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2017, p. 31.

Via de regra, o ICMS tem função fiscal, sendo um dos impostos mais importantes para a receita dos estados da federação, porém nada impede que o ICMS seja usado de forma seletiva, observada a essencialidade das mercadorias e serviços oferecidos (art. 155 §2º, CF), em clara função extrafiscal.

Esse uso extrafiscal do ICMS levanta discussões sobre privilegiar alguns estados em detrimento dos demais, mas aqui entende-se que o incentivo fiscal ao crescimento dos estados menos privilegiados não traz dano aos estados em melhor situação econômica, pois incentiva a construção de outros pólos para o desenvolvimento de novos empregos e competitividade no mercado brasileiro.

Importante destacar que o ICMS, via de regra, tem incidência plurifásica de caráter não cumulativo, fazendo a devida compensação para evitar a super oneração de alguma mercadoria que seja transportada por diversos estados, como leciona Harada:

“De fato, o ICMS incide, de regra, em todas as etapas do ciclo produtivo, mas determinando a compensação do que for devido em cada operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou Distrito Federal. Com esse mecanismo de compensação, o legislador constituinte visou afastar o caráter regressivo do imposto (efeito cascata) privilegiando o aspecto da neutralidade tributária nas etapas de circulação de mercadorias e prestação de serviços.”¹⁴

Feita essa breve introdução e sem o intuito de se aprofundar no estudo do referido imposto, é interessante versar sobre o fato gerador do ICMS, ponto fundamental nessa pesquisa. Como já discutido previamente em vias gerais, o fato gerador de tributo é expresso na própria lei e se consuma ao ocorrer, na vida real, o disposto na lei que trata sobre o tributo. No caso do ICMS, a Lei Kandir, ou Lei Complementar nº 87/96 dispõe sobre as hipóteses gerais do imposto.

Além disso, os convênios interestaduais tomam o papel de protagonismo material no detalhamento da incidência do ICMS (sendo considerados pelo artigo 100 do CTN como normas complementares das leis¹⁵) em relação ao trato com diversas mercadorias e serviços,

¹⁴ Idem, Ibidem. p. 50.

¹⁵ “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.”

restando a LCP 87/96 as regras gerais sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

No tocante ao transporte de derivados de petróleo, tema de destaque nesse estudo, versa o §1º do Art 2º da LCP 87/96:

“§ 1º. O imposto incide também:

[...] “III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente. ”

Para dirimir dúvidas, o ICMS sobre esse tipo de operação é cobrado quando há transferência de titularidade dessas mercadorias, ou seja, não é uma mesma empresa fazendo remessa do produto que já tinha previamente em sua posse fins de checagem de qualidade, por exemplo.

Nesse interim:

“De fato, se o produto for destinado à comercialização no Estado destinatário, o ICMS será integralmente cobrado nesse Estado por ocasião da revenda; se designado à industrialização – seja o produto consumido no processo de industrialização, seja o custo daquele item, procedente de outro Estado, acrescido ao novo produto –, o ICMS comporá o custo do produto industrializado, sendo o imposto inteiramente recolhido por ocasião de sua comercialização.”¹⁶

Essa pontuação há de ser feita para que não se pense isenta a distribuidora de combustíveis que adquire produto de outrem, mas deseja destiná-lo também ao comércio e transporta-o interestadualmente. Ou até mesmo da mesma empresa que atua em estados diferentes e deseja transferir alguma quantidade que está em posse de um estabelecimento para outro.

A base de cálculo do ICMS nesse caso seria o valor da operação de circulação da mercadoria, o fato gerador seria a própria circulação dessa mercadoria e o objeto da prestação,

¹⁶ HARADA, Kiyoshi. **ICMS – Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2017, p. 116.

o próprio tributo. No caso do ICMS-ST, seria o valor presumido a ser passado para o consumidor, acrescido da margem de valor agregado.

Sobre a possibilidade de regulação mediante convênio, ilustra o doutor Hugo de Brito Machado:

“Assim, e razoável entender-se que os Estados podem, mediante convênio, regular as questões pertinentes a isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS.

Podem também os Estados, mediante convênio, deliberar a respeito de alíquotas do imposto, nos termos do art. 155, § 2a, inciso VI, da Constituição Federal.¹⁷”

Sem mais delongas, destaca-se para esse estudo o **Convênio 110/07**, que versa sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo e com outros produtos.

4. Substituição Tributária em geral e as hipóteses dos Convênios 110/07 e 61/15

A substituição tributária tem uma presença humilde no art. 150, §7º da Constituição Federal, a saber:

“§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. ”

Em outras palavras, a lei define um terceiro para ser responsável pela obrigação tributária em lugar do contribuinte “natural”. A substituição tributária para frente, então, seria presumir a ocorrência dos fatos geradores e cobrar o valor a ser pago por toda a cadeia subsequente do ICMS logo na saída da mercadoria, uma forma de desburocratizar e otimizar o transporte de mercadorias.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 38ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p.402

No entanto, há críticas a essa forma de tributação. Por trabalhar com base em presunções de preços finais a serem cobrados do consumidor, é provável que haja diferenças e pagamentos extras feitos pelo contribuinte. Essa forma de tributação pode gerar um déficit entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo real, vez que, se o preço final da mercadoria for menor do que o projetado, alguma parte do imposto pago em antecipação deveria ser restituído¹⁸, fato que nem sempre irá acontecer.

Além disso, o substituto se torna o obrigado principal, sem margem para realizar o pagamento do imposto a não ser por meio da substituição tributária e os encargos que a acompanham. Logo, o substituto é quem assumiria as perdas por erros na presunção do preço médio ponderado final.

Importante pontuar que, segundo Hugo de Brito Machado, no seu livro Direito Tributário Aplicado, expõe a quebra do Princípio da Legalidade na substituição tributária “para frente” e pela normatização dessa prática por autoridades fazendárias e não pelo Poder Legislativo¹⁹.

Vale transcrever o comentário de Kiyoshi Harada sobre a substituição tributária “para frente”:

“No entanto, existe a chamada substituição tributária para frente, em que se atribui ao contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do tributo que seria devido na etapa posterior de circulação de mercadoria. Ocorre uma verdadeira antecipação do valor do tributo que somente seria devido na futura ocorrência do fato gerador. Há, na verdade, uma violação do próprio conceito de tributo que é um dos raros conceitos determinados em matéria de direito: quem paga um tributo tem o direito de saber exatamente quanto deve pagar, e quem exige o pagamento tem o dever de informar o valor exato do tributo devido. Ora, cobrar um tributo por conta da ocorrência de um fato gerador futuro não propiciará o cálculo de um valor certo e determinado porque a base de cálculo do imposto só transparece no momento da ocorrência do fato gerador.”²⁰ [grifos nossos]

Apesar de, na prática, a cobrança antecipada de tributo aconteça diariamente, vale a pena expor esse contraponto a práxis tributária brasileira. A jurisprudência baseou-se no §7º do art. 150 da CF para permitir a possibilidade de cobrança antecipada para o tributo, o que

¹⁸ CARDOSO, Lais Vieira. **Substituição tributária no ICMS**. São Paulo: QuartierLatin, 2004, p. 40.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Direito Tributário Aplicado**. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 253-255.

²⁰ HARADA, Kiyoshi. **ICMS – Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2017, p. 83.

parece razoável para simplificar o complexo sistema de tributos estaduais em um país de dimensões continentais como o Brasil.

É possível considerar, segundo Laís Vieira Cardoso²¹, a substituição tributária como hipótese de presunção relativa, a ser confirmada com a confirmação futura do fato gerador de tributo. Válido lembrar que, caso não seja concretizado o fato gerador presumido, o substituto tem direito a requerer os valores antecipadamente pagos que não tiveram suporte fático²².

A substituição, portanto, unifica e facilita a cobrança do imposto, desburocratizando a atividade de transporte de mercadorias, por exemplo. Os produtos sujeitos a esse regime são listados em Convênios, Protocolos ou Legislações estaduais. No caso específico de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, o Convênio 110/07 é o instrumento pelo qual se instituiu a substituição tributária para os combustíveis.

Logo na cláusula primeira, decide-se que o remetente desses produtos listados acima é sujeito passivo por substituição tributária relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, isto é, a partir da operação que o remetente estiver realizando até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário.

Faz-se necessária a presença de partes dos capítulos II e III do Convênio, pois sua explanação é totalmente necessária para que se compreenda o funcionamento do cálculo do ICMS em substituição tributária, ou ICMS-ST, a saber:

Cláusula sétima - A base de cálculo do imposto a ser retido é o preço máximo ou único de venda a consumidor fixado por autoridade competente.

Caso essa seja a BC, simplifica-se muito a substituição, mas com produtos de preço variável de acordo com o mercado, como os combustíveis derivados de petróleo, mais especificamente à gasolina, não se torna tão simples calcular o ICMS-ST.

Cláusula oitava - Na falta do preço a que se refere a cláusula sétima, a base de cálculo será o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente para o sujeito passivo por substituição tributária, ou, em caso de inexistência deste, pelo valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, ainda, em ambos os

²¹ CARDOSO, Laís Vieira. **Substituição tributária no ICMS**. São Paulo: QuartierLatin, 2004, p. 35.

²² Art 150, §7º CF

casos, do valor resultante da aplicação dos percentuais de margem de valor agregado divulgados no sítio do CONFAZ, observado o disposto no § 5º.[grifo nosso]

[...]§ 2º Na divulgação dos percentuais de margem de valor agregado, deverá ser considerado, dentre outras::

I - a identificação do produto sujeito à substituição tributária;

II - a condição do sujeito passivo por substituição tributária, se produtor nacional, importador ou distribuidor;

III - a indicação de que se trata de operação interna ou interestadual;

Cláusula nona –

Em substituição aos percentuais de margem de valor agregado de que trata a cláusula oitava, ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a adotar, nas operações promovidas pelo sujeito passivo por substituição tributária, relativamente às saídas subseqüentes com combustíveis líquidos e gasosos derivados ou não de petróleo, a margem de valor agregado obtida mediante aplicação da seguinte fórmula, a cada operação: $MVA = \{[PMPF \times (1 - ALIQ)] / [(VFI + FSE) \times (1 - IM)] / FCV - 1\} \times 100$, considerando-se:

I - MVA: margem de valor agregado expressa em percentual;

II - PMPF: preço médio ponderado a consumidor final do combustível considerado, com ICMS incluso, praticado em cada unidade federada, apurado nos termos da cláusula quarta do Convênio ICMS 70/97, de 25 de julho de 1997;

III - ALIQ: percentual correspondente à alíquota efetiva aplicável à operação praticada pelo sujeito passivo por substituição tributária, salvo na operação interestadual com produto contemplado com a não incidência prevista no art 155, § 2º, X, “b”, da Constituição Federal, hipótese em que assumirá o valor zero;

IV - VFI: valor da aquisição pelo sujeito passivo por substituição tributária, sem ICMS;

V - FSE: valor constituído pela soma do frete sem ICMS, seguro, tributos, exceto o ICMS relativo à operação própria, contribuições e demais encargos transferíveis ou cobrados do destinatário;

VI - IM: índice de mistura do álcool etílico anidro combustível na gasolina C, ou do biodiesel B100 na mistura com o óleo diesel, salvo quando se tratar de outro combustível, hipótese em que assumirá o valor zero.

VII - FCV: fator de correção do volume. (incluso pelo Convênio ICMS 61/15)

É perceptível que para a apuração do ICMS-ST há um cálculo complexo e que pressupõe muitos valores, mas traz a praticidade de coletar o imposto devido até o consumidor final de uma só vez, desburocratizando o sistema tributário.

Esse cálculo fora complementado algumas vezes durante os anos, sendo a última complementação a mais importante para a nossa discussão, o chamado FCV (fator de correção do volume). Sobre o FCV, na mesma cláusula nona:

§ 5º O fator de correção do volume (FCV) será divulgado em ato COTEPE e corresponde a correção dos volumes, utilizados para a composição da base de cálculo do ICMS, dos combustíveis líquidos e derivados de petróleo faturados a 20°C pelo produtor nacional de combustíveis ou por suas bases, pelos importadores ou pelos formuladores, para a comercialização à temperatura ambiente definida em cada unidade federada. [grifo nosso]

§ 6º O fator de correção do volume (FCV) será calculado anualmente, com base na tabela de densidade divulgada pela ANP, nas temperaturas médias anuais das unidades federadas divulgada pelo Instituto Nacional de Meteorologia (INMET) e na tabela de conversão de volume aprovada pela Resolução CNP 06/70. [grifo nosso]

A mera inclusão do Fator de Correção de Volume (FCV) deixa clara a problemática ainda não tanto discutida no Brasil no tocante ao “ganho” volumétrico no transporte de combustíveis. É importante ressaltar que a temperatura padrão para a transação de derivados de petróleo é de 20°C, como se pode apreender do §5º da cláusula nona do Convênio 110/07, incluído pelo Convênio 61/15.

O Ato COTEPE/ICMS 61/18 é o que hoje está vigente e disponível no site da CONFAZ²³, com a relação dos FCV dos estados brasileiros de acordo com a sua média de temperatura, facilitando o cálculo em que se considere a dilatação volumétrica que venha a ser sofrida no transporte. A título de exemplificação e clareza, estão abaixo alguns índices para estados de diferentes regiões da federação brasileira:

Produto	Temperatura	Gasolina A	Óleo Diesel
UF	° C	Fator	Fator
AC	28,5	0,9906	0,9931

²³ <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/atos/2018/ato-cotepe-icms-61-18>. Acesso em 28/10/2019.

BA	28,0	0,9912	0,9935
DF	24,5	0,9951	0,9963
MG	26,0	0,9934	0,9951
PE	28,0	0,9912	0,9935
RS	22,0	0,9978	0,9984
TO	30,5	0,9884	0,9914

Não há como negar que esse ato é um avanço na discussão sobre a dilatação volumétrica dos combustíveis e na cobrança de complementaridade de ICMS-ST nessas operações interestaduais.

A possibilidade de adição nesses valores por mero fenômeno físico parece ser motivo de insegurança jurídica para o substituto, o qual já possui o dever de pagar o imposto previamente por toda cadeia e, em algumas situações, tem seu produto retido pelo Fisco sob a justificativa de necessitar complementar o pagamento que já fora antecipado.

5. Dilatação Volumétrica no transporte de Combustíveis e sua problemática tributária no Brasil

De acordo com explanação legal anterior, entende-se que o transporte de combustíveis derivados de petróleo é uma das hipóteses do ICMS vinculadas à substituição tributária para frente. Já se viu também através do Convênio ICMS 110/07 a forma de calcular a margem de valor agregado para antecipar o tributo devido. Agora cuidar-se-á da hipótese fática geral que dá justificativa aos processos judiciais e administrativos que serão analisados nesse trabalho.

A título de exemplo, imagine-se uma distribuidora de combustíveis, a qual, em seu objeto social tenha a comercialização de combustíveis e seu transporte interestadual para suprir as demandas do mercado.

Ao adquirir os produtos (combustíveis) para comercialização das refinarias e/ou das centrais petroquímicas, estes lhes são entregues por padrões técnicos dos órgãos reguladores nacionais e internacionais a uma temperatura padrão de **20°C** (vinte graus Celsius).

Quando da saída dos produtos para suas operações de vendas/distribuição, a temperatura ambiente a que o produto fica submetido varia de acordo com a região do país.

Como visto na tabela do Ato COTEPE, em 2019 a média de Pernambuco é estimada em **28°C** (vinte e oito graus Celsius). Ou seja, não há a manutenção da temperatura em 20°C (vinte graus Celsius) de aquisição nas refinarias/centrais petroquímicas.

O aumento ou diminuição dessa temperatura faz com que o produto sofra uma retração ou dilatação, no armazenamento, no transporte e na comercialização até a chegada ao consumidor final; em outras palavras, sofre uma retração quando é transportado e comercializado no Sul e Sudeste do País em estados com média de temperatura menor a 20°C ou uma dilatação para as regiões mais quentes do que o referencial de saída.

Essa dilatação é reconhecida pela própria ANP, que já emitiu legislação confirmando que a diferença de estoque é caracterizada como variação volumétrica, diante de alteração de temperatura: Portaria DNC 26/1992, Resolução ANP 23/2004 e a Resolução 6/70, de 25 de junho de 1970, do Conselho Nacional do Petróleo.

Bem, sobre essa diferença de volume, algumas unidades da federação por vezes autuam os contribuintes a complementar o ICMS-ST pela diferença entre o volume que saiu da refinaria e o que efetivamente chegou aos postos. A variação volumétrica é inerente ao comércio de combustíveis, inclusive esses “ganhos e perdas” são diários, acompanhados pela variação de calor.

A legislação do CONFAZ, aplicável a espécie, determina essa contribuição por substituição tributária progressiva, no início da cadeia, por toda ela, até o consumidor final. O modo de contribuição aparenta satisfazer a cobrança de tributo, haja vista o pagamento da cadeia até o consumidor final, presumindo-se os fatos geradores futuros. Complementar, portanto, seria uma duplicidade no pagamento da contribuição.

Assim, além de fisicamente comprovado que os combustíveis líquidos, todos eles, sofrem variação volumétrica em função da variação de temperatura, a aquisição é feita obrigatoriamente a uma temperatura de 20°C (vinte graus Celsius), mas a venda/distribuição a uma temperatura entre 25/30°C (vinte e cinco e trinta graus Celsius) na Região Nordeste, assim como pode ser a menos de 20°C (vinte graus Celsius) nas Regiões Sul e Sudeste a depender da estação.

Tem de ser considerada também a perda de volume na atmosfera, por serem os combustíveis materiais de alta volatilidade. A ANP inclusive tem uma Resolução sobre a correção da densidade e volume dos derivados de petróleo, a saber, a Resolução 6/70:

1521.^a SESSÃO ORDINÁRIA

(25 de junho de 1970)

RESOLUÇÃO Nº 6 - 70

Aprova novas tabelas de coeficientes para correção da densidade e do volume dos derivados de petróleo.

O CONSELHO NACIONAL DO PETRÓLEO, no uso das atribuições que lhe conferem o artigo 10. do Decreto-lei nº 538, de 7 de julho de 1938. e o artigo 3º, da Lei nº 2.004, de 3 de outubro de 1953, e considerando que o C.N.P., em sua 979.^a Sessão Ordinária, realizada a 30 de abril de 1958. estabeleceu coeficientes de correção de preços dos derivados de petróleo, para as vendas que se realizarem à temperatura superior a 20° C, de forma a impedir que o consumidor de tais produtos pagasse mais que o devido;

considerando que, pela Portaria nº. 27, de 19 de abril de 1959, o MINISTÉRIO DA INDÚSTRIA E DO COMÉRCIO adotou a temperatura de referência de 20° C, para medição de derivados do petróleo;

considerando a necessidade de atualizar as tabelas de correção de densidade e volume utilizadas naquela medição;

considerando os estudos que, sobre a matéria, foram efetuados pela PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS, em colaboração com o INSTITUTO NACIONAL DE PESOS E MEDIDAS;

considerando que, em consequência, a PETROBRÁS elaborou novas tabelas de correção;

considerando a conveniência de serem adotadas pelo CNP as referidas tabelas,

RESOLVE:

Art. 1.º. Ficam aprovadas, para uso na comercialização dos derivados do petróleo, as tabelas anexas de correção, para 20.ºC, da densidade e do volume daqueles produtos. [grifo nosso]

Art. 2.º. Esta: Resolução entrará em vigor a 1º. De setembro de 1970, revogadas as disposições em contrário.

Sala das Sessões, em 25 de junho de 1970.”

Após o pagamento do ICMS-ST, saem os caminhões percorrendo o Brasil com a devida nota fiscal do combustível comprado e com a contribuição já paga no início da cadeia, o que funciona como uma boa estratégia de desburocratização instituída no nosso sistema legal. Ao adentrar em um estado federado, o Fisco local cumpre seu papel de fiscalizar a mercadoria que está sendo transportada e aponta para a disparidade entre o volume cúbico declarado na nota e o volume real no momento da checagem.

Em sendo o produto passível de variação volumétrica de acordo com a temperatura, logicamente haveria uma expansão do líquido, isto é, a massa energética ocupará mais espaço, as moléculas daquele composto químico estarão mais dispersas do que antes. Esse é um mero fenômeno físico, mas há sustentadores da tese que crê necessária a cobrança de uma complementação no valor pago pelo ICMS-ST, já que houve um “ganho” volumétrico.

Não se pode negar que, realmente, a capacidade energética daquele volume diminui pela dilatação do combustível, mas seria absurdo, por exemplo, só permitir a venda de combustíveis nos postos à noite ou cedo pela manhã (horário em que a média de temperatura é menor, isto é, os combustíveis estão menos dilatados e, portanto, com um “aproveitamento” energético maior).

Seria razoável cobrar complementação de um imposto que supostamente é pago até o final da cadeia de consumo? A substituição tributária para frente não seria exatamente para evitar essas sucessivas operações de contribuição que ensejariam a possibilidade de sonegação fiscal pelos comerciantes?

Bem, fato é que essa complementação por muitas vezes é cobrada e são interessantes os argumentos a favor e contra a complementaridade do ICMS-ST. Far-se-á, nesse trabalho, a análise de algumas decisões judiciais espalhadas pelo Brasil acerca do tema, analisando seus argumentos e comentando-as, sem o objetivo de exaurir a discussão, porém incentivando o debate.

Entende-se por necessária a discussão dos argumentos levantados pelo Fisco e pelas empresas distribuidoras, bem como em que eles se fundamentam. Ao final dessas reflexões jurisprudenciais, toma-se a liberdade de trazer um olhar acerca da discussão geral e concluir sobre a possibilidade ou não de complementar o ICMS-ST em virtude da dilatação volumétrica dos combustíveis no ordenamento jurídico brasileiro.

6. O RE 593.849 e a hipótese de complementaridade do tributo por dilatação volumétrica

Em 2017 houve um julgado do STF crucial para o tema geral da possibilidade de complementaridade no pagamento de tributo pela definição do caráter do fato gerador em substituição tributária progressiva, através de uma virada jurisprudencial indicando a mera presunção da base de cálculo, *in verbis*:

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.

[...]

Na qualidade de chave analítica para uma leitura prudencial do §7º do art. 150 da Constituição Federal, torna-se imperativo recorrer à inafastável tensão entre a justiça fiscal (enriquecimento ilícito) e a segurança jurídica (dimensão material do fato gerador). Em relação à vedação ao enriquecimento ilícito, seja do Estado, seja do contribuinte, a relação jurídico-tributária deve estar constantemente aberta ao factual, porquanto o modo de raciocinar “tipificante” não deve ser intransponível ao pensamento problemático, o qual por

muitas vezes se queda mais próximo da justiça fiscal. [p.14 do voto do Relator] {destaques nossos}

[...]

Então, no que encerra o § 7º do artigo 150 referido, tem-se um tributo fechado, definitivo? A resposta é negativa, Presidente. Tem-se técnica, simples técnica de arrecadação, que visa, até certo ponto, coibir a sonegação fiscal. Não se trata aqui de tributo completo na definição constitucional porque, a preceder esse recolhimento pelo substituto, não há ainda presente o fato gerador a definir os parâmetros do débito tributário. Procede-se, segundo o texto, por estimativa. Não se pode cogitar, nesse estágio de substituição para frente, progressiva, de tributo definitivamente constituído. Além de a estimativa não ser definitiva – e não é pela própria natureza vernacular do vocábulo –, existe algo a implicar a previsão de acontecimento futuro, que é o fato gerador. Quem estabelece os parâmetros para esse recolhimento antecipado? O Estado, o sujeito ativo da relação tributária. Qual é a tendência do Estado? Fixar a menor o valor a ser recolhido antes da ocorrência do fato gerador? Não! Principalmente na quadra vivenciada no Brasil, em que os estados estão quebrados ante, até mesmo, o inchaço da máquina administrativa. [p.79 – Voto do Min. Marco Aurélio] {destaques nossos}

[...]

Entretanto, com as vênias da divergência, levei em consideração, para acompanhar o Ministro-Relator, a circunstância de que, 14 anos após aquele voto, a Receita Federal e as Receitas estaduais, de uma forma geral, já têm estrutura e possibilidade de verificação efetiva do que se dá, até mesmo de uma maneira bem objetiva e bem facilitada pelos mecanismos que hoje nós temos, para que então se possa assegurar que aquilo que foi pago foi, inicialmente, presumido, mas depois demonstrado que não se tinha realizado em detrimento de alguém [voto da presidente, Min. Carmen Lúcia] {destaques nossos}

[...]

Primeiro, penso que a lógica de se consentir inicialmente com a impossibilidade material de devolução do valor do imposto quando o fato gerador ocorresse a menor decorria do estágio da capacidade de fiscalização à época em que o entendimento foi firmado pelo Supremo. Naquele momento, em 2002, houve um juízo de ponderação que, a luz das condições fáticas, concluiu ser constitucional a técnica, a despeito da impossibilidade de devolução nas hipóteses em que o fato gerador ocorresse a menor. Entendeu-se que tal exigência poderia colocar em risco a própria dinâmica da substituição progressiva, que se mostrava fundamental para efetiva fiscalização de ciclos econômicos longos e, por vezes, com a etapa final pulverizada. Hipóteses que, sem essa técnica, simplesmente não teriam como

serem atingidas de forma efetiva pela tributação. Ocorre que, a partir do momento em que diversos estados começam a prever em suas legislações a devolução em tais hipóteses e efetivá-la, o argumento prático que autorizava a tributação com base em uma presunção absoluta quanto à base de cálculo do fato gerador presumido cai por terra. [p 121-122, voto do Min. Luís Roberto Barroso]

(STF. RE 593.849 MG. Relator: Min. Edson Fachin. Plenário. DJ: 19/10/2016)

O Ministro Edson Fachin traz, em seu voto, uma verdadeira aula sobre substituição tributária e seu arcabouço histórico no Brasil até a ADI 1.851 para poder lançar as bases do tema a ser apreciado no Plenário. O relator expõe o último entendimento consolidado, a saber, de que o fato gerador seria definitivo, porém, agora esse fato gerador a ser considerado provisório, uma vez que já é possível averiguar a existência de concreção dos fatos presumidos na substituição tributária.

O julgado traz um entendimento condizente com a justiça fiscal (ao haver a possibilidade de devolver ou acrescentar valores relativos a contribuição) e com a segurança jurídica (ao definir o fato gerador como provisório, a ser confirmado e possivelmente analisado ao se concretizar no mundo fático). O Acórdão é um inegável avanço para o regime tributário, contudo está adstrito ao caráter geral da substituição tributária em si e não versa sobre a consideração da dilatação volumétrica como fato gerador de tributo, não solucionando a questão central desse trabalho.

Um exemplo para o caráter geral seria a de uma montadora que vende carros para a concessionária e recolhe o imposto por regime de substituição tributária, todavia os produtos são vendidos por um preço menor que o presumido na base de cálculo, o que gera o dever de restituição por parte do estado dos valores excedentes.

No caso dos combustíveis, a hipótese não soluciona o problema da variação volumétrica. Para tal, exemplos serão mais elucidativos. Imagine-se um caso hipotético em que a média de temperatura do estado-destino é de 20°C, igual à de venda. Se houver uma diferença entre a base de cálculo presumida e a real, haverá a compensação do valor maior ou menor, mas observe-se que o motivo é a diferença do preço final levado ao consumidor, caso resolvido no RE 593.849.

Na cobrança de suposta complementaridade de ICMS por dilatação volumétrica, parece-se buscar cobrar novo tributo pelo ganho de volume e não complementar a circulação por diferença de preço final, haja vista a não ocorrência de fato gerador pelo aumento de

volume de combustíveis, consoante o Art. 150, I, da CF, considerando fundamentalmente o Princípio da Legalidade.

Para esclarecimento, não se consideram novos tributos os casos que estejam acima da margem de limite dada pela Resolução CNP 06/1970, sendo esses passíveis de complementação, haja vista que muito provavelmente, há a tentativa de sonegação e inclusão de mais material do que o originalmente declarado.

O inciso I do Art. 150 da CF veda a Administração Pública a exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça e, no caso da variação volumétrica, não há disposição legal que estabeleça um imposto sobre tal fenômeno físico, tão somente busca-se complementar um imposto sobre a circulação de mercadorias por uma alteração física de um mesmo composto.

Logicamente, existem implicações mercantis nessa variação de volume, como adquirir mais litros com menos potencial energético, todavia essa implicação existe nesse negócio diariamente, não sendo passível de controle humano, quiçá controle do direito por enquanto. Caso haja o desejo de incluir a variação volumétrica como fato gerador de tributo, esse desejo há de se traduzir em lei para poder ser cobrado.

Assemelha-se ao risco de negócio, pois, ao passo que existem ganhos de volume por temperatura, existem perdas pela volatilidade e durante o transporte. O contribuinte arca com as perdas e parece proporcional que arque com ganhos de volume, os quais já são presumidos pelo fator de correção de volume, sem equivalente para as perdas na legislação pátria.

O direito tributário, por incidir diretamente no patrimônio do particular, preza pela segurança contida nas limitações ao poder de tributar, dentre as quais se destaca o papel do Princípio da Legalidade, o qual impõe a necessidade de criação de um diploma legal caso se deseje criar ou majorar algum tributo.

Dessa forma, questiona-se a adequação de tal complementaridade com a Carta Maior do ordenamento jurídico brasileiro com a finalidade de discutir se é cabível a recepção de tal prática ou condenável de acordo com o disposto legal e princípio logicamente pela CRFB/88. Para tal, faz-se necessária a análise de casos tratando da problemática relacionada a complementação do ICMS-ST com fundamento na dilatação volumétrica dos combustíveis.

7. Posicionamentos Jurisprudenciais acerca do tema

7.1. TJGO– AC 187876-65.2013.8.09.0051, Relatora: Des. Sandra Regina Teodoro Reis. Julgado em 30/10/2018 na 6ª Câmara Cível do TJGO. (conferir Anexo I)

Trata-se de uma Apelação Cível veiculada pelo Estado de Goiás contra sentença desfavorável em uma ação anulatória de débito fiscal proposta por UBP Distribuidora de Produtos de Petróleo Ltda., a qual anulou o Auto de Infração nº 4010905053728 por ausência de fato gerador.

Primeiramente, a relatora faz um apanhado legal acerca do cabimento do ICMS no caso em análise e conclui:

“Infere-se, pois, que o fato gerador da obrigação tributária em exame é a operação atinente à circulação de mercadorias capaz de realizar o trajeto da mercadoria até o consumo.”²⁴»

Reforça seu argumento a partir da Súmula 166 do STJ, a qual dispõe que o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte não constitui fato gerador de ICMS. Assim, a magistrada afirma que a circulação ocorre quando o bem sai da titularidade de um sujeito para se transformar em propriedade de outro.

No voto, atesta-se que a controvérsia da lide recai no acréscimo do volume do combustível ocorrido pela variação de temperatura verificada entre a saída do produto da refinaria e a entrada na distribuidora. A desembargadora indica que o ICMS é recolhido no momento de saída da mercadoria e seria definitivo²⁵, por não ter havido outra transferência de titularidade ensejadora da incidência de novo tributo.

O Estado de Goiás, por sua vez, alegou que o fato gerador ocorreu por ter havido ganho de combustível, independentemente da natureza jurídica da operação, por haver mercadoria excedente e não tributada.

O juízo define não ser hipótese de ganho ou lucro a simples alteração de volume causada por mudança climática, *in verbis*:

“Não obstante, mesmo sendo o caso de saída de mercadoria em volume superior da entrada, a natureza jurídica da operação versa sobre substituição tributária progressiva, sendo incontroverso que o imposto (ICMS) já foi recolhido antecipadamente pela refinaria tendo por base fato gerador presumido, consoante disposto na cláusula primeira do Convênio ICMS nº 03/1999 e bem como o art. 6º da Lei Complementar nº 87/1996. No caso concreto, inexistente ganho ou lucro da distribuidora/substituída, visto que a alteração de

²⁴ TJGO– AC 187876-65.2013.8.09.0051, Relatora: Des. Sandra Regina Teodoro Reis. Julgado em 30/10/2018 na 6ª Câmara Cível do TJGO, página 03.

²⁵ Idem, Ibidem. Página 05.

volume observada decorreu de mudança climática. Trata-se, em verdade, de simples processo físico, não traduzido em fato gerador²⁶.”

Traz-se, também, a obrigatoriedade da saída dos combustíveis na temperatura referência de 20°C (vinte graus Celsius) para a medição conforme a Portaria nº 27 do Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio, o que faz ser inevitável haver alguma dilatação no transporte, dada a volatilidade da mercadoria.

Para reforçar o argumento, traz precedentes do STJ no caso de diferença no ICMS a menor, causada pela evaporação de combustíveis, em que o contribuinte tentou auferir crédito tributário diante de uma suposta “inexistência de fato gerador” por evaporação do combustível.

Nesse AgRg no REsp 1029087/PE decidiu-se desarrazoada a pretensão de restituição de valores pagos em sede de ICMS por um faturamento inferior ao previsto. Ora, trata-se de um fato da natureza causando a perda de parte da mercadoria, o que não anularia a ocorrência do fato gerador, nem o dever de adimplir a obrigação tributária.

Cita, também, a falta de previsão específica para a exigibilidade de ICMS complementar quanto à variação volumétrica de combustíveis, como também não há para a configuração de crédito tributário por retração. Decide assim, por manter a anulação do Auto de Infração por ausência de fato gerador que justificasse a complementaridade do tributo.

7.2. TJPB – AI 0001828-18.2015.815.0000, Relator: Ricardo Vital de Almeida. Julgado em 31/05/2016 na 4ª Câmara Especializada Cível (conferir Anexo II)

O presente caso era de um Agravo de Instrumento contra decisão que deferiu liminarmente a antecipação dos efeitos da tutela, determinando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário a que se refere o Auto de Infração exarado pelo Fisco ao fundamento de que a expansão volumétrica do combustível líquido, decorrente da variação da temperatura, não importa em novo fato gerador do ICMS e de que a cobrança do débito poderia inviabilizar o exercício da atividade empresarial da Petrox Distribuidora Ltda.

Os argumentos trazidos pelo Estado da Paraíba eram no sentido de que a expansão por dilatação volumétrica equivale a ganho de estoque e esse volume extra configuraria fato

²⁶ Idem, Ibidem. Página 06.

gerador do ICMS não abarcado pela antecipação de pagamento feita pela refinaria na saída do produto.

A distribuidora de combustíveis sustentou a ilegalidade de complementação do ICMS, argumentando que não haveria novo fato gerador ao longo da cadeia produtiva, haja vista o recolhimento do imposto ser calculado na temperatura padrão de 20°C, podendo a fiscalização adotar os coeficientes de conversão volumétrica para a temperatura ambiente estabelecidos na Resolução 06/1970 do Conselho Nacional de Petróleo.

A decisão da 4ª Câmara Especializada Cível do TJPB afirmou já ter entendimento firmado acerca do tema, a saber:

“A Quarta Câmara Cível deste Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que a expansão volumétrica de combustíveis líquidos em decorrência de aumento de temperatura não configura novo fato gerador do ICMS, alheio à antecipação de recolhimento da refinaria, porquanto não se está diante de nova operação tributável, é dizer, de entrada ou saída intermediária não considerada para o cálculo do imposto antecipado, mas de variação natural de uma mercadoria volátil por natureza²⁷”.

O acórdão seguiu essa linha de posicionamento, afirmando não configurar fato gerador do ICMS a expansão volumétrica de combustíveis líquidos decorrentes do aumento de temperatura, levando em consideração a natureza volátil da mercadoria em questão, mantendo a antecipação dos efeitos da tutela no presente caso.

Em adição a este, junta-se como Anexo III o Acórdão exarado na Remessa Necessária e Apelação Cível nº 0006619-73.2012.815.0731, julgado na mesma Câmara Especializada no dia 07/06/2016 e permeado pelos mesmos padrões argumentativos, o que indica a reiteração do mesmo embate judicial entre os Estados e as mais diversas distribuidoras, nesse último caso sendo a Ipiranga Produtos de Petróleo S.A.²⁸.

7.3. TJSE – AC 201900803746, Relator: Des. Ricardo Múcio Santana de A. Lima. Julgado em 19/03/2019 na Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Sergipe (conferir Anexo IV)

²⁷ TJPB – AI 0001828-18.2015.815.0000, Relator: Ricardo Vital de Almeida. Julgado em 31/05/2016 na 4ª Câmara Especializada Cível do TJPB. Páginas 02 e 03.

²⁸ TJPB – AI 0006619-73.2012.815.0731, Relator: Des. João Alves da Silva. Julgado em 07/06/2016 na 4ª Câmara Especializada Cível do TJPB.

O Acórdão julga uma Apelação da Petrobras Distribuidora S.A frente a improcedência dos embargos à execução no juízo de primeira instância contra o Estado de Sergipe. O juiz de primeiro grau desconsiderou a imposição legal da saída dos combustíveis das refinarias ao volume de 20°C e afirmou que a conversão para essa temperatura padrão seria apenas para efeito do cálculo do preço final da mercadoria²⁹.

Afirmou ainda que os volumes na saída já estariam dilatados e não haveria diferença considerável de temperatura no percurso da refinaria-distribuidora-posto de gasolina que justificasse aumento no volume de combustível transportado.

A Petrobras recorreu argumentando que na nota fiscal constaria o volume a 20° C, estratégia que caberia para que a correção de preços fosse feita de forma padronizada e impedindo que o consumidor de tais produtos pagasse mais que o devido³⁰. Além disso, argumentou o seguinte:

“Além disso, os Órgãos reguladores, como a ANP, entendem “razoáveis e admissíveis” índices de “sobras e faltas” situados na ordem de **0,4% a 0,72%**, sendo, assim, fato incontestado nos autos a impossibilidade de tributação nos casos de simples dilatação volumétrica do combustível e, portanto, independe de prova, consoante previsão do **artigo 374, III, do NCPC.**”

Vale destacar que o aumento de volume no caso em comento foi de 0,6%, teoricamente abarcado pelo índice considerado razoável pela Agência Nacional do Petróleo.

O relator começa a dispor sobre o mérito na página 08, em que afirma inicialmente a simples dilatação volumétrica de combustível durante o transporte ou armazenamento não implicaria em hipótese de incidência do ICMS nas entradas por não haver a tradição de mercadorias.

Em contraponto, afirma que a venda para o consumidor final se utiliza do volume na temperatura ambiente, o que acarreta distorções e o oferecimento de produto com volume comercializado a maior, auferindo ganhos financeiros com a prática. Disse também que apesar da Apelante alegar a diferença de volume por variação de temperatura, não negou as diferenças encontradas pelo Fisco.

Assevera, com destaque, que não foi a falta de documentação fiscal que ocasionou o fato gerador do ICMS, mas sim o não recolhimento do imposto sobre o excesso encontrado,

²⁹ TJSE – AC 201900803746, Relator: Des. Ricardo Múcio Santana de A. Lima. Julgado em 19/03/2019 na Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Sergipe. Página 03.

³⁰ Idem, Ibidem. Página 04.

sujeito ao regime da substituição tributária³¹. Complementa que a embargante teria o ônus de comprovar as temperaturas de saída dos combustíveis, pois o Fisco não possuiria informações suficientes para considerar a possível dilatação volumétrica.

Dessa forma, o relator entendeu que houve entradas de mercadorias sobressalentes sem a correspondente documentação fiscal e, conseqüentemente, sem o recolhimento do tributo devido, mantendo a CDA impugnada no processo de Execução Fiscal. Trouxe também um precedente de complementaridade do ICMS-ST na dilatação volumétrica de combustíveis no TJSE para corroborar com o posicionamento.

7.4. TJMS – AC 0057913-44.2011.8.12.0001, Relator: Des. Dorival Renato Pavan, Julgado 16/08/2018 na 4ª Câmara Cível do TJMS (conferir Anexo V)

Trata-se de Apelação Cível diante da improcedência dos embargos à execução fiscal. A controvérsia é um pouco diferente das demais, pois versa acerca do Fisco do Estado do Mato Grosso do Sul exigir ICMS-ST sobre a transferência de mercadoria de um estabelecimento para o outro do mesmo contribuinte alegando a não consideração na BC do ICMS-ST a dilatação ocorrida no valor final.

A Petrobras alega que o fato ocorrido está protegido pela Súmula 166 do STJ, bem como a incidência do ICMS-ST se trata de fato gerador presumido e esse seria definitivo, não havendo no que falar sobre complementação de impostos. Além disso, assevera que a dilatação volumétrica de combustíveis não figura como fato gerador do ICMS nos diplomas legais.

O Estado, por sua vez, alegou omissão de informações na refinaria, já que a executada deveria informar a temperatura média final em que esperava comercializar o produto para que se efetivasse o cálculo e o repasse do ICMS no valor devido.

Portanto, haveria certa fraude fiscal ao considerar uma base de cálculo inferior a que existiu materialmente, já que o estado federado declarado para o repasse do tributo já não era o que estava recebendo de fato a mercadoria para venda, alterando não apenas o volume, mas a forma de incidir do ICMS.

O relator acolhe a tese estatal ao declarar a omissão de informações à refinaria por parte da distribuidora, informações que alterariam a Base de Cálculo do imposto para valores

³¹ Idem, Ibidem Página 09.

maiores a serem cobrados em regime de substituição tributária. Logo, a Base de Cálculo Real foi maior do que a presumida, ensejando a complementaridade do tributo.

Para a possibilidade de tal posicionamento, foi trazido à tona o julgado do RE 593.849, já citado nesse trabalho. O magistrado afirma não haver a cobrança de um novo tributo em si, mas a complementaridade do tributo recolhido a menor por omissão de dados na refinaria.

Assim, a 4^a Câmara Cível do TJMS manteve, por unanimidade, o Auto de Infração exarado pelo Fisco Estadual, levando em conta o fundamento da entrada/saída de produtos da unidade federativa sem a devida tributação, ainda que não haja na legislação a previsão para escrituração fiscal da variação ocorrida nos volumes ou base para cobrança de ICMS sobre tal variação³².

Sobre a importância de manter o elo entre conteúdo e forma no direito, é válida a leitura da lição de Paulo de Barros Carvalho:

*É preciso dizer que forma e conteúdo pertencem a instâncias, ordens, dimensões diferentes: a primeira aloja-se no plano físico-natural; a outra, na região dos objetos inefáveis, intangíveis, não havendo como contrapor-se. **A prevalência do conteúdo sobre a forma é mais um dentre os falsos problemas que perturbam a compreensão do direito positivo. Por outro lado, longe de serem aspectos separáveis, a ponto de um preterir o outro, são projeções de um objeto incidível.** Aliás, com propriedade, o crítico literário José Veríssimo anotou: “a forma é o fundo aparecendo”. E, de fato, não há como conhecer a ideia, noção ou conceito, as significações, enfim, que não seja pelo contato mantido com a base empírica do suporte físico.³³*

A forma tem papel de relevância principalmente no direito tributário, dada a necessidade de segurança jurídica para os contribuintes e um freio ao poder outorgado ao Estado. É importante lembrar que para a majoração de tributo é imprescindível a previsão legal para tal, reforçando a importância da forma no direito tributário.

³² TJMS – AC 0057913-44.2011.8.12.0001, Relator: Des. Dorival Renato Pavan, Julgado 16/08/2018 na 4^a Câmara Cível do TJMS. Página 15.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30^a Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 323.

7.5. TJPE – ACs 511592-0, 511594-4 e 0511595-1, Relator: Des. Luiz Carlos de Barros Figueiredo, Julgado em 04/11/2018 pela 3ª Câmara de Direito Público do TJPE. (conferir Anexo VI)

As apelações cíveis foram em face de uma ação anulatória de débito fiscal proposta e vencida pela Petrobras Distribuidora S.A. No relatório, o Desembargador cita a fundamentação da empresa autora, a qual afirma terem sido lavrados dois Autos de Infração em virtude de diferenças oriundas da dilatação volumétrica dos combustíveis por variação de temperatura.

A Fazenda Estadual respondeu que o crédito tributário foi constituído sobre o ganho volumétrico decorrente da variação de temperatura. Alegou também que houve omissão de entrada e saída de mercadorias.

Já em seu voto, o relator atenta para a hipersensibilidade dos combustíveis, provocando uma dilatação volumétrica em temperaturas ambientes, sendo necessária a observância das tabelas de correção na comercialização dos derivados de petróleo³⁴. Além disso, as distribuidoras devem manter suas mercadorias dentro do limite de dilatação aceito por determinação legal, utilizando as tabelas de conversão de densidade e volume para monitorar essa realidade.

A empresa preencheu a Declaração de Informação do Contribuinte, a qual leva em conta a temperatura ambiente para escriturar os volumes adquiridos, o que contrasta com a afirmação do Fisco de que houvera omissão na entrada das mercadorias. Por sua vez, o Estado de Pernambuco afirma categoricamente que estaria tributando o ganho de volume decorrente da variação de temperatura.

O magistrado assevera que essa dilatação não é considerada mercadoria nova circulante, mas sim o efeito do fenômeno natural físico do combustível³⁵, inclusive aponta para a consideração do Tribunal Administrativo Tributário do Estado (TATE) de ser tributável uma variação maior do que 0,6% no ganho de combustível.

Pontua um posicionamento do TATE que merece destaque, *in verbis*:

“A mera e suposta variação volumétrica não representa circulação de mercadoria. 4. Não quer dizer isso que não se poderia tributar o saldo de estoque não respaldado em Notas

³⁴ TJPE – ACs 511592-0, 511594-4 e 0511595-1, Relator: Des. Luiz Carlos de Barros Figueiredo, Julgado em 04/11/2018 pela 3ª Câmara de Direito Público do TJPE. Página 06.

³⁵ Idem, Ibidem. Página 07.

Fiscais. Afinal, através de Levantamento Analítico de Estoque, confrontando-se as entradas, as saídas e os estoques declarados no SCANC, poder-se-ia aferir a existência de volume de combustível não submetido à antecipação do ICMS-ST e, neste caso, tributar-se-ia não o ganho de volume pela variação de temperatura, mas a mercadoria omitida”

Colocou que o Fisco não comprovou que houvesse qualquer operação de saída de combustível além das que já tinham sido tributadas antecipadamente, mantendo-se a sentença julgada pela 1ª instância, anulando os débitos fiscais em análise.

8. Conclusão

O elemento comum entre as diversas decisões é o debate do que pode ser considerado fato gerador de ICMS. Remonta-se aos conceitos teóricos supracitados para se afirmar que o fato gerador desse imposto seria a circulação de mercadorias, mais especificamente a transferência de titularidade dessas mercadorias no caso de transporte de derivados de petróleo.

Alguns estados alegam haver um lucro ocorrido na dilatação volumétrica dos combustíveis e, por isso, o contribuinte deveria complementar o pagamento do imposto antecipado, como no caso do TJGO; outros já apontam esse fenômeno como ganho de estoque, sendo uma “nova” mercadoria não abarcada pelo imposto previamente recolhido, devendo haver a complementação do ICMS, como no TJPB.

Em Sergipe, o Estado “considera” o não recolhimento sobre o excesso (o volume dilatado) um fato gerador, pois o excesso se sujeitaria a substituição tributária. No caso do TJMS, provavelmente houve omissões de informações no momento de presumir a base de cálculo como concluído pelos julgadores, o que fez a BC presumida ser menor do que a BC real e ensejou a complementação do pagamento do imposto.

As apelações cíveis apresentadas em Pernambuco são puramente o caso de estudo desse trabalho, pois o Fisco afirma cobrar a complementação do imposto por conta do ganho volumétrico decorrente da variação de temperatura, especificamente.

Segundo Laís Vieira Cardoso, não caberia tributação sem transferência de titularidade, o que violaria o conceito de “operação”³⁶. Logo, não se poderia tributar a entrada de combustíveis em outros estados desde que estivesse fora do conceito de operações interestaduais e sim mero transporte de estoque.

³⁶ CARDOSO, Laís Vieira. Substituição tributária no ICMS. São Paulo: QuartierLatin, 2004, p. 69-71

Sabendo que o Princípio da Legalidade permeia o ordenamento jurídico brasileiro e, para o direito tributário especificamente, tem um papel de maior destaque com o objetivo de permitir o equilíbrio entre Fisco e contribuinte, é difícil reconhecer a dilatação volumétrica dos combustíveis como fato gerador de tributo, principalmente ao contrapor essa afirmação com o disposto no Art. 150, inciso I da CRFB/88.

Além disso, merece destaque o disposto no parágrafo primeiro do Art. 97 do CTN, o qual explica que a modificação da base de cálculo para tornar o tributo mais oneroso equipara-se à majoração, isto é, a forma de complementação por dilatação volumétrica se dá através da alteração da base de cálculo do volume a 20°C para o volume na temperatura ambiente. Vê-se que só seria possível essa alteração por meio de lei.

Essa estrita reserva legal é a forma de evitar arbitrariedades da Administração e imposição irregular de algum pagamento ao contribuinte ao mesmo tempo que conserva a praticidade de recolher o tributo de forma antecipada e evitando sonegações, já que se trata de um imposto plurifásico.

Ainda existe o requisito de lei complementar para dispor sobre substituição tributária, de acordo com o Art. 155, inciso XII, alínea “b”. Ao unir a necessidade de lei para a majoração e exigência do tributo, com a omissão da lei complementar que trata da referida substituição tributária, conclui-se impossível de acordo com o ordenamento jurídico atual a cobrança de complementaridade do ICMS-ST por dilatação volumétrica dos combustíveis.

É dever se observar também o Princípio da Não-Cumulatividade, o qual impede que seja cobrado mais de um ou repetidamente um tributo que tem conexão com o mesmo fato gerador. Ao definir o FG do ICMS-ST, percebe-se que a complementaridade seria na verdade um novo imposto sobre a mesma mercadoria, salvo se houve fraude fiscal ou omissão de informações, como no caso do Anexo V.

Por último, se destaca o Princípio da Neutralidade Fiscal em seus dois aspectos: tanto da eficiência econômica, quanto da equidade. Todos os contribuintes devem ser tratados com equidade e não devem ser beneficiados ou prejudicados por sua média de temperatura, seja ela alta ou baixa. É de se lembrar a lição de Harada, ao trazer a ideia de que mesmo se a tributação não planeje surtir efeitos extrafiscais, sempre acaba por direcionar as atividades econômicas³⁷, portanto deve-se evitar o dirigismo fiscal.

A inclusão do Fator de Correção de Volume merece realce, pois já é inserida no cálculo da Margem de Valor Agregado, presumindo essa dilatação e trazendo esse fator como

³⁷ HARADA, Kiyoshi. **ICMS – Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2017, p. 52.

forma de agregar valor ao produto, aumentando a base de cálculo presumida do tributo. É importante lembrar que há um percentual aceitável de dilatação e retração volumétrica, o qual não ensejaria créditos ou débitos tributários: 0,6% (seis décimos por cento).

A variação dentro desse patamar é esperada fisicamente e, de posse da nota fiscal, a temperatura ambiente e tendo os dados de saída da mercadoria a 20°C é possível calcular quais transportadoras estariam com alguma mercadoria extra que ainda não foi sujeita ao pagamento dos tributos devidos, fazendo com que os Autos de Infração sejam consistentes e coerentes.

Diante de todo o exposto, onerar o contribuinte sem base legal e por um fenômeno natural levando em consideração as características físico-químicas da mercadoria é desproporcional. O legislador já tinha consciência da volatilidade dos combustíveis derivados de petróleo, mas não elencou a dilatação volumétrica como um fato gerador de tributo, o que traz a necessidade de instituição de um novo diploma legal para que essa hipótese possa estar regulamentada no nosso ordenamento jurídico.

Apesar da lacuna doutrinária sobre a hipótese de complementação de ICMS-ST especificamente nessa situação, não é impossível julgar a possibilidade e coerência desse ato de acordo com o ordenamento jurídico pátrio. Ao correlacionar os princípios do direito tributário já citados, as disposições legais e decisões judiciais analisadas se concluiu pela impossibilidade de complementação do ICMS-ST relacionada a dilatação volumétrica causada pela variação de temperatura.

Um fenômeno natural que não foi incluído como fato gerador desse tributo não pode majorá-lo sem que haja prévio arcabouço legal. Agir de forma diferente abriria precedentes para abusos administrativos e oneração excessiva do contribuinte, o qual deve estar preparado para prestar informações sobre a mercadoria e o pagamento antecipado em regime de substituição tributária.

Com isso não se deseja afirmar a impossibilidade de complementação do ICMS-ST em qualquer situação. Como já citado, no caso de fraude fiscal é totalmente justificável que o contribuinte pague a diferença para o valor propriamente devido, mantendo a relação de equilíbrio. O papel do Fisco nessa hipótese é acompanhar a regularidade da mercadoria de acordo com o nosso sistema legal e atuar as irregularidades, não as consequências de fenômenos naturais.

LEVANTAMENTO BIBLIOGRÁFICO PRELIMINAR

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 8ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BRASIL. Código Tributário Nacional. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Brasília, DF, 1966.

BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília, DF, 1988.

BRASIL. Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1986. **Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR)** . Brasília, DF, 1986.

CARDOSO, Lais Vieira. **Substituição tributária no ICMS**. São Paulo: QuartierLatin, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS – Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2017.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 19ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

PEREIRA, Sérgio de Jesus; DO VALLE, Maurício Dalri Timm. **Tratamento tributário, no campo do icms, para ganhos e quebras decorrentes de oscilação de temperatura em operações com combustíveis**. *Economic Analysis of Law Review*. Brasília, DF, V.8, nº2, p. 380-411, Jun-Dez 2017.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 187876-65.2013.8.09.0051

COMARCA GOIÂNIA

APELANTE ESTADO DE GOIÁS

APELADA UBP DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA.

RELATORA **Desembargadora Sandra Regina Teodoro Reis**

VOTO

Consoante relatado, cuida-se de apelo veiculado pelo **ESTADO DE GOIÁS** contra sentença¹ proferida pelo MM. Juiz de Direito da 3ª Vara da Fazenda Pública Estadual da comarca de Goiânia, Dr. Élcio Vicente da Silva, nos autos da “*ação anulatória de débito fiscal c/c antecipação de tutela*” ajuizada em seu desfavor por **UBP DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA.** que julgou parcialmente procedentes os pedidos contidos na inicial, para o fim de anular o auto de infração nº 4010905053728, por ausência de fato gerador, assim como “*(...) pelo efeito confiscatório presente na multa aplicada, excluindo, ainda, os sócios do polo passivo pela ausência de responsabilidade pessoal*”.

Dada a sucumbência mínima da parte autora, foi o réu/apelante condenado ao pagamento de verba honorária “*(...) cujo montante será fixado posteriormente, quando da atualização do valor da causa, observando os critérios expostos no art. 85, § 2 e § 3º (...)*”.

Perlustrando os autos, infere-se que a autora/apelada ingressou com a demanda em apreço objetivando a anulação de auto de infração nº 4.01.09.050537.28, lavrado na data de 3.12.2009, em virtude de omissão no registro de saída de mercadorias (combustível – álcool anidro e álcool hidratado) e, de consectário no recolhimento do correlato imposto (ICMS), que culminou na aplicação de multa no valor de R\$ 54.224,89 (cinquenta e quatro mil, duzentos e vinte e quatro reais e oitenta e nove centavos).

Fundamenta o pedido autoral a tese de que o auto de infração é nulo, por inexistir obrigação tributária, vez que ausente subsunção à norma de substituição tributária, pois a diferença de volume encontrada pelo Fisco decorre de evaporação do combustível em seus depósitos, a par do caráter confiscatório da multa aplicada e da inexistência de responsabilidade pessoal dos sócios da empresa pelo débito tributário exigido.

Pois bem.

Cedido que instituição e cobrança do ICMS é de competência dos Estados e do Distrito Federal, nos termos mencionados pelo art. 155, inciso II da Constituição da República:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;”

Por sua vez, a Lei Complementar nº 87/1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal relativo às operações de circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências, (LEI KANDIR), estabelece a competência para instituição e sobre o que incidirá:

“Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º . O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.”

Infere-se, pois, que o fato gerador da obrigação tributária em exame é a operação atinente à circulação de mercadorias capaz de realizar o trajeto da mercadoria até o consumo.

O art. 114 do Código Tributário menciona:

“Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

A incidência deste tributo, fenômeno jurídico de adequação do fato à situação verificada, ocorre na circulação do bem, que é a circulação jurídica da coisa, e não na simples movimentação física, seja para uma filial ou mesmo para um galpão ou depósito do mesmo contribuinte, mas ocorre quando o bem sai da titularidade de um sujeito e passa a ser de propriedade de outro, como assim também afirma a Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça, vejamos:

“Súmula nº 166 - Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”

In casu, a perlanga cinge-se no acréscimo do volume do combustível, diante do aumento da temperatura, verificado entre a saída do produto da refinaria e a entrada na distribuidora/apelada, especificamente sobre a legalidade do auto de infração nº 4010905053728, no valor total (tributo + multa) de R\$ 115.142,63 (cento e quinze mil, cento e quarenta e dois reais e sessenta e três centavos).

Efetivamente, impende destacar que o fato gerador da obrigação tributária ocorre no momento da circulação jurídica da mercadoria, ou seja, quando a refinaria promove a saída de combustível constantes nas notas fiscais, ocasião em que deve recolher o ICMS.

Acerca da substituição tributária, espécie de responsabilidade tributária, tem-se que seu objetivo é a facilitação do recolhimento do tributo, mediante atribuição legal ao terceiro, que de algum modo está vinculado ao fato gerador, atribuindo-lhe o dever de apurar e cumprir a obrigação de recolher a exação no lugar do contribuinte.

Neste sentido, é o que dispõe o art. 41 do Regulamento do Código Tributário Estadual (Decreto nº 4.852/97), *verbis*:

“Art. 41. Substituição tributária é a transferência da responsabilidade pelo pagamento do imposto de um contribuinte vinculado ao fato gerador da obrigação tributária para outra pessoa.”

Por sua vez, o artigo 49 do Código Tributário do Estado de Goiás, leciona que o tributo recolhido sob o regime de substituição tributária é definitivo, não sendo permitidos reajustes, vejamos:

“Art. 49. A sujeição passiva por substituição tributária atenderá ao seguinte:

I - o pagamento do imposto feito pelo substituto tributário é definitivo, não se permitindo reajustes, ainda que ocorra eventuais diferenças entre o valor regularmente tomado como base de cálculo pelo substituto e o efetivamente auferido pelo contribuinte substituído, assegurando-se, porém, o direito à restituição do valor do imposto pago, por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar;”

De acordo com o Regulamento do Código Tributário do Estado de



Goiás, em seu anexo VIII, artigo 60, a refinaria de petróleo é a substituta tributária responsável pelo pagamento do referido imposto:

“Art. 60. A refinaria de petróleo, por qualquer de seus estabelecimentos situados nesta ou em outra unidade federada, é substituta tributária na operação que destine ao Estado de Goiás combustível derivado de petróleo, relacionado no inciso III do Apêndice II deste anexo, assumindo a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela operação interna subsequente ou pela entrada para consumo do destinatário (Convênio ICMS 3/99, cláusula primeira)”.

O art. 65, I, do Anexo VIII do Decreto n. 4.852/97 (Regulamento do Código Tributário Estadual) estabelece que:

“Art. 65. Ressalvada a hipótese em que a refinaria de petróleo ou suas bases se responsabilizam pelo pagamento do imposto em relação a combustível derivado de petróleo, na operação com combustível e lubrificante, relacionados no inciso III do Apêndice II deste anexo, é substituto tributário, assumindo a responsabilidade pelo pagamento do imposto pela operação interna subsequente ou pela entrada para consumo do destinatário (Convênio ICMS 3/99, cláusula primeira):

I- a distribuidora definida e autorizada pela ANP localizada nesta ou em outra unidade federada;

Na espécie, como se trata de substituição tributária, o pagamento do imposto feito pelo substituto tributário é definitivo, sendo descabido, após o lançamento do ICMS, qualquer reajuste no valor recolhido pelo substituto, conforme vedação expressa contida no art. 49 do Código Tributário Estadual, não havendo lei que autorize tal conduta por parte da Administração Pública.

Embora a autora/distribuidora seja protagonista do regime constitucional da substituição tributária progressiva - instituto que visa não apenas facilitar, mas também possibilitar a cobrança do ICMS, a sua obrigação tributária se restringe ao pagamento do referido imposto quando de sua aquisição da refinaria/petroquímica.

Alega o Estado de Goiás que independe da natureza jurídica da operação que deu um ganho de combustível a favor da autora para que ocorra o fato gerador e conseqüente obrigação tributária quanto a saída da mercadoria excedente e não tributada.



Não obstante, mesmo sendo o caso de saída de mercadoria em volume superior da entrada, a natureza jurídica da operação versa sobre substituição tributária progressiva, sendo incontroverso que o imposto (ICMS) já foi recolhido antecipadamente pela refinaria tendo por base fato gerador presumido, consoante disposto na cláusula primeira do Convênio ICMS nº 03/1999 e bem como o art. 6º da Lei Complementar nº 87/1996.

No caso concreto, inexistente ganho ou lucro da distribuidora/substituída, visto que a alteração de volume observada decorreu de mudança climática. Trata-se, em verdade, de simples processo físico, não traduzido em fato gerador.

Destarte, quanto às alegações do Estado de Goiás de que independente dos motivos que ensejaram o aumento do volume do combustível o ICMS é devido, não merecem guarida, não correspondendo a operação àquela descrita no art. 2º, § 2º, c/c art. 12, inciso I da Lei Complementar nº 87 de 13/09/1996, uma vez que por tratar-se de substituição tributária o imposto pago é definitivo quanto ao valor da base de cálculo e não em relação à quantidade de mercadoria comercializada.

É cediço que nas distribuidoras, como é o caso da autora/apelada, os tanques de armazenamento de combustível ficam em local aberto exposto ao sol e aquecimento direto. Não obstante, nos postos de distribuição ao consumidor, os tanques são dispostos abaixo do solo, o que faz manter estável a temperatura quanto a estes, não sofrendo variação de volume que seja detectável substancialmente como acontece nas distribuidoras de combustível.

Como houve recolhimento do ICMS pela refinaria, que é a substituta tributária, deve ser considerado o momento da saída do combustível da refinaria como fato gerador da obrigação tributária, não devendo ser cobrada complementação pela alteração de volume decorrente do aumento de temperatura, pois o combustível mesmo que saia da refinaria a 20º Celsius, devido ao clima quente, sofre alterações que aumentam o seu volume, o que não gerou vantagem para a distribuidora.

Assim, a dilatação no volume do adquirido à temperatura de 20º Celsius na refinaria, quando de seu transporte e armazenamento pelos postos de combustíveis, não gera o direito do Estado de Goiás de cobrar ICMS complementar, ainda que os consumidores adquiram o combustível posteriormente, com menor densidade ou poder energético, pois já foi recolhido.

Por outro lado, caso o combustível tivesse sido levado para uma localidade com temperaturas mais baixas, e houvesse diminuição do volume do produto, certamente não haveria restituição de indébito tributário.

Efetivamente, a gasolina, o óleo diesel e o álcool etílico hidratado combustível possuem uma hipersensibilidade a temperatura. Nas temperaturas baixas esses combustíveis sofrem uma redução de seus volumes, nas temperaturas altas acontece o que se convencionou chamar de dilatação volumétrica, ou seja, um aumento de volume.

Assim, por se tratar de substituição tributária, não há como impor ao contribuinte, no caso a distribuidora, a complementação do valor que já foi recolhido pela refinaria, como substituta tributária, pois o pagamento do imposto foi definitivo, não podendo haver reajustes no valor já pago.

Além do mais, a Portaria nº 27, de 19/02/1959 do Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio, estabeleceu a temperatura de 20°C como referência para medição do petróleo e derivados, com repercussão tributária, sendo que não há previsão legal específica em relação à exigibilidade de ICMS complementar quanto à variação volumétrica de combustíveis em razão do aumento da temperatura ambiente, razão pela qual não há, a princípio, para se admitir a atividade do fisco no particular, vejamos:

“Art. 1º. Fica adotada, como nova temperatura de referência para a medição do petróleo e seus derivados, a 20°C (vinte graus centígrados).”

Art. 2º. A nova temperatura a que se refere o artigo anterior terá vigência a partir de primeiro de março do ano corrente.”

Pertinente ao tema versado, alusivo à diferença de ICMS a menor sobre o aspecto quantitativo em caso de evaporação, é o entendimento do colendo STJ:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EVAPORAÇÃO DE COMBUSTÍVEL. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. CONTRIBUINTE NÃO TEM DIREITO AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO QUANDO O FATO GERADOR SE REALIZAR A MENOR.

1. A hipótese de evaporação de combustível como causa de inexistência de fato gerador de tributo, traduz, em essência, a controvérsia dos autos.

2. O 'decisum' agravado firmou-se em sólida jurisprudência do STJ. Em outros termos, na forma da legislação de regência, o fato gerador presumido será calculado sobre a quantidade que a refinaria negociou, e não sobre a quantidade recebida pelo posto varejista. Não se trata, portanto, de não -ocorrência do fato gerador presumido, mas mera consequência da comercialização de produto detentor de alta volatilidade - risco inerente ao negócio que deve ser assumido por aqueles que atuam no mercado. (Lei n. 9.718/98)

3. *Constata-se, in casu, a configuração de fato gerador presumido, independentemente se a menor ou a maior; logo, desarrazoada a pretensão da ora agravante no sentido de se reconhecer o direito de compensar valores recolhidos indevidamente a título de contribuição social em razão de suposto faturamento inferior ao previsto.*

(...).” (STJ, 2ª Turma, AgRg no REsp 1029087/PE, Rel. Min. Humberto Martins, publ. DJe 05/11/2008)

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ICMS. INCIDÊNCIA. CANA-DE-AÇÚCAR. DIFERIMENTO. QUEBRA POR EVAPORAÇÃO. PRECEDENTES. SUMULA 83 DO STJ.

1. A quebra por evaporação do produto não tem o condão de repercutir na incidência do ICMS a ser recolhido, nem mesmo de afetar o diferimento, pois o tributo deve recair sobre a quantidade de cana-de-açúcar que ingressou na usina, sem levar em consideração o álcool produzido.

(...)

3. Recurso conhecido pela alínea "a" do permissivo constitucional e não provido” (STJ, 2ª Turma, REsp 135.699/SP, Rel. Min. João Otávio de Noronha, publ. DJ 21/03/2005, p. 299)

Em relação à multa aplicada pelo Fisco, que no caso concreto perfaz o montante de R\$ 54.224,89 (cinquenta e quatro mil, duzentos e vinte e quatro reais e oitenta e nove centavos) e corresponde a mais de 200% (duzentos por cento) do valor do tributo (R\$ 25.237,30), impende destacar que não merece guarida a alegativa do insurgente de que a limitação do poder de tributar estatal, sobretudo no que tange ao princípio do não-confisco, direciona-se apenas aos tributos, não alcançando as multas.

Com efeito, a matéria, inclusive, já se encontra pacificada pela Corte Especial deste Tribunal de Justiça, que, analisando a Arguição de Inconstitucionalidade de Lei nº 447689-37.2009.8.09.0000, declarou, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade da alínea “a”, do inciso III, do artigo 71, do CTE, decidindo, por unanimidade de votos, que a multa prevista no citado dispositivo legal fere os preceitos constitucionais da proporcionalidade, da razoabilidade e da vedação ao confisco, afastando, assim, sua incidência.

A propósito, segue abaixo a ementa do julgado citado, *verbis*:

“ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE EM SEDE DE AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTROLE INCIDENTER TANTUM. ARTIGO 71, INCISO III, ALÍNEA ‘A’, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO ESTADUAL.

*MULTA SUPERIOR À OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CARÁTER CONFISCATÓRIO. OFENSA À PROPORCIONALIDADE. PRECEDENTES DO STF. Em atenção aos princípios, ainda que implícitos, consagrados nas Constituições Federal e Estadual, tais como a proporcionalidade e a vedação ao confisco, deve ser afastada a incidência do art. 71, inciso III, alínea 'a', do Código Tributário Estadual, porquanto encontra-se em manifesto confronto a referidos postulados ao determinar a incidência de multa em patamar superior à obrigação principal. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PROCEDENTE.” (TJGO, **Corte Especial**, Arguição de Inconstitucionalidade nº 447689-37.2009.8.09.0000, Rel. Des. Floriano Gomes, ac. unânime de 26/05/2010, DJ 602 de 21/06/2010)*

Relaciono outros excertos da Corte: TJGO, **2ª C.C.**, A.C. em M.S. nº 366645-71.2008.8.09.0051, ac. unânime de 30/10/2012, DJ 1185 de 14/11/2012, Rel. Des. Amaral Wilson de Oliveira; TJGO, **5ª C.C.**, A.C. nº 159328-79.2003.8.09.0051, ac. unânime de 21/06/2012, DJ 1105 de 18/07/2012, Rel. Des. Alan S. de Sena Conceição.

Desse entendimento também não discrepa o Supremo Tribunal Federal, *litteris*:

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. PRECEDENTES. 1. O princípio da vedação do confisco, previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal, também se aplica às multas. Precedentes: RE n. 523.471-AgR, Segunda Turma Relator o Ministro JOAQUIM BARBOSA, DJe de 23.04.2010 e AI n. 482.281-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, DJe de 21.08.2009. 2. In casu o acórdão recorrido assentou: AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. MULTA PREVISTA NO ARTIGO 71, INCISO II, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO ESTADUAL. Diante da declaração de inconstitucionalidade do artigo 71, inciso II, do Código Tributário Estadual, o dispositivo perdeu sua eficácia e, conseqüentemente, os conseqüentemente, os valores que nele sustentavam o título exequendo. Assim sendo, acolho a exceção de pré-executividade, ante a declaração de inconstitucionalidade do artigo 71, inciso II, do Código Tributário Estadual frente ao artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal. Agravo conhecido e provido. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.” (STF, ARE nº 637717 AgR/GO, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13/03/2012).

Destarte, quanto à aplicabilidade do princípio do não confisco às multas, entendo que o *decisum* guerreado não carece de reparo, haja vista que, no caso em apreço, a penalidade pecuniária supera o valor do imposto não pago (214%), sendo, portanto, tal cobrança desproporcional, desarrazoada e excessiva.



Demais disso, diante das explanações alhures consignadas, não há falar em responsabilidade pessoal dos sócios, precisamente porque não houve fato gerador sobre os combustíveis evaporados, bem como ausente dolo específico dos representantes da empresa apelada, conforme exigido pelo art. 137, II do CTN².

Neste sentido:

“REMESSA OBRIGATÓRIA E APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO. AUSÊNCIA DE CULPA E DOLO. VOTO DE DESEMPATE. CAT. IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE. 1 - A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida, nos termos do art. 112 do CTN. Apesar da previsão constante do Regimento Interno do CAT (Decreto Estadual nº 6.930/2009), a liberdade de decisão do Presidente do Conselho Pleno em caso de voto de desempate, na hipótese de dúvida em relação a autoria, como demonstra o empate ocorrido por ocasião do julgamento perante o Conselho Pleno do CAT, o voto de desempate de seu Presidente deveria ser em favor do contribuinte, no sentido de manter a sua exclusão do polo passivo tributário, conforme decidido, por maioria na 2ª Câmara do CAT, de modo que se mostra escorreita a sentença que concedeu segurança para excluir o sócio da empresa como responsável solidário do crédito tributário em debate. 2 - Ademais, a responsabilidade pessoal e solidária de sócios, administradores e/ou gerentes por débitos tributários contraídos pela sociedade dependem, em suma, de comprovação de que os mesmos agiram com dolo e excesso de poderes e/ou infração à lei ou ao estatuto/contrato social da sociedade, na forma do artigo 135, III, c/c artigo 137, III, ‘c’, do CTN, e da jurisprudência dos Tribunais Superiores. REMESSA NECESSÁRIA E APELAÇÃO CÍVEL CONHECIDAS E DESPROVIDAS” (TJGO, 2ª CC, AC nº 0307089-31, Rel. Des. Amaral Wilson de Oliveira, publ. DJe de 10/05/2018).

Irretocável, portanto, a sentença atacada.

Considerando a novel sistemática processual, que impõe o pagamento de honorários em sede recursal, procedo à sua majoração em 2% (dois por cento) a mais sobre o percentual a ser estabelecido pelo magistrado *a quo*, considerando-se o proveito econômico obtido pela recorrida, conforme ditames do art. 85, §§ 1º, 2º, 3º, I e 11 do CPC³.

Conclusivamente, face a tais lineamentos, imperativa a manutenção da

bem lançada sentença invecivada, pelas razões alhures expendidas.

Na confluência do exposto, conheço do apelo e **NEGO-LHE PROVIMENTO**, para o fim de manter inalterada a bem lançada sentença combatida, pelas razões alhures expendidas.

Éo **VOTO**.

Goiânia, 30 de outubro de 2018.

Desembargadora Sandra Regina Teodoro Reis

Relatora

APELAÇÃO CÍVEL Nº 187876-65.2013.8.09.0051

COMARCA GOIÂNIA

APELANTE ESTADO DE GOIÁS

APELADA UBP DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA.

RELATORA **Desembargadora Sandra Regina Teodoro Reis**

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ICMS. DIFERENÇA DA QUANTIDADE DE COMBUSTÍVEL DECORRENTE DA DILATAÇÃO VOLUMÉTRICA ATRIBUÍDA AO CALOR. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA AUSÊNCIA DE FATO GERADOR DA EXAÇÃO. MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 71, III, "A" DO CTE. AFASTAMENTO. RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS SÓCIOS. INEXISTÊNCIA. NÃO CARACTERIZADA A HIPÓTESE DO ART. 137, II DO CTN. SENTENÇA MANTIDA. HONORÁRIOS RECURSAIS. MAJORAÇÃO.

1. Cediço que o fato gerador da obrigação tributária em exame (ICMS) é a operação atinente à circulação de mercadorias capaz de realizar o trajeto da mercadoria até o consumo.



2. Acerca da substituição tributária, espécie de responsabilidade tributária, tem-se que seu objetivo é a facilitação do recolhimento do tributo, mediante atribuição legal ao terceiro, que de algum modo está vinculado ao fato gerador, atribuindo-lhe o dever de apurar e cumprir a obrigação de recolher a exação no lugar do contribuinte.

3. Não obstante, mesmo sendo o caso de saída de mercadoria em volume superior da entrada, a natureza jurídica da operação versa sobre substituição tributária progressiva, sendo incontroverso que o imposto (ICMS) já foi recolhido antecipadamente pela refinaria tendo por base fato gerador presumido, consoante disposto na cláusula primeira do Convênio ICMS n° 03/1999 e bem como o art. 6° da Lei Complementar n° 87/1996.

4. No caso concreto, inexistente ganho ou lucro da distribuidora/substituída, visto que a alteração de volume observada decorreu de mudança climática. Trata-se, em verdade, de simples processo físico, não traduzido em fato gerador.

5. Assim, por se tratar de substituição tributária, não há como impor ao contribuinte, no caso a distribuidora, a complementação do valor que já foi recolhido pela refinaria, como substituta tributária, pois o pagamento do imposto foi definitivo, não podendo haver reajustes no valor já pago.

6. Consoante o precedente da Corte Especial (Arguição de Inconstitucionalidade n. 447689-37.2009.8.09.0000, Rel. Des. Floriano Gomes, DJ 602 de 21/06/2010), em atenção aos princípios, ainda que implícitos, consagrados nas Constituições Federal e Estadual, tais como a proporcionalidade e a vedação ao confisco, deve ser afastada a incidência do art. 71, inciso III, alínea "a", do Código Tributário Estadual, porquanto encontra-se em manifesto confronto a referidos postulados ao determinar a incidência de em patamar superior à obrigação principal (214%).

7. Não há falar em responsabilidade pessoal dos sócios, precisamente porque não houve fato gerador sobre os combustíveis evaporados, bem como ausente dolo específico dos representantes da empresa apelada, conforme exigido pelo art. 137, II do CTN

8. Considerando a novel sistemática processual, que impõe o pagamento de honorários em sede recursal, procedo à sua majoração em 2% (dois por cento) a mais sobre o percentual a ser estabelecido pelo magistrado a quo, considerando-se o proveito econômico obtido pela recorrida, conforme ditames do art. 85, §§ 1º, 2º, 3º, I e 11 do CPC

Apelo conhecido e desprovido.

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de **APELAÇÃO**

CÍVEL Nº 187876-65.2013.8.09.0051 da Comarca de Goiânia, em que figura como apelante **ESTADO DE GOIÁS** e como apelado **UBP DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA.**

ACORDAM os integrantes da Quarta Turma Julgadora da 6ª Câmara Cível, à **unanimidade de votos, em conhecer e prover parcialmente a Apelação Cível**, nos termos do voto da Relatora.

A sessão foi presidida pela Desembargadora Sandra Regina Teodoro Reis.

Votaram com a Relatora, o Desembargador Jeová Sardinha de Moraes e o Desembargador Fausto Moreira Diniz.

Presente o ilustre Procurador de Justiça Doutora Márcia de Oliveira Santos.

Goiânia, 30 de outubro de 2018.

Desembargadora Sandra Regina Teodoro Reis

Relatora

1Evento nº 03, arquivo nº 25

2 Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

(...)

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

3 “Art. 85. A sentença condenará o vencido a pagar honorários ao advogado do vencedor.

§1º São devidos honorários advocatícios na reconvenção, no cumprimento de sentença, provisório ou definitivo, na execução, resistida ou não, e nos recursos interpostos, cumulativamente.

§2º Os honorários serão fixados entre o mínimo de dez e o máximo de vinte por cento sobre o valor da condenação, do proveito econômico obtido ou, não sendo possível mensurá-lo, sobre o valor atualizado da causa, atendidos:

I - o grau de zelo do profissional;

II - o lugar de prestação do serviço;

III - a natureza e a importância da causa;

§3º Nas causas em que a Fazenda Pública for parte, a fixação dos honorários observará os critérios estabelecidos nos incisos I a IV do § 2º e os seguintes percentuais:

I - mínimo de dez e máximo de vinte por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido até 200 (duzentos) salários-mínimos;

§11. O tribunal, ao julgar recurso, majorará os honorários fixados anteriormente levando em conta o trabalho adicional realizado em grau recursal, observando, conforme o caso, o disposto nos §§ 2º a 6º, sendo vedado ao tribunal, no cômputo geral da fixação de honorários devidos ao advogado do vencedor, ultrapassar os respectivos limites estabelecidos nos §§ 2º e 3º para a fase de conhecimento.”



ACÓRDÃO

AGRAVO DE INSTRUMENTO N.º 0001828-18.2015.815.0000.

ORIGEM: 5.ª Vara da Fazenda Pública da Comarca da Capital.

RELATOR: Ricardo Vital de Almeida, Juiz Convocado para substituir o Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira.

AGRAVANTE: Estado da Paraíba.

PROCURADOR: Sérgio Roberto Félix Lima.

AGRAVADA: Petrox Distribuidora Ltda.

ADVOGADO: Arnaldo Rodrigues Neto e outros.

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO. COBRANÇA COMPLEMENTAR DE ICMS EM VIRTUDE DE DILATAÇÃO VOLUMÉTRICA DE COMBUSTÍVEIS VENDIDOS POR DISTRIBUIDORA. MERCADORIA VOLÁTIL POR NATUREZA. AUSÊNCIA DE NOVO FATO GERADOR DE TRIBUTO. PRECEDENTE DA QUARTA CÂMARA DESTA TRIBUNAL DE JUSTIÇA. DESPROVIMENTO.

A expansão volumétrica de combustíveis líquidos decorrente de aumento de temperatura não configura novo fato gerador alheio à antecipação de recolhimento da refinaria, porquanto não se está diante de uma nova operação tributável, é dizer, de nova entrada ou saída intermediária não considerada para o cálculo do imposto antecipado, mas de variação natural de uma mercadoria volátil por natureza (TJPB, AI 2000454-98.2013.815.0000).

VISTO, relatado e discutido o presente Agravo de Instrumento, processo n.º 0001828-18.2015.815.0000, em que figuram como Agravante o Estado da Paraíba e Agravada Petrox Distribuidora Ltda.

ACORDAM os eminentes Desembargadores integrantes da Colenda Quarta Câmara Especializada Cível do Tribunal de Justiça da Paraíba, à unanimidade, seguindo o voto do Relator, **em conhecer o Agravo de Instrumento e negar-lhe provimento.**

Vistos.

O **Estado da Paraíba** interpôs **Agravo de Instrumento** contra a Decisão prolatada pelo Juízo da 5.ª Vara da Fazenda Pública da Comarca desta Capital, f. 60/63, nos autos da Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária c/c Anulação de Crédito Tributário em face dele ajuizada por **Petrox Distribuidora Ltda.**, f. 18/53, que deferiu, liminarmente, o requerimento de antecipação dos efeitos da tutela, determinando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário a que se refere o Auto de Infração de f. 54/57, ao fundamento de que a expansão volumétrica do combustível líquido, decorrente da variação da temperatura, não importa em novo fato gerador do ICMS e de que a cobrança do débito poderia inviabilizar o exercício da atividade empresarial da Agravada.

Em suas razões, defendeu a ausência dos requisitos necessários à antecipação dos efeitos da tutela, argumentando que o *periculum in mora* a que está sujeita a Agravada é conseqüência natural do fato de ela estar inadimplente e que as provas que

embasam o pedido foram produzidas unilateralmente.

Afirmou que as diferenças de quantidade de mercadoria decorreram de dilatação volumétrica dos combustíveis comercializados pela distribuidora Agravada e que tal expansão equivale a ganho de estoque e configura novo fato gerador do ICMS, não abarcado pela antecipação de pagamento feita pela refinaria na qualidade de substituta tributária.

Sustentou a existência do que denominou de *periculum in mora* inverso, alegando que a suspensão da exibibilidade do crédito, por resultar em diminuição de recursos para a execução dos serviços públicos essenciais, importa em danos de difícil reparação à coletividade, argumentando, por fim, que houve tratamento diferenciado em relação aos demais contribuintes dedicados às mesmas atividades econômicas, o que poderá causar o ajuizamento de inúmeras ações semelhantes.

Defendeu que a liminar concedida tem caráter satisfativo, afrontando a proibição preceituada pelo art. 1.º, § 3.º, da Lei Federal n.º 8.437/1992.

Requeru e teve indeferida a concessão de efeito suspensivo ao Recurso e, no mérito, pugnou pela reforma da Decisão para que seja indeferido o requerimento de antecipação dos efeitos da tutela.

Nas Contrarrazões, f. 82/107, a Agravada alegou ser ilegal a complementação de ICMS sujeito a substituição tributária progressiva, dotada de definitividade, sustentando a inexistência de novo fato gerador ao longo da cadeia produtiva.

Afirmou que o valor a ser recolhido é calculado com base no volume padrão estabelecido a 20º C e que a fiscalização fazendária deve adotar os coeficientes de conversão volumétrica para cada temperatura verificada, consoante estabelecido na Resolução n.º 06/1970 do Conselho Nacional do Petróleo (CNP), e não fazer uma comparação entre os valores nominais absolutos de cada entrada e saída, procedimento incompatível com a volatilidade das substâncias comercializadas, pugnando, ao final, pelo desprovimento recursal.

A Procuradoria de Justiça não se pronunciou sobre o mérito recursal, f. 111/114.

É o Relatório.

O Agravante pretende a reforma da Decisão que suspendeu a exigibilidade do crédito tributário a que se refere o Auto de Infração de f. 54/57, ao fundamento de que as diferenças de combustíveis comercializados pela Agravada, decorrentes da expansão volumétrica ocorrida pela variação da temperatura, equivalem a ganho de estoque configuradora de novo fato gerador do ICMS.

A Quarta Câmara Cível deste Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que a expansão volumétrica de combustíveis líquidos em decorrência de aumento de temperatura não configura novo fato gerador do ICMS, alheio à antecipação de recolhimento da refinaria, porquanto não se está diante de nova operação tributável, é dizer, de entrada ou saída intermediária não considerada para o cálculo do imposto

antecipado, mas de variação natural de uma mercadoria volátil por natureza¹.

Dessa forma, diante do entendimento acima exposto de que não configura novo fato gerador do ICMS a expansão volumétrica de combustíveis líquidos decorrentes do aumento de temperatura, como também da natureza volátil dos combustíveis comercializados pela Agravada que estão sujeitos a tal expansão, não há o que reformar na Decisão agravada.

Posto isso, **conhecido o Agravo de Instrumento, nego-lhe provimento.**

É o Voto.

Presidiu o julgamento, realizado na sessão ordinária desta Quarta Câmara Especializada Cível do Tribunal de Justiça da Paraíba, no dia 31 de maio de 2016, conforme Certidão de julgamento, com voto, o Exmo. Des. João Alves da Silva, dele também participando, além deste Relator, o Exm.º Des. Frederico Martinho da Nóbrega Coutinho. Presente à sessão a Exma. Dra. Vanina Nóbrega de Freitas Dias Feitosa, Promotora de Justiça convocada.

Gabinete no TJ/PB em João Pessoa,

Ricardo Vital de Almeida
Juiz convocado – Relator

¹ AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. COBRANÇA COMPLEMENTAR DE ICMS EM VIRTUDE DE DILATAÇÃO VOLUMÉTRICA DE COMBUSTÍVEIS VENDIDOS POR DISTRIBUIDORA. TRIBUTO SUJEITO A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO DO RECOLHIMENTO PELA REFINARIA. DEFINITIVIDADE. ORDEM DE ABSTENÇÃO DE COBRANÇA DEFERIDA LIMINARMENTE EM PRIMEIRO GRAU. RECURSO DO ESTADO DA PARAÍBA. PRELIMINARES. [...] MÉRITO. MERCADORIA VOLÁTIL POR NATUREZA. NECESSIDADE DE UTILIZAÇÃO DE TABELA DE CONVERSÃO VOLUMÉTRICA INSTITUÍDA PELA RESOLUÇÃO CNP Nº 06/70 EM TODAS AS OPERAÇÕES DE ESCRITURAÇÃO E FISCALIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE NOVO FATO GERADOR. DEFINITIVIDADE DA ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO PELA REFINARIA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ILEGALIDADE CONFIGURADA. MANUTENÇÃO DA DECISÃO AGRAVADA. DESPROVIMENTO. [...] 3. A expansão volumétrica de combustíveis líquidos decorrente de aumento de temperatura não configura novo fato gerador alheio à antecipação de recolhimento da refinaria, porquanto não se está diante de uma nova operação tributável, é dizer, de nova entrada ou saída intermediária não considerada para o cálculo do imposto antecipado, mas de variação natural de uma mercadoria volátil por natureza. 4. O recolhimento antecipado de ICMS mediante substituição tributária para frente ganhou contornos de definitividade pelo legislador constitucional, de sorte que as variações no preço final estimado, utilizado como base de cálculo presumida, não podem ser utilizadas para cobrança adicional ou para abatimento, conforme o caso, nos termos do art. 150, §7º, da Constituição Federal, raciocínio que se aplica, sem maiores adaptações, para o caso de expansão ou diminuição volumétrica de combustíveis líquidos (TJPB, AI 2000454-98.2013.815.0000, Quarta Câmara Especializada Cível, Rel. Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira, DJPB 29/08/2014, p. 19).



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA PARAÍBA

GABINETE DO DESEMBARGADOR JOÃO ALVES DA SILVA

ACÓRDÃO

REMESSA NECESSÁRIA E APELAÇÃO N. 0006619-73.2012.815.0731

ORIGEM: Juízo da 3ª Vara da Comarca de Cabedelo

RELATOR: Desembargador João Alves da Silva

APELANTE: Estado da Paraíba, por sua Procuradora Rachel Lucena Trindade

APELADA: Ipiranga Produtos de Petróleo S.A. (Adv. Alexandre Madruga Figueiredo Barbosa, Nairane Farias Rabelo Leitão e outro)

REMESSA NECESSÁRIA *EX OFFICIO* E APELO. EXECUÇÃO. ICMS – ST SOBRE OPERAÇÕES COM COMBUSTÍVEIS. DILATAÇÃO VOLUMÉTRICA DO PRODUTO. ARGUIÇÃO DE RECOLHIMENTO A MENOR. PREJUDICIAL DA DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA, QUANTO A PARTE DO TRIBUTO LANÇADO, CUJO FATO GERADOR SEJA ANTERIOR A 22/12/2004. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 150, § 4º, DO CTN. PRECEDENTES. MÉRITO. TRIBUTAÇÃO COMPLEMENTAR DO VOLUME VOLÁTIL DO PRODUTO. INUSBSISTÊNCIA. EXPANSÃO NATURAL DO LÍQUIDO. INEXISTÊNCIA DE OPERAÇÃO TRIBUTÁRIA DIVERSA DA QUE FORA OBJETO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. JURISPRUDÊNCIA PÁTRIA ASSENTE. REDUÇÃO DE HONORÁRIOS. DESCABIMENTO. VALOR QUE SE AJUSTA ÀS PECULIARIDADES DA CAUSA E LEI VIGENTE QUE DETERMINA *QUANTUM* BASTANTE MAIS ALTO. *DECISUM* MANTIDO. RECURSOS DESPROVIDOS.

- Em se tratando de sentença que extinguiu execução fiscal, em que o proveito econômico do executado, às custas do Estado, fora superior a 500 (quinhentos) salários-mínimos, há de se conhecer, *ex officio*, da Remessa Necessária, nos termos do teor do artigo 496, I, e § 3º, II, e § 4º, do Código de Processo Civil vigente.

- Versando a causa exclusivamente sobre a complementação do ICMS-ST lançado sobre operações com combustíveis fósseis, para o fim de se tributar a dilatação volumétrica dos produtos, não há de se cogitar a inaplicabilidade do art. 150, § 4º, do CTN, porquanto se discute espécie de recolhimento a menor, e não de ausência de qualquer adimplemento do tributo. Nesses termos,

em tendo a notificação do contribuinte ocorrido em 22/12/09, acerca do auto de infração relativo à complementação do ICMS, restam decadentes os valores dos tributos que tenham fatos geradores anteriores a 22/12/2004, examinando-se o mérito, apenas, quanto aos fatos geradores ocorridos entre 22 e 31/12/04.

- Em mérito, esta Corte, na esteira de precedentes da Corte Superior, consagra que “O recolhimento antecipado do ICMS foi implementado de maneira definitiva pela Carta Magna, uma vez que as variações do preço derradeiro estimado, utilizado como base de cálculo presumida, não pode servir como parâmetro para uma cobrança adicional ou mesmo abatimento, conforme o caso. - A alegação do Estado da Paraíba de que o aumento volumétrico dos combustíveis e derivados de petróleo, implicaria em nova incidência do imposto, não merece prosperar, haja vista que inexistente no que se falar em novo fato gerador ocorrido com a variação do volume de combustíveis líquidos, pois não se verifica uma nova operação tributável, mas sim uma mera expansão natural de uma mercadoria volátil por sua natureza. - A expansão volumétrica de combustíveis líquidos decorrente de aumento de temperatura não configura novo fato gerador alheio à antecipação de recolhimento da refinaria, porquanto não se está diante de uma nova operação tributária”¹.

- Quanto aos honorários sucumbenciais, fixados na alçada de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), tem-se, à evidência, que os mesmos não merecem redução, eis que de acordo com as peculiaridades da causa, nos termos do art. 20, § 4º, do CPC/73, vigente à época do arbitramento, e tendo em vista que a aplicação da disciplina atual (art. 85, § 3º) se revela bastante mais gravoso à Edilidade vencida, sendo defeso a esta Corte o *reformatio in pejus*.

VISTOS, relatados e discutidos estes autos, em que figuram como partes as acima nominadas.

ACORDA a 4ª Câmara Especializada Cível do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado da Paraíba, por unanimidade, negar provimento à remessa e ao apelo, nos termos do voto do relator, integrando a decisão a súmula de julgamento de fl. 93.

RELATÓRIO

1 TJPB - 20118685920148150000, 1ª Câmara Cível, Rel. Des. Jose Ricardo Porto, j. Em 10-02-2015.

Trata-se de remessa necessária e de recurso apelatório interposto pelo Estado da Paraíba, contra sentença proferida pelo Juízo da 3ª Vara da Comarca de Cabedelo, nos autos da execução fiscal, proposta pela Fazenda Pública Estadual, insurgente, em face da Ipiranga Produtos de Petróleo S.A., ora apelada.

Na sentença, o magistrado, Kéops de Vasconcelos A. Vieira Pires, reconheceu a decadência do crédito tributário referente aos fatos geradores anteriores a 22/11/2004, assim como, no mérito, declarou a nulidade da CDA objeto dos autos e, por via de consequência, extinguiu a execução fiscal manejada e condenando o Poder Público ao ressarcimento das custas adiantadas e ao pagamento de honorários sucumbenciais no montante de R\$ 2.000,00 (dois mil reais), segundo art. 20, § 4º, CPC.

Irresignado com o provimento em comento, o Estado exequente, ofertou razões recursais, pugnano pela reforma do *decisum*, arguindo, em suma: a inoccorrência da decadência, dado que, em não sendo o tributo recolhido, a prejudicial só começa a correr no primeiro dia do exercício seguinte ao em que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, do CTN), apenas decaindo em 01/01/2010; a legalidade da incidência do ICMS sobre o volume a maior de combustíveis, inclusive por força da vedação ao enriquecimento sem causa; a exclusão do volume volátil do lançamento englobado na substituição tributária; bem como a exorbitância dos honorários fixados.

Ainda intimado, o polo apelado não apresentou contrarrazões.

Diante da desnecessidade de intervenção do Ministério Público, deixo de remeter os autos à Procuradoria-Geral de Justiça, nos termos do artigo 169, § 1º, do RITJPB c/c o artigo 178, do Código de Processo Civil vigente.

É o relatório que se revela essencial.

VOTO

De início, importante conhecer, *ex officio*, da remessa necessária.

Com efeito, tenho que, em se tratando de sentença que julgara extinta execução fiscal, em que o proveito econômico do executado, às custas do Estado, fora superior a 500 (quinhentos) salários-mínimos, revela-se imperiosa a invocação do teor do artigo 496, I, do CPC, mormente quando tal *decisum* não se enquadra em quaisquer das exceções prescritas nos §§ 3º e 4º, do dispositivo.

Nesse viés, passo a analisar, em conjunto, a remessa e o apelo.

A esse respeito, voltando-se às peculiaridades envolvidas *in casu*, há de se destacar, a princípio, que a execução fiscal ora manejada, pretende o recolhimento, por parte da sociedade executada, de ICMS devido apenas sobre

dilatação volumétrica apurada em operações com combustíveis fósseis (gasolina e diesel), realizadas entre janeiro a dezembro de 2004, nos termos do auto de infração n. 93300008.09.00001971/ 2009-50, notificado ao contribuinte em 22/12/2009 (fl. 80).

Examinando dito substrato, o Juízo singular proferira a sentença ora examinada, a qual, como cediço, reconheceu a decadência do crédito referente aos fatos geradores anteriores a 22/11/2004, assim como, no mérito, julgara procedentes os embargos, a fim de declarar a nulidade da CDA objeto dos autos e, por via de consequência, extinguir a execução fiscal manejada, condenando, ainda, o Estado, ao ressarcimento das custas adiantadas e ao pagamento de honorários sucumbenciais no montante de R\$ 2.000,00 (dois mil reais), segundo art. 20, § 4º, CPC/73, então vigente.

À luz dessas considerações e avançando ao exame do mérito recursal propriamente dito, destaque-se, de antemão, a manifesta insubsistência da tese firmada pela Edilidade, no tocante à inoccorrência da prejudicial da decadência, perfilhada com arrimo no art. 173, do CTN, e não no art. 150, § 4º, do mesmo diploma.

Ocorre que, ao arrepio da arguição tecida, a discussão dos autos não discute o inadimplemento integral da obrigação tributária, mas, tão somente, o recolhimento a menor do imposto, dado que, nos termos do auto de infração objeto da execução, o que a Fazenda almeja é o tributo relativo à “diferença a maior no levantamento de quantitativo de mercadorias do exercício de 2004”, apurada ante a dilatação volumétrica dos combustíveis comercializados, dada a volatilidade.

Nestes termos, não subsistem dúvidas de que, apenas em não havendo qualquer recolhimento do tributo, é que incidirá a regra do artigo 173, inciso I, do CTN, segundo o qual **“o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: [...] do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”**.

Em sentido oposto, isto é, tendo havido qualquer recolhimento parcial do tributo lançado por homologação, a exemplo do ICMS que ora se discute, continuará incidindo a decadência quinquenal, com a peculiaridade de que seu termo inicial não mais será o inscrito no enunciado acima transcrito, mas sim o **momento da ocorrência do fato gerador**, nos termos do que preleciona o art. 150, § 4º, do CPC:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco

anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Referendando tal entendimento, veja-se a Jurisprudência do STJ:

TRIBUTÁRIO. ISSQN. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. DECADÊNCIA. PRAZO. PAGAMENTO PARCIAL. JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. SÚMULA 83 DO STJ. INCIDÊNCIA. 1. O lançamento substitutivo de diferença de tributo sujeito a lançamento por homologação cujo pagamento antecipado se deu em valor menor do que aquele que o fisco entende devido deve ocorrer no prazo de cinco anos do fato gerador, de acordo com o disposto no art. 150, § 4º, do CTN. 2. A conformidade do acórdão recorrido com a jurisprudência desta Corte Superior enseja a aplicação do óbice de conhecimento estampado na Súmula 83 do STJ. 3. Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 132.784/SP, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, 1 TURMA, julgado em 15/03/2016, DJe 01/04/2016).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO SUPLEMENTAR. CREDITAMENTO INDEVIDO. PAGAMENTO PARCIAL. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. 1. O prazo decadencial para o lançamento suplementar de tributo sujeito a homologação recolhido a menor em face de creditamento indevido é de cinco anos contados do fato gerador, conforme a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Precedentes: AgRg nos EREsp 1.199.262/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 07/11/2011; AgRg no REsp 1.238.000/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 29/06/2012. 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1318020/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, 15/08/2013, DJe 27/08/2013).

EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. ART. 150, § 4º, DO CTN. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA EM CINCO ANOS. CRÉDITO EXTINTO. 1. Nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, opera-se a decadência do direito de lançar do Fisco no prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considerando-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito,

salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. 2. Ocorrendo o pagamento antecipado de ICMS, por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. 3. Precedentes: AgRg no Ag 1.221.742/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15.6.2010, DJe 30.6.2010; AgRg no REsp 672.356/PR, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 4.2.2010, DJe 18.2.2010. Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1152747/MG, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, 2 TURMA, 15/02/2011, DJe 22/02/2011).

Seguindo o raciocínio em epígrafe, assim perfilha o TJPB:

APELAÇÃO. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DECADÊNCIA. DISCUSSÃO SOBRE ICMS-ST PAGA A MENOR PELA NÃO INCLUSÃO DO PIS E COFINS NA BASE DE CÁLCULO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INCIDÊNCIA DA REGRA DO ART. 150, §4º, CTN. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONFIGURAÇÃO. PROVIMENTO. A administração fazendária titular do ICMS dispõe do prazo decadencial de cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, para lançar a diferença que entenda devida em relação à quantia recolhida pelo contribuinte. Deixando o fisco de agir no prazo de cinco anos, há a materialização da homologação tácita, e, conseqüentemente, a extinção do crédito tributário pela consubstanciação da decadência. (TJPB - 00028757520098150731, 3ª Câmara Cível, Rel. DESA. MARIA DAS GRAÇAS MORAIS GUEDES, j. Em 03-09-2014).

Trasladando-se esse entendimento ao caso, tem-se, à evidência, que, versando a demanda acerca do lançamento do ICMS sobre a diferença apurada no volume do combustível adquirido pela empresa executada, advinda da dilatação do líquido, e não sobre a cobrança integral do tributo, não há que se questionar a aplicação, na espécie, da regra decadencial do artigo *supra*, de modo que, em tendo havido a notificação do contribuinte apenas em 22/12/2009, segundo fl. 89, dos autos, o Poder Público decaíra da cobrança dos tributos cujos fatos geradores seja antecedentes a 22/12/2004, tal como decidido pelo douto magistrado *a quo*, de modo irretocável.

De outra banda, adentrando-se no exame da pretensão formulada na execução, propriamente dita, tenho que melhor razão não assiste a Edilidade nesse ponto, sobretudo porquanto àquela não é dada a possibilidade de complementar o

ICMS sobre operações com combustíveis (*in casu*, gasolina e diesel), recolhido em regime de substituição tributária progressiva, com o único fundamento na dilatação volumétrica dos produtos, dada a variação térmica e a volatilidade dos fluidos.

Nesse diapasão, essencial destacar que, na forma como é recolhido o tributo, nas operações com combustíveis, em que a obrigação é cumprida na refinaria, pelo fornecedor, na qualidade de substituto tributário, o adimplemento da obrigação, ainda que a título antecipado, dá-se de modo definitivo, de maneira que o simples aumento volumétrico do objeto de incidência do imposto, durante o seu transporte, não constitui uma nova hipótese de incidência tributária ou, sequer, nova operação fiscal.

Referida conclusão busca fundamento, inclusive, na circunstância de que a dilatação volumétrica dos combustíveis, fenômeno natural que é, não irrompe em qualquer previsão legal de complementação ou recolhimento tributários ou, sequer, em afronta à regulamentação, mormente quando tal expansão, por critérios térmicos e em pequenas proporções, é considerada natural pela própria Agência Nacional do Petróleo – ANP e, igualmente, pelo Instituto Brasileiro do Petróleo – IBP.

Neste particular, em exame específico ao Ofício n. 2910/SAB, da Agência Nacional do Petróleo, tem-se que a própria agência reguladora, tomando como comuns as perdas e os ganhos no volume dos combustíveis, constata como sendo razoável a diferença volumétrica entre 0,4% (zero vírgula quatro por cento) e 0,72% (zero vírgula sete dois por cento), o que, associado à conjuntura dos autos, denota um acréscimo ínfimo do volume dos combustíveis operacionalizados pela executada no ano de 2004: na ordem de 0,32%, para a gasolina; e de 0,24%, para o diesel.

Daí emerge, claramente, a impossibilidade do lançamento *in casu*.

Arrematando a inteligência supra, no sentido da insubsistência da complementação do ICMS-ST, por ocasião das alterações no volume dos combustíveis transacionados, emerge a abalizada desta Corte, na esteira do STJ, *in verbis*:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. COBRANÇA DE ICMS COMPLEMENTAR A DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. EXPANSÃO VOLUMÉTRICA DECORRENTE DE AUMENTO DE TEMPERATURA. TRIBUTO SUJEITO A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. RECOLHIMENTO INTEGRAL PELA REFINARIA. DEFINITIVIDADE. ANTECIPAÇÃO DE TUTELA DEFERIDA NA ORIGEM. SUSPENSÃO DA EXIBILIDADE DO CRÉDITO. RECURSO DO ESTADO DA PARAÍBA. DESPROVIMENTO. ALEGAÇÃO DE OMISSÃO QUANTO AO ART. 160, INCISOS I, V E VII, E ART. 391, §7º, II,

TODOS DO RICMS/PB; ART. 188 DO CTN; ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR N.º 87/96; ART. 33 DA LEI N.º 6.379/96; ART. 1º, §3º, DA LEI N.º 8.437/92 E ART. 1º DA LEI N.º 9.494/97. REDISCUSSÃO DO MÉRITO EXPRESSAMENTE DECIDIDO. OMISSÃO NÃO CARACTERIZADA. REJEIÇÃO. 1. A expansão volumétrica de combustíveis líquidos decorrente de aumento de temperatura não configura novo fato gerador alheio à antecipação de recolhimento por parte da refinaria (substituta tributária), porquanto não se está diante de uma nova operação tributável, é dizer, de nova entrada ou saída intermediária não considerada para o cálculo do imposto antecipado, mas de variação natural de uma mercadoria volátil por natureza. 2. O recolhimento antecipado de ICMS mediante substituição tributária para frente ganhou contornos de definitividade pelo constituinte, de sorte que as variações no preço final estimado, utilizado como base de cálculo presumida, não podem ser utilizadas para cobrança adicional ou para abatimento, conforme o caso, nos termos do art. 150, §7º, da Constituição Federal, raciocínio que se aplica, sem maiores adaptações, para o caso de expansão ou diminuição volumétrica de combustíveis líquidos. (TJPB, 20075096620148150000, 4ª Câmara Cível, Rel. DES. ROMERO MARCELO DA FONSECA OLIVEIRA, 25-08-2015).

PROCESSUAL CIVIL e TRIBUTÁRIO ; Agravo Interno ; Execução Fiscal ; Embargos ; Apelação ; Decisão Monocrática ; Acolhimento parcial da decadência e provimento do recurso ; Irresignação do Estado ; Defesa da inexistência de decadência parcial ; Período bem delineado em lançamento de débito ; Ocorrência parcial ; Rejeição ; Mérito ; Variação volumétrica de combustível ; Pretensão de pagamento de ICMS sobre excedente ; Dilatação por aumento de temperatura ; Inexigibilidade ; Direito que se declara com fulcro na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça ; Honorários advocatícios sucumbenciais ; Importe bem fixado ; Razoabilidade ; Manutenção da decisão ; Desprovimento. - Se o auto de infração data de 19 de fevereiro de 2010 e os fatos geradores dizem respeito ao período compreendido entre 1º de janeiro de 2005 e 31 de dezembro de 2008, o interstício entre 1º e 31 de janeiro de 2005 foi alcançado pelo instituto, cabendo o acolhimento da prejudicial levantada. - Não se pode falar em novo fato gerador ocorrido com a variação volumétrica de combustíveis líquidos, porquanto não se está diante de uma nova operação tributável, ou seja, de nova entrada ou saída intermediária não considerada para o cálculo do imposto antecipado, mas de mera expansão natural de uma

mercadoria volátil por natureza. - "O ICMS complementar foi exigido diretamente da distribuidora apelante, quando se verificou a divergência entre a quantidade de combustível vendido pela refinaria e a quantidade de combustível que efetivamente chegou aos tanques da recorrente, sendo a diferença a maior decorrente da dilatação volumétrica por aumento de temperatura. Tratando-se de substituição tributária para frente, o "fato gerador presumido será calculado sobre a quantidade que a refinaria negociou, e não sobre a quantidade recebida pelo posto varejista. STJ AgRg no REsp 1029087 /PE" (TJPB - 20020090293271001, 3ª Câmara cível, Relator DES. MÁRCIO MURILO DA CUNHA RAMOS , j. Em 21-08-2012). (TJPB - Nº 00733692320138150731, 2ª Câmara Especializada Cível, Relator DES ABRAHAM LINCOLN DA C RAMOS , j. Em 13-08-2015).

AGRAVO INTERNO. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS. VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA EM RAZÃO DO AUMENTO DA TEMPERATURA. COBRANÇA COMPLEMENTAR. IMPOSSIBILIDADE. MERCADORIA VOLÁTIL. DEFINITIVIDADE DA ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO PELA REFINARIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PRECEDENTES DESTA CORTE DE JUSTIÇA. EXEGESE DO ART. 557, CAPUT, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. MANUTENÇÃO DA DECISÃO AGRAVADA. DESPROVIMENTO DO RECURSO REGIMENTAL. - O recolhimento antecipado do ICMS foi implementado de maneira definitiva pela Carta Magna, uma vez que as variações do preço derradeiro estimado, utilizado como base de cálculo presumida, não pode servir como parâmetro para uma cobrança adicional ou mesmo abatimento, conforme o caso. - A alegação do Estado da Paraíba de que o aumento volumétrico dos combustíveis e derivados de petróleo, implicaria em nova incidência do imposto, não merece prosperar, haja vista que inexistente no que se falar em novo fato gerador ocorrido com a variação do volume de combustíveis líquidos, pois não se verifica uma nova operação tributável, mas sim uma mera expansão natural de uma mercadoria volátil por sua natureza. - ;A expansão volumétrica de combustíveis líquidos decorrente de aumento de temperatura não configura novo fato gerador alheio à antecipação de recolhimento da refinaria, porquanto não se está diante de uma nova operação tributável, é dizer, de nova entrada ou saída intermediária não considerada

para o cálculo do imposto antecipado, mas de variação natural de uma mercadoria volátil por natureza.” (TJPB; AI 2000454-98.2013.815.0000; Quarta Câmara Especializada Cível; Rel. Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira; DJPB 29/08/2014; Pág. 19.3) (TJPB, 20118685920148150000, 1ª Câmara Cível, Relator DES JOSE RICARDO PORTO, j. Em 10-02-2015).

Para além dessas discussões e prosseguindo ao exame do valor dos honorários sucumbenciais, fixados no *quantum* de R\$ 2.000,00 (dois mil reais), emerge que tal não merece redução, porquanto estipulado conforme as peculiaridades da causa, nos termos do art. 20, § 4º, do CPC/73, vigente à época do arbitramento, e tendo em vista que a aplicação da disciplina atual (art. 85, § 3º) revelar-se-ia bastante mais gravosa à Edilidade vencida, sendo defeso a esta Corte o *reformatio in pejus*.

Em razão todas as considerações perfilhadas linhas acima, **nego provimento à remessa necessária e ao recurso apelatório da Edilidade**, mantendo incólumes, ademais, todos os termos da decisão vergastada.

É como voto.

DECISÃO

A Quarta Câmara Especializada Cível do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado da Paraíba decidiu, por unanimidade, negar provimento ao apelo e à remessa, nos termos do voto do relator.

Presidiu a sessão o Exmo. Des. João Alves da Silva. Participaram do julgamento o Exmo. Des. João Alves da Silva, o Exmo. Juiz Convocado Dr. Ricardo Vital de Almeida (com jurisdição plena para substituir o Exmo. Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira) e o Exmo. Des. Frederico Martinho da Nóbrega Coutinho.

Presente ao julgamento a Exma. Dra. Vanina Nóbrega de Freitas Dias Feitosa, Promotora de Justiça.

Sala de Sessões da Quarta Câmara Especializada Cível do Tribunal de Justiça do Estado da Paraíba, João Pessoa, 07 de junho de 2016.

João Pessoa, 07 de junho de 2016.

Desembargador João Alves da Silva
Relator

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SERGIPE

ACÓRDÃO: 20196000
RECURSO: Apelação Cível
PROCESSO: 201900803746
RELATOR: RICARDO MÚCIO SANTANA DE A. LIMA
Advogado: FREDERICO COSME PEREZ
MELHADO
APELANTE PETROBRAS DISTRIBUIDORA S A
Procurador Estadual: JOSÉ PAULO LEÃO
VELOSO SILVA
APELADO ESTADO DE SERGIPE

EMENTA

APELAÇÃO CÍVEL -
EMBARGOS À EXECUÇÃO
FISCAL - ALEGAÇÃO DE
DECADÊNCIA -
INOCORRÊNCIA - ICMS -
EXISTÊNCIA DE VÍCIO
FORMAL - DECISÃO FINAL
ANULATÓRIA DO
LANÇAMENTO FISCAL -
INTERRUPÇÃO. ART. 173, II,
DO CTN - EXAÇÃO
REALIZADA DENTRO DO
PRAZO DECADENCIAL DE 05
(CINCO) ANOS - APLICAÇÃO
DO ARTIGO 173, II, DO CTN
- QUESTÃO PREJUDICIAL
REJEITADA - ARGUMENTO
DO FISCO ESTADUAL DE QUE
HOVE RECOLHIMENTO A
MENOR DO TRIBUTO -
ENTRADA DE MERCADORIAS
(COMBUSTÍVEIS) NO
ESTABELECIMENTO,
SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA, SEM A
COBERTURA DA
DOCUMENTAÇÃO FISCAL
EXIGÍVEL - ALEGAÇÃO DA
EMBARGANTE/RECORRENTE
DE QUE HOVE DILATAÇÃO
DO VOLUME DO PRODUTO E
NÃO, AQUISIÇÃO DE
MERCADORIA, POR CAUSA
DA OSCILAÇÃO DE
TEMPERATURA -
RESPONSABILIDADE DO
CONTRIBUINTE EM ANOTAR
TAIS DIFERENÇAS DE
QUANTIDADE DE
COMBUSTÍVEL E COMPROVAR
TAL ASSERTIVA -

EXECUTADA/APELANTE QUE NÃO SE DESINCUMBIU DO SEU ÔNUS PROBATÓRIO – INCIDÊNCIA DO ARTIGO 373, I, DO NCPC – REGULARIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E DA CDA – CORRELATA – PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DO TÍTULO EXECUTIVO – COMPROVAÇÃO DE QUE NÃO HOUE O PAGAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO SOBRE O EXCESSO ENCONTRADO – MULTA APLICADA NO PERCENTUAL DE 50% SOBRE O IMPOSTO – INEXISTÊNCIA DE CARÁTER CONFISCATÓRIO – PRECEDENTES DESTE TRIBUNAL DE JUSTIÇA E DO STF – PLEITO DE TUTELA ANTECIPADA RECURSAL NO SENTIDO DE SER SUSPENSADA A EXECUÇÃO FISCAL – AUSÊNCIA DE RELEVÂNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO (*FUMUS BONI IURIS*) – REQUISITO NÃO PRESENTE – INDEFERIMENTO – SENTENÇA PUBLICADA APÓS A VIGÊNCIA DO NCPC E MANTIDA – INCIDÊNCIA DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS RECURSAIS – INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 85, §11, DO CPC/2015 – RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO- À UNANIMIDADE.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os integrantes do Grupo II, da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Sergipe, por unanimidade, conhecer do recurso para lhe negar provimento, em conformidade com o relatório e voto constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Aracaju/SE, 19 de Março de 2019.

DES. RICARDO MÚCIO SANTANA DE A. LIMA
RELATOR

RELATÓRIO

A **PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A**, interpôs o presente **Apelo** contra a decisão do Juízo de Direito da 1ª Vara Cível e Criminal da Comarca de Laranjeiras, que em **14.11.2018**, **julgou improcedentes os Embargos à Execução Fiscal** movidos contra o **ESTADO DE SERGIPE**, determinando-se o prosseguimento do feito executivo.

O Juízo *a quo* assim decidiu:

“(…)Como visto, essa conversão para 20 graus centígrados se dá única e exclusivamente para efeito do cálculo do preço da mercadoria. Um combustível pode sair da planta de uma refinaria a diversas temperaturas, por isso quando os caminhões tanques, por exemplo, são carregados na refinaria para efetuarem o transporte do combustível até a distribuidora, o funcionário que emite o documento fiscal converterá aquele volume comercializado, que já é definido, da temperatura ambiente para a temperatura de 20 graus centígrados. No caso da refinaria baiana o valor encontrado para o volume a 20 graus centígrados sempre será menor do que o contido no caminhão tanque, pois o volume diminui quando a temperatura diminui, esse valor de volume é calculado só para efeito da base de cálculo para o preço efetivo do combustível comercializado, e é esse valor monetário que irá constar no documento fiscal emitido pela refinaria, porém o volume constante nesse mesmo documento e que está no caminhão tanque é exatamente aquele medido a temperatura ambiente e não a 20 graus centígrados. Chamo a atenção para essa informação, pois pode-se pensar que o combustível sai da refinaria a 20 graus centígrados e isso não é verdade, o combustível sai na temperatura ambiente. A aplicação das tabelas constantes na Resolução citada anteriormente, repito, se dá única e exclusivamente para cálculo de preço do combustível a ser comercializado. Assim, se fizermos uma análise prática da cadeia de comercialização do combustível, que se inicia na refinaria posteriormente é enviado para as distribuidoras para serem confeccionadas a gasolina ou diesel para consumo e finalmente para os postos de combustíveis, podemos chegar à conclusão que, no caso aqui apresentado, não vão existir variações de temperatura consideráveis em nenhum ponto dessa cadeia citada, tendo em vista que o combustível colhido na refinaria no norte do Estado da Bahia, a, em média 29 graus centígrados, vai chegar à distribuidora em Laranjeiras, a, em média 29 graus centígrados e chegará no posto de gasolina em Aracaju ou outra cidade do Estado de Sergipe aos mesmos 29 graus centígrados em média, o patamar de variação de temperatura é o mesmo para cada uma dessas fases de comercialização do combustível. (…)”

Portanto, devido às questões regulamentares e físico-químicas, entendo que a tese de que as diferenças encontradas pelo Fisco são referentes ao aumento de volume do combustível, levantada pela autuada, não tem a mínima fundamentação.

Por tudo, entendo que houve entradas de mercadorias sem a correspondente documentação fiscal.

(…)

Tem-se aqui, portanto, que a multa em questão está abaixo dos critérios utilizados pelo STF para caracterizá-la como confiscatória, sendo, portanto, legal.

Pelo exposto, julgo IMPROCEDENTES os embargos opostos pela PETROBRAS DISTRIBUIDORA S/A em face do ESTADO DE SERGIPE ao tempo que determino o prosseguimento da Execução Fiscal, em apenso.

Pelo princípio da causalidade, condeno a embargante ao pagamento dos honorários advocatícios que, desde já fixo, no percentual de 8% sobre o valor da causa, nos termos do art. 85, §3º, II, do CPC.

P.R.I

Transitado em julgado, certifique-se nos autos da Execução Fiscal de nº 201473001981. (…)”

Em suas razões recursais, a Embargante/executada alegou, em questão prejudicial, a decadência de parte dos créditos tributários cobrados, já que o início do prazo decadencial de **05 (cinco) anos**, conta-se a partir do fato gerador, nos termos do **artigo 150, §4º, do CTN**.

Argumentou ainda, que a notificação que deu ciência do Auto de Infração à Embargante/recorrente ocorreu somente em **31.05.2010**, ou seja, passaram-se mais de **05 (cinco) anos** da ocorrência de parte dos fatos geradores envolvidos na constituição do crédito tributário impugnado (**período de 01.01.2003 até 31.12.2003**), caracterizando, portanto, a hipótese de extinção do correspondente crédito fiscal pelo instituto da decadência, conforme previsão do **artigo 156, V, do CTN** em relação ao período destacado.

Aduziu que apesar do Magistrado singular ter fundamentado, em seu *decisum*, que houve entradas de mercadorias (combustível) sem a correspondente documentação fiscal, na realidade, o que ocorreu foi uma simples dilatação volumétrica do combustível, durante o transporte ou armazenamento, não configurando, assim, hipótese de incidência do **ICMS**, pois não houve tradição de produtos e nem ganho financeiro, passível de constituição de fato gerador.

Enfatizou que, em verdade, não existiu a entrada de combustível sem a correspondente nota fiscal, mas apenas a entrada daquela mercadoria constando volume reduzido, consoante já relatado, pela obrigatoriedade da norma correlata acerca da conversão de temperatura para **20º C**.

Relatou que a **Resolução CNP nº 06/1970**, estabeleceu que na comercialização dos derivados de petróleo deveria haver correção dos preços, para considerar que o produto está sendo vendido à temperatura de **20º C**, no sentido de impedir que o consumidor de tais produtos pagasse mais que o devido.

Disse que, em decorrência das leis da física, o volume do combustível a uma temperatura de **20º C** é menor do que o volume medido a temperatura ambiente, de **29º C** aproximadamente e, além disso, considerando que a nota fiscal emitida pela refinaria consta o volume já convertido para a temperatura de **20º C**, com o valor que deve ser pago a título de **ICMS**, percebe-se que o volume real que é transferido consta na nota, mas não é este o registrado como entrada na Distribuidora.

Narrou que a citada legislação impõe, em verdade, uma ficção jurídica para reduzir o preço ao Consumidor final e estabelecer padrões de medida, todavia, essa imposição é apenas para a entrada de produtos, sendo que na saída da distribuidora, o volume é medido com base na temperatura ambiente, ou seja, sempre haverá variação no estoque, por causa da dilatação volumétrica do produto em questão. Além disso, os Órgãos reguladores, como a **ANP**, entendem "razoáveis e admissíveis" índices de "sobras e faltas" situados na ordem de **0,4% a 0,72%**, sendo, assim, fato incontroverso nos autos a impossibilidade de tributação nos casos de simples dilatação volumétrica do combustível e, portanto, independe de prova, consoante previsão do **artigo 374, III, do NCP**.

Alegou que além da cobrança indevida do **ICMS**, o Ente Estatal procedeu à aplicação de multa punitiva no excessivo percentual de **50% (cinquenta por cento)**, consoante previsão do **artigo 72, III, alínea "a", da Lei Estadual nº 3.796/96**, ficando demonstrada a violação ao princípio da razoabilidade e da proporcionalidade.

Por fim, pleiteou a tutela antecipada recursal, no sentido de que seja concedido o efeito suspensivo à **Execução Fiscal**, até o trânsito em julgado destes Embargos e, ainda, requereu o prequestionamento da matéria, além do provimento do Recurso, no intuito de que seja reformada a sentença *a quo*, para julgar procedentes os **Embargos à Execução**, com inversão do ônus da sucumbência.

As contrarrazões foram apresentadas nos autos.

Sem manifestação da Procuradoria de Justiça no feito.

É o relatório.

VOTO

A **PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A**, interpôs o presente **Apelo** contra a decisão do Juízo de Direito da 1ª Vara Cível e Criminal da Comarca de Laranjeiras, que em **14.11.2018**, **julgou improcedentes os Embargos à Execução Fiscal** movidos contra o **ESTADO DE SERGIPE**, determinando-se o prosseguimento do feito executivo.

O Sentenciante assim decidiu:

“(...) Como visto, essa conversão para 20 graus centígrados se dá única e exclusivamente para efeito do cálculo do preço da mercadoria. Um combustível pode sair da planta de uma refinaria a diversas temperaturas, por isso quando os caminhões tanques, por exemplo, são carregados na refinaria para efetuarem o transporte do combustível até a distribuidora, o funcionário que emite o documento fiscal converterá aquele volume comercializado, que já é definido, da temperatura ambiente para a temperatura de 20 graus centígrados. No caso da refinaria baiana o valor encontrado para o volume a 20 graus centígrados sempre será menor do que o contido no caminhão tanque, pois o volume diminui quando a temperatura diminui, esse valor de volume é calculado só para efeito da base de cálculo para o preço efetivo do combustível comercializado, e é esse valor monetário que irá constar no documento fiscal emitido pela refinaria, porém o volume constante nesse mesmo documento e que está no caminhão tanque é exatamente aquele medido a temperatura ambiente e não a 20 graus centígrados. Chamo a atenção para essa informação, pois pode-se pensar que o combustível sai da refinaria a 20 graus centígrados e isso não é verdade, o combustível sai na temperatura ambiente. A aplicação das tabelas constantes na Resolução citada anteriormente, repito, se dá única e exclusivamente para cálculo de preço do combustível a ser comercializado. Assim, se fizermos uma análise prática da cadeia de comercialização do combustível, que se inicia na refinaria posteriormente é enviado para as distribuidoras para serem confeccionadas a gasolina ou diesel para consumo e finalmente para os postos de combustíveis, podemos chegar à conclusão que, no caso aqui apresentado, não vão existir variações de temperatura consideráveis em nenhum ponto dessa cadeia citada, tendo em vista que o combustível colhido na refinaria no norte do Estado da Bahia, a, em média 29 graus centígrados, vai chegar à distribuidora em Laranjeiras, a, em média 29 graus centígrados e chegará no posto de gasolina em Aracaju ou outra cidade do Estado de Sergipe aos mesmos 29 graus centígrados em média, o patamar de variação de temperatura é o mesmo para cada uma dessas fases de comercialização do combustível. (...)”

Portanto, devido às questões regulamentares e físico-químicas, entendo que a tese de que as diferenças encontradas pelo Fisco são referentes ao aumento de volume do combustível, levantada pela autuada, não tem a mínima fundamentação.

Por tudo, entendo que houve entradas de mercadorias sem a correspondente documentação fiscal.

(...)

Tem-se aqui, portanto, que a multa em questão está abaixo dos critérios utilizados pelo STF para caracterizá-la como confiscatória, sendo, portanto, legal.

Pelo exposto, julgo IMPROCEDENTES os embargos opostos pela PETROBRAS DISTRIBUIDORA S/A em face do ESTADO DE SERGIPE ao tempo que determino o prosseguimento da Execução Fiscal, em apenso.

Pelo princípio da causalidade, condeno a embargante ao pagamento dos honorários advocatícios que, desde já fixo, no percentual de 8% sobre o valor da causa, nos termos do art. 85, §3º, II, do CPC.

P.R.I

Transitado em julgado, certifique-se nos autos da Execução Fiscal de nº 201473001981. (...)"

QUESTÃO PREJUDICIAL

Alegação de configuração da decadência parcial dos créditos

Em suas razões recursais, a Embargante/recorrente alegou, em questão prejudicial, a decadência de parte dos créditos tributários cobrados, já que o início do prazo decadencial de **05 (cinco) anos**, conta-se a partir do fato gerador, nos termos do **artigo 150, §4º, do CTN**.

Aduziu que, diante disso, a notificação que deu ciência do Auto de Infração à Embargante/recorrente ocorreu somente em **31.05.2010**, ou seja, passaram-se mais de **05 (cinco) anos** da ocorrência de parte dos fatos geradores envolvidos na constituição do crédito tributário impugnado (**período de 01.01.2003 até 31.12.2003**), caracterizando, portanto, a hipótese de extinção do correspondente crédito fiscal pelo instituto da decadência, conforme previsão do **artigo 156, V, do CTN** em relação ao período destacado.

No entanto, como é cediço, o **ICMS** é um tributo sujeito a lançamento por homologação, ou seja, a lei atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento da exação, sem análise prévia por parte da autoridade administrativa. Portanto, havendo o regular pagamento, o fisco homologa e, por consequência, extingue o crédito tributário, nos termos do **artigo 156, VII, do Código Tributário Nacional**.

Entretanto, não ocorrendo o devido recolhimento ou, sendo este a menor, deve a autoridade fiscal efetuar o lançamento de ofício, de acordo com o **artigo 149 do CTN**, como aconteceu no caso concreto.

Em razão do exposto, cumpre-me asseverar que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, havendo o devido pagamento da exação no momento oportuno, o prazo decadencial é de **05 (cinco) anos** a contar do fato gerador, consoante disposto no **artigo 150, § 4º, do CTN, in verbis**:

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

No entanto, quando o lançamento é realizado de ofício, porque o recolhimento foi em desconformidade com a legislação pertinente, o prazo de decadência, também de **05 (cinco) anos**, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, consoante previsão do **artigo 173, I, do CTN, in verbis**:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

Sendo assim, considerando que não houve recolhimento integral do **ICMS** sobre as mercadorias posteriormente encontradas pelo Fisco (existiu recolhimento a menor), restando afastada, portanto, a aplicação do **artigo 150, §4º, do CTN** e atraindo, por conseguinte, a regra do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (**artigo 173, I, do CNT**).

É que, além do alegado acima, o Tribunal de origem afastou a decadência do crédito tributário sob o fundamento de que seu lançamento foi anulado em decorrência de vício formal, sendo aplicável, portanto, o termo a quo do prazo decadencial previsto no **art. 173**, inciso **II**, do **CTN**, in verbis:

“(...)Apesar de tudo isso, a decadência aqui tratada, assente de que se trata daquela na modalidade prevista para o lançamento de ofício, possuiu como dies a quo não o início do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, mas sim da data do trânsito em julgado administrativo que anulou, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado e que, por sua vez, ensejou a lavratura dos autos de infração que originaram as CDAs executadas, tudo conforme art. 173, II, do CTN, já transcrito acima.

Deste modo, considerando que as decisões administrativas pela anulação ocorreram em junho de 2009 (págs. 688/692) e que os novos lançamentos foram realizados em abril de 2010, portanto, dentro do prazo previsto na lei, rejeito a preliminar de decadência.(...)”

Assim, o prazo a Fazenda pública proceder ao lançamento do crédito tributário, quando houver eventual decisão anulatória judicial ou administrativa relativo ao respectivo lançamento, em virtude da ocorrência de vício formal, inicia-se na data em que tal decisão tornar-se definitiva, na forma do **art. 173, II**, do **CTN**, sendo que o prazo para lançamento somente se iniciou em **2009**. Portanto, com a notificação do devedor em **31.05.2010**, ocorreu dentro do prazo de **05 (cinco) anos** para o devido lançamento, razão pela qual **rejeito a alegação de decadência**.

MÉRITO

O cerne da questão quanto ao mérito, limita-se a saber se é devida ou não a cobrança de **ICMS** no caso concreto, sob argumento de que a **PETROBRÁS** recolheu a menor o citado imposto, em razão da entrada de mercadorias (combustível) sem a correspondente documentação fiscal e, subsidiariamente, se houve excesso na multa aplicada (**50%**), no intuito de averiguar o caráter confiscatório ou não desta penalidade.

Pois bem!

Analisando os autos, observo que a **CDA nº 2014005288**, que originou a **Execução Fiscal**, ora embargada, assim descreveu a infração tributária: *"Promoveu entrada(s) de mercadoria(s) no seu*

estabelecimento, sujeita(s) à substituição tributária, sem a cobertura de documentação fiscal exigível, conforme apurado através de levantamento quantitativo específico de seu estoque, cujos demonstrativos sejam anexos ao presente auto de infração”, conforme previsão dos “Arts. 204 e 677, § 2º c/c Arts. 36; 37; 141, incisos III e XIII; 144, inciso XVII; 181, inciso I; 679 e 684, todos do RICMS,, aprovado pelo Decreto nº21.400/02, sujeito a penalidade Artigo 72, inciso III, alínea “a” da Lei nº3.796/96, alterada pela Lei nº 4.3421/00.”

Ora, com base na referida **CDA**, tem-se que a Empresa/apelante foi autuada por falta de recolhimento do **ICMS**, em razão da constatação, por meio de levantamento quantitativo, de diferença a maior no volume dos combustíveis alienados pela Recorrente, em desacordo com as normas pertinentes. Como é cediço, após o levantamento quantitativo realizado pelo Fisco Estadual, em cada exercício financeiro, se forem encontradas eventuais diferenças entre o volume de combustível na entrada desta mercadoria e na saída deste produto, há indícios de irregularidades, como aconteceu no caso concreto, em que a fiscalização autuou a Distribuidora/recorrente por falta de recolhimento do **ICMS**.

Por sua vez, a Recorrente insurge-se contra o método de fiscalização utilizado pelo Ente Estatal, afirmando que o aumento de volume de combustível verificado no caso em apreço, na realidade, é decorrente de fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura. Em razão disso, a Embargante/apelante aduziu que no intuito de padronizar a medição do volume de combustíveis em litros, os Órgãos reguladores da atividade em questão, emitiram normas determinando que a referida medição fosse realizada à temperatura de **20 °C**, a exemplo da **Resolução nº 6, de 25.06.1970, do C.N.P. (atual A.N.P.)**.

Ademais, no sentido de esclarecer a questão, a Recorrente afirmou que os combustíveis são retirados da refinaria na temperatura convencionada, mas que, em virtude das variações de temperatura, podem sofrer aumento ou redução no seu volume durante seu armazenamento.

De acordo com a legislação pertinente e, ainda, analisando a sistemática da substituição tributária na hipótese aqui apresentada, vejo que a sujeição passiva é transferida para a figura do contribuinte substituto, que fica responsável pela retenção e pagamento do imposto referente às operações subsequentes, encerrando, assim, a fase tributária.

Na realidade, importante destacar, que independentemente do número de operações subsequentes ou dos preços praticados até a última operação fiscal, não haverá, em regra, valores a mais a cobrar nem a restituir, todavia, existem hipóteses em que isso poderá ocorrer. Outrossim, inicialmente pode-se chegar a conclusão de que a simples dilatação volumétrica do combustível, durante o transporte ou armazenamento, não implica hipótese de incidência do **ICMS** pelas entradas, por não restar configurada a tradição de mercadorias (circulação), que constitua fato gerador do referido imposto, até porque na alienação dos produtos pelas distribuidoras, a legislação reguladora da atividade de distribuição de combustíveis, determina que as refinarias realizem suas vendas de combustíveis, para aquelas distribuidoras, utilizando como unidade o volume medido a **20 °C**.

Acontece que o mesmo procedimento não é adotado pelas distribuidoras de combustíveis na alienação destes produtos para seus clientes, já que nesses casos, utiliza-se o volume medido à temperatura ambiente. Dessa forma, fica evidente que a utilização inadequada do volume como unidade de medição nas diversas fases da atividade de distribuição de combustíveis, venda, revenda, transporte e estocagem, acarretam distorções, em razão dessas substâncias sofrem alterações consideráveis no seu volume, quando submetidos a diferentes condições de temperatura e pressão.

No entanto, encontra-se notório que as distribuidoras, ao realizarem vendas de combustíveis, oferecem aos seus clientes pelo mesmo preço praticado, um **produto com volume comercializado a maior**, locupletando-se, assim, dessa circunstância, em razão de auferirem ganhos financeiros nessas operações.

O Magistrado singular, ao analisar a questão de mérito, assim fundamentou seu *decisum*:

“(…) Todavia, o que o Estado executa a título de ICMS foi o excesso encontrado sem documentação fiscal, indicativo da existência de combustível sem o devido recolhimento do imposto, sujeito, neste caso, ao regime da substituição tributária, que antecipa o pagamento do imposto referente às etapas subsequentes. A previsão genérica da substituição encontra-se expressa no Art. 150, §7º, da Constituição Federal, nos seguintes termos: Art. 150(…) (…) § 7.º **A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”**.

A substituição tributária é uma forma diferenciada de recolhimento do imposto sobre circulação de mercadoria, cuja responsabilidade tributária consiste em transferir, total ou parcial, a obrigação de pagar o tributo para outrem que não o contribuinte direto. Sua decorrência está em garantir ao fisco o recolhimento do tributo de forma mais ágil, antecipando a carga tributária para o momento anterior da ocorrência do fato gerador. Desta forma, o tributo que de forma normal é recolhido pelo responsável pela comercialização, após a ocorrência do fato gerador, passa a ser devido pelo fabricante ou pelo importador. Assim, a incidência do imposto se verifica por ter a distribuidora, em seus estoques, volume de combustíveis maior do que o contabilizado, sendo forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS, agindo corretamente o Estado de Sergipe no procedimento fiscal, não compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa. (...) O fisco está dizendo unicamente que houve entrada de combustíveis sem ser oferecida a tributação correspondente, e que, como na saída do produto, o consumidor sofrerá a carga tributária, esta deve ser repassada pela distribuidora à Fazenda Pública. (...)”

Sendo assim, importante destacar que não foi a falta de documentação fiscal que ocasionou o fato gerador do **ICMS**, mas sim o **não recolhimento do imposto sobre o excesso encontrado, sujeito ao regime da substituição tributária.**

Outrossim, apesar da Embargante alegar que a autuação fiscal não observou que a diferença indicada na autuação é decorrente da variação volumétrica, ela não negou as diferenças encontradas pelo Agente Fiscal, ou seja, apenas a Recorrente entendeu que as diferenças são meras transformações químicas da matéria e que a prática encontra-se amparada pelo ordenamento jurídico.

Importante registrar, também, que existem atos normativos que autorizam a diferença em estoque no caso de combustíveis líquidos, entretanto, tais normas exigem que as “perdas ou ganhos” sejam anotadas em livro próprio, o que não ocorreu *in casu*.

Em verdade, não foi adunada aos autos pela Embargante qualquer documentação no sentido de comprovar as diferenças de volume alegadas em sua exordial, cujo ônus probatório lhe competia, nos termos do **artigo 373, I, do NCPC**, tanto acompanhando a inicial, quanto na instrução do processo, o que implica o não afastamento da presunção de legitimidade da **CDA** em apreço.

Na realidade, extrai-se do feito que, em não havendo a comprovação pela própria Embargante das temperaturas de saída dos combustíveis, evidente que o Fisco não possuía informações suficientes para considerar a possível dilatação volumétrica.

O Juízo de origem, também, apresentou fundamentação acerca do tema. Veja-se:

“(...) A Portaria 26/1992, do Departamento Nacional de Combustíveis, instituiu o que chama de “Livro de Movimentação de Combustíveis”, devendo conter o registro diário dos estoques e das movimentações de compra e venda de gasolinas, óleo diesel, álcool, referindo-se no seu art. 5º, caput, a um procedimento específico a ser adotado para o caso de variação do estoque, in verbis:

Art. 5º – Independentemente de notificação do DNC, quando for constatada perda do estoque físico de combustível superior a 0,6% (seis décimos por cento) caberá ao PR proceder a apuração das causas e, se detectado vazamento para o meio ambiente, providenciar reparo do(s) equipamento(s) correspondente(s).

Veja-se que o dispositivo trata apenas da perda presumida, e não de ganho, como é a hipótese.

Da mesma forma acontece com a Resolução CNP n.º 07/1969, que, em seu artigo 9º, assegura a distribuidora o direito a restituição, a título de perdas por evaporação e manuseio na

cabotagem, da importância correspondente a 0,6% no caso de derivados claros (gasolina, diesel, querosene) e 0,5% no caso de derivados escuros (lubrificantes).

É fácil observar que o disposto na Resolução citada só se aplica no momento da entrada do combustível na distribuidora e não na saída. "Portanto, se a autuada aplicar tal dispositivo entendendo que o valor do presente auto de infração irá aumentar, pois a diferença pelas entradas será maior", explica trecho do acórdão n.º 201330003, relativo ao auto de infração n.º 201002896, proferido pelo Conselho do Conselho de Ocontribuintes do Estado de Sergipe.

Deste modo, não há razão legal que permita a exclusão dos 0,6% como concluiu a perícia, a meu ver, de forma equivocada. Excluída a incidência do percentual, a perícia deixa evidente a existência de entradas de mercadorias sem a correspondente documentação fiscal.

Ainda sobre a tese equivocada da tributação sobre diferenças volumétricas, importante citar trecho elucidativo do acórdão fiscal citado:

O deslinde da questão é simples, basta seguirmos o caminho estabelecido pela legislação pertinente, a começar pelo preâmbulo explicativo contido na Resolução CNP nº 6, de 25.6.1970, que tem a seguinte redação:

Considerando que o CNP, em sua 979ª Sessão ordinária, realizada a 30 de abril de 1958, estabeleceu coeficientes de correção de preços dos derivados do petróleo para as vendas que se realizarem à temperatura superior a 20 graus Celsius, de forma a impedir que o consumidor de tais produtos pagasse mais que o devido.

A Resolução acima referida apresenta dois anexos, que são duas tabelas de conversão, o primeiro converte a densidade observada para densidade a 20 graus centígrados, e a segunda converte o volume observado para o mesmo volume a 20 graus centígrados.

Como visto, essa conversão para 20 graus centígrados se dá única e exclusivamente para efeito do cálculo do preço da mercadoria. Um combustível pode sair da planta de uma refinaria a diversas temperaturas, por isso quando os caminhões tanques, por exemplo, são carregados na refinaria para efetuarem o transporte do combustível até a distribuidora, o funcionário que emite o documento fiscal converterá aquele volume comercializado, que já é definido, da temperatura ambiente para a temperatura de 20 graus centígrados. (...) Portanto, devido às questões regulamentares e físico-químicas, entendo que a tese de que as diferenças encontradas pelo Fisco são referentes ao aumento de volume do combustível, levantada pela autuada, não tem a mínima fundamentação. (...)"

Assim sendo, entendo que houve entradas de mercadorias (combustíveis) sem a correspondente documentação fiscal e, por conseguinte, sem o recolhimento do tributo devido.

A jurisprudência pátria, em casos semelhantes, assim se manifesta acerca do tema:

APELAÇÃO CÍVEL – AÇÃO ANULATÓRIA DE AUTOS DE INFRAÇÃO – DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEL – PRELIMINAR – ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO DE DEFESA – INEXISTÊNCIA – PROVA PERICIAL DEVIDAMENTE ANALISADA – MÉRITO – AUTOS DE INFRAÇÃO LAVRADOS DE ACORDO COM OS REQUISITOS LEGAIS – ARTIGO 62 DA LEI 3.796/96 – REGULARIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO DE AUTUAÇÃO DO CONTRIBUINTE – PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE – ALEGAÇÃO DE OSCILAÇÃO DE TEMPERATURA – ÔNUS DA PROVA DO AUTOR – REQUERENTE QUE NÃO SE DESINCUMBIU – ARTIGO 331, I DO CPC – INAPLICABILIDADE DA PORTARIA 26/92 DA AGÊNCIA NACIONAL DE PETRÓLEO – MANUTENÇÃO DA SENTENÇA – RECURSO CONHECIDO E IMPROVIDO – DECISÃO UNÂNIME.

(Apelação 201500722425, Acórdão 20161534, Relator: Roberto Eugênio da Fonseca Porto, julgamento em 23.02.2016, TJSE).

APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - DECADÊNCIA - INOCORRÊNCIA - OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO - MERCADORIA -

NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS - ARTIGO 155, §2º, X, b, DA CR - ESTORNO DO CRÉDITO - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL - TRIBUTAÇÃO AUTÔNOMA - ICMS PAGO - CREDITAMENTO PELO TOMADOR - IMPOSSIBILIDADE - ARTIGOS 19 E 20 DA LC 87/96 - RESPONSÁVEL PELO RECOLHIMENTO - APLICABILIDADE DO ARTIGO 33 DO CONVÊNIO 66/88 - EFEITOS SUSPENSOS DESDE 18.12.1992 PELA ADIN 715-7 - DESTINATÁRIO DA MERCADORIA - CONSUMIDOR FINAL - IRRELEVÂNCIA - CÁLCULO DO ESTORNO - METODOLOGIA NÃO PREVISTA NO RICMS/96 - MÉTODO MAIS BENÉFICO AO CONTRIBUINTE - POSSIBILIDADE - DILATAÇÃO DO COMBUSTÍVEL - CONTROLE DO VOLUME EM RAZÃO DA TEMPERATURA - RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE - APURAÇÃO DE CRÉDITO-INOCORRÊNCIA - RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA - IMPOSSIBILIDADE.

(...).

Segundo disposição do artigo 155, §2º, X, b, da CR, não incide ICMS sobre as operações destinadas a outros Estados, de petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

Conforme disposição do artigo 155, §2º, II, a e b, da CR, quando houver isenção ou não-incidência, fica impossibilitada a compensação, sendo anulados os créditos atinentes às operações que antecederam àquela sobre a qual não há incidência ou operação isenta.

Nas hipóteses da não-incidência prevista no artigo 155, §2º, X, b, da CR, o sujeito passivo do ICMS fica obrigado, nos termos do artigo 21, I, da LC 87/96, à proceder o estorno do imposto que tiver creditado. A liminar concedida pelo STF na ADIN 715-7 suspendeu os efeitos do artigo 33 do Convênio desde 18.12.1992, ficando impossibilitado o aproveitamento do crédito nas saídas interestaduais de petróleo e seus derivados. A saída de mercadorias derivadas do petróleo não pode, em nenhuma hipótese, ser confundida com o serviço de transporte interestadual das respectivas mercadorias, possuindo tributação autônoma, cujo crédito poderá ser aproveitado pelo contribuinte de direito. Em havendo recolhimento do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte pelo próprio tomador, somente o prestador do serviço poderá creditar-se do respectivo pagamento.

É irrelevante se o destinatário da mercadoria é contribuinte ou consumidor final, pois a regra da imunidade se aplica no momento do fato gerador, o qual ocorre no instante em que a mercadoria tem saída do estabelecimento do remetente.

Quando a prova pericial é contundente em afirmar que os métodos utilizados pela Fazenda Estadual são mais benéficos ao contribuinte, deve ser mantida a metodologia adotada, ainda que não prevista no regulamento específico.

É obrigação do contribuinte no momento da compra do combustível e durante a sua estocagem até o momento da venda proceder à quantificação dos volumes dentro do padrão de temperatura de 20°C utilizando as tabelas de conversão de densidade e volume.

(...).

(TJMG - Apelação Cível 1.0027.03.003586-2/001, Relator: Des. Selma Marques, 6ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 05/11/2013, publicação da súmula em 20.11.2013).

APELAÇÃO CÍVEL - MANDADO DE SEGURANÇA — ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE — COMBUSTÍVEL — DILAÇÃO VOLUMÉTRICA POR VARIAÇÃO DE TEMPERATURA — CABIMENTO DE ICMS COMPLEMENTAR — IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA — AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO VIOLADO— BASE DE CÁLCULO REAL MAIOR QUE A PRESUMIDA - INTELIGÊNCIA DE PRECEDENTE DO STF — CONVÊNIO Nº 61/2015 (CONFAZ) - JULGAMENTO DE MÉRITO DA QUESTÃO - ART. 1013, §3º, INCISO I DO NCP - IMPROVIMENTO DO RECURSO (Apelação Cível nº 201600824998 nº único0025043-41.2015.8.25.0001 - 2ª CÂMARA CÍVEL, Tribunal de Justiça de Sergipe - Relator Luiz Antônio Araújo Mendonça - julgado em 06.03.2017).

Nesse passo, comprovada a entrada de mercadoria e não tendo a Embargante provado o pagamento da diferença, é de se concluir que o recolhimento do **ICMS** sobre as diferenças é impositiva, de acordo com a tipificação exposta pelo Fisco Estatal na **CDA** em questão.

Em relação à alegação da Empresa/recorrente de que a **multa de 50% (cinquenta por cento), aplicada no caso em apreço, encontra-se exorbitante, entendo que tal argumento não merece êxito.** Explico!

É que o **Supremo Tribunal Federal** já enfrentou a questão do caráter confiscatório das multas tributárias. Elas devem guardar proporcionalidade entre a multa aplicada e o ato praticado, não devendo ter valor irrisório, mas também não tendo um montante que impossibilite o pagamento do imposto. Observe-se:

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. NECESSIDADE DE NOTIFICAÇÃO. CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA FISCAL. Em se tratando de débito declarado pelo próprio contribuinte, não se faz necessária sua homologação formal, motivo por que o crédito tributário se torna imediatamente exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação do sujeito. O valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que a abusividade se revela nas multas arbitradas acima do montante de 100%. **Agravo regimental a que se nega provimento.** (AI 838302 AgR, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 25.02.2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-063 DIVULG 28-03-2014 PUBLIC 31-03-2014).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. MULTA MORATÓRIA APLICADA NO PERCENTUAL DE 40%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTES DO TRIBUNAL PLENO. 1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal já decidiu, em diversas ocasiões, serem abusivas multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100% (ADI 1075 MC, Relator: Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJ de 24-11-2006; ADI 551, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ de 14-02-2003). 2. Assim, não possui caráter confiscatório multa moratória aplicada com base na legislação pertinente no percentual de 40% da obrigação tributária. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STF - RE: 400927 MS, Relator: Min. TEORI ZAVASCKI, data de julgamento: 04.06.2013, Segunda Turma, data de publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-115 DIVULG 17.06.2013 PUBLIC 18.06.2013).

Assim sendo, firmou a Corte Suprema o entendimento de que a multa mostra-se confiscatória quando ultrapassar o percentual de **100%** do imposto aplicado, **o que não é o caso dos autos, motivo pelo qual mantendo a multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do tributo, em obediência aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, bem como em razão do entendimento do STF acerca do tema.**

Quanto ao pedido de tutela antecipada recursal, no sentido de que seja **concedido o efeito suspensivo à Execução Fiscal, até o trânsito em julgado destes Embargos, vejo que tal pleito, também, não merece sucesso.** Explico!

Segundo entendimento doutrinário e jurisprudencial acerca da questão, o ajuizamento dos **Embargos à Execução Fiscal** não determinará, automaticamente, a suspensão da Execução, dependendo, portanto, de outros requisitos para que seja deferido tal pleito, como, por exemplo, a plausibilidade do direito perseguido e o risco de dano ao interessado. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CDA. REQUISITOS. ANÁLISE. SÚMULA 7 DO STJ. EXECUÇÃO FISCAL. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INEXISTÊNCIA DE EQUIPARAÇÃO DA FIANÇA BANCÁRIA AO DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL DO TRIBUTO DEVIDO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO 1.156.668/DF. NECESSIDADE DE GARANTIA E ANÁLISE DO JUIZ ACERCA DA RELEVÂNCIA DA ARGUMENTAÇÃO E DA OCORRÊNCIA DE GRAVE DANO DE DIFÍCIL E INCERTA REPARAÇÃO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO 1.272.827/PE.

1. Hipótese em que o Tribunal de origem assentou não haver qualquer nulidade na CDA (fl. 947, e-STJ): "O fundamento correspondente à nulidade inicial da CDA também não procede (...)

3. Este Tribunal Superior, no julgamento do Recurso Especial Repetitivo 1.272.827/PE (Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 31/5/2013), assentou entendimento na linha de que, para atribuição de efeitos suspensivos aos Embargos do Devedor, não basta a apresentação de garantia, é imperiosa a verificação pelo juiz da relevância da fundamentação (*fumus boni iuris*) e do perigo de dano irreparável ou de difícil reparação (*periculum in mora*), requisitos não presentes, *in casu*, de acordo com a Corte de origem.

4. Agravo Interno não provido. (AgInt no REsp 1653658/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 05.12.2017, DJe 19.12.2017).

O artigo 919, §1º, do NCPC assim dispõe:

“Art. 919. Os embargos à execução não terão efeito suspensivo.

§ 1º O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando verificados os requisitos para a concessão da tutela provisória e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes.”

Dessa forma, não vislumbro nos autos a relevância da fundamentação recursal (*fumus boni iuris*), suficiente para a concessão de efeito suspensivo à **Execução Fiscal**, visto que restou demonstrada que a cobrança do **ICMS** em questão é devida.

Assim sendo, **indefiro o citado pedido de tutela antecipada recursal (suspensão da Execução Fiscal correlata).**

Por oportuno, em atenção ao artigo 85, §11, do NCPC, já que a sentença objurgada foi publicada após a vigência do CPC/2015 e aqui mantida, em razão do improvimento deste Apelo, majoro os honorários advocatícios fixados de 8% (oito por cento) para 12% (doze por cento) sobre o valor da causa, em favor do Embargado/apelado, a serem arcados pela Embargante/apelante, diante do trabalho adicional realizado pelo causídico do Recorrido.

No que tange ao pleito do Apelante de ver prequestionados alguns dispositivos constitucionais e legais, pugnano por formulação de tese específica, cumpro-me asseverar que quando o **Superior Tribunal de Justiça** ou o **Supremo Tribunal Federal** exigem como condição de admissibilidade do recurso o prequestionamento, fazem para evitar que seja ferida a garantia do duplo grau de jurisdição.

Assim, a matéria deduzida em recurso especial ou extraordinário já deve ter passado pelo crivo do Tribunal inferior. Porém, tal indicação não impõe que os Julgadores tenham que fazer expressa referência aos artigos que são do interesse das partes em questionar, o que seria mais um entrave para a prestação jurisdicional que já não atende aos justos reclamos sociais de celeridade.

Dessa forma, entendo desnecessária qualquer manifestação adicional, uma vez que o Acórdão resolveu integralmente e de forma fundamentada a matéria que interessa ao correto julgamento da lide.

Ante o exposto, **conheço do recurso**, por cabível e tempestivo, para **negar-lhe provimento**, mantendo-se a sentença monocrática incólume nos seus termos.

É como voto.

Aracaju/SE, 19 de Março de 2019.

DES. RICARDO MÚCIO SANTANA DE A. LIMA
RELATOR



Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso do Sul

16 de agosto de 2018

4ª Câmara Cível

Apelação - Nº 0057913-44.2011.8.12.0001 - Campo Grande
Relator – Exmo. Sr. Des. Dorival Renato Pavan
Apelante : Petrobrás Distribuidora S/A
Advogado : Miguel Jonil Feydit Vieira (OAB: 307049/SP)
Advogado : José Guilherme Costa (OAB: 126729/RJ)
Advogada : Ivana da Silva (OAB: 44936/PR)
Advogado : Carlos Anzoategui Neto (OAB: 11673BM/S)
Apelado : Estado de Mato Grosso do Sul
Proc. do Estado : Thais Gaspar (OAB: 9781B/MS)

E M E N T A – APELAÇÃO CÍVEL – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – AUTO DE INFRAÇÃO – ICMS COBRADO A MENOR NO INÍCIO DA CADEIA DE CIRCULAÇÃO DA MERCADORIA – COMBUSTÍVEIS – VALOR DO IMPOSTO PRESUMIDO QUE TEVE BASE DE CÁLCULO MENOR QUE A EFETIVADA EM RAZÃO DE INFORMAÇÃO INCOMPLETA REPASSADA PELA DISTRIBUIDORA – LEGALIDADE DA COBRANÇA – SENTENÇA MANTIDA – RECURSO IMPROVIDO NESTE PONTO.

1) Se o combustível é adquirido à temperatura de 20° C, mas comercializado pela distribuidora à temperatura ambiente, o que gera aumento de volume pela dilatação do produto e tal fato não foi considerado na indicação da base de cálculo para o ICMS-ST, de modo que o valor do imposto presumido ficou menor por não ter sido calculado conforme o valor final a ser ofertado, é legítima a autuação do contribuinte e cobrança da diferença não recolhida.

2) Em que pese tratar-se de recolhimento de imposto pelo substituto tributário tendo como parâmetro fato gerador presumido, o fato é que a apelante omitiu informações imprescindíveis à refinaria, de modo que a base de cálculo tomada como parâmetro para o imposto presumido não refletiu o total da operação, que seria aquele estabelecido para o consumidor final, de modo que o Estado não cobra tributo por operação posterior ao fato gerador presumido, mas apenas autou como infração e corrigiu a base de cálculo que deveria ter sido utilizada no momento do recolhimento do imposto no início da cadeia.

3) Não se aplica ao caso em comento o verbete da Súmula nº 166 do STJ e o Convênio nº 13/97, pois muito embora tenha ocorrido a transferência de combustível para filiais da própria apelante neste Estado, não houve a cobrança de novo tributo, mas apenas da diferença entre o valor recolhido e o valor que deveria ter sido pago se a apelante prestasse as informações idôneas, utilizando a base de cálculo correta, de modo que a distribuidora é sim responsável pelo pagamento do tributo que não foi recolhido pela refinaria, por expressa disposição do Convênio nº 03/99.

MULTAS FISCAIS – MULTAS EM PATAMARES ELEVADOS – OFENSA AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE - CARÁTER



Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso do Sul

CONFISCATÓRIO DAS MULTAS – INCONSTITUCIONALIDADE DOS DISPOSITIVOS LEGAIS QUE FIXAM MULTA EM PORCENTUAIS INCOMPATÍVEIS COM A NATUREZA DA INFRAÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE PROCLAMADA – DESNECESSIDADE DE REMESSA AO ÓRGÃO ESPECIAL POR JÁ TER DECIDIDO QUESTÃO IDÊNTICA – RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO PARA REDUZIR O VALOR DA MULTA.

1) Quando o percentual fixado a título de multa fiscal decorrente do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias distancia-se do princípio da razoabilidade e proporcionalidade, caracteriza-se o seu caráter confiscatório, vedado pelo artigo 150, IV, da Constituição Federal.

Sendo o não-confisco princípio aplicável aos tributos, a restrição é também aplicável às multas tributárias. Isto porque o tributo – e conseqüentemente, sua sanção pecuniária instituída a título de multa - não deve subtrair mais do que uma parte razoável do patrimônio ou da renda do contribuinte, sob pena de inviabilizar a continuidade da atividade econômica e empresarial do sujeito passivo da obrigação tributária.

2) Inconstitucionalidade proclamada no âmbito da Câmara, sem remessa ao Órgão Especial em respeito à cláusula de reserva de Plenário, porque o Órgão Especial já decidiu *matéria idêntica*.

3) Recurso da embargante parcialmente provido apenas para reduzir o valor da multa imposta pelo embargado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os juízes da 4ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça, na conformidade da ata de julgamentos, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

Campo Grande, 16 de agosto de 2018.

Des. Dorival Renato Pavan - Relator



Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso do Sul

R E L A T Ó R I O

O Sr. Des. Dorival Renato Pavan.

PETROBRAS DISTRIBUIDORA S/A interpõe apelação cível contra a sentença de fls. 360-381, proferida pela juíza da vara de execução fiscal da fazenda pública estadual, Dr^a. Joseliza Alessandra Vanzela Turine, que julgou improcedentes os pedidos formulados pela apelante em embargos à execução que promove em face do **ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL**, condenando-a ao pagamento das custas e honorários advocatícios fixados em R\$ 30.000,00 (trinta mil reais).

Sustenta a recorrente que o douto juízo *a quo* entendeu que, através da variação volumétrica, ocorreu aumento de volume do produto comercializado por ela; que ela não forneceu à refinaria, substituta tributária do ICMS incidente sobre o óleo diesel e que a legislação na qual a apelante fundava sua operação de transferência de produto de estabelecimento não está mais em vigor.

Resume a controvérsia no fato de fisco estadual pretender exigir ICMS-ST sobre a transferência de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, sob a alegação de que a comercialização pela apelante de produto à temperatura ambiente, tendo-o adquirido à temperatura de 20° C, gera aumento de volume pela dilatação do combustível.

Aduz que não foram analisadas as suas argumentações afetas ao fato de que a autuação se fez sobre operação de transferência de óleo diesel entre filiais da mesma empresa, operação que não incide ICMS (súmula 166 do STJ) e não sobre operação de venda, bem como sobre o argumento de que a incidência de ICMS por Substituição Tributária se trata de fato gerador presumido e, portanto, definitivo, não havendo o que se falar em complementação de impostos.

Também defende que a real hipótese de incidência do ICMS não prevê a dilatação volumétrica como fato gerador, conforme disposições constitucionais, da Lei Complementar n. 87/96 e nas leis de ICMS do Estado de MS.

Afirma que a base de cálculo presumida do ICMS-Substituição Tributária retido e recolhido por antecipação é definitiva, conforme decidido pelo STF na ADI n. 1851-4, mormente porque a base de cálculo presumida, que serve de base para o cálculo do ICMS-ST a ser recolhido por antecipação, é oriunda de uma pauta fiscal elaborada pelo próprio Estado Tributante que já deveria considerar as temperaturas médias do referido estado e, portanto, essa variação volumétrica.

Argumenta sobre a inconsistência entre o motivo especificado nos autos de infração e o motivo real da cobrança fiscal, uma vez que o fundamento apontado no auto de infração para o lançamento tributário foi a entrada/saída de produtos sem a devida tributação, sendo que a autuação errônea é justificada pelo fato de não haver na legislação a previsão para escrituração fiscal da variação ocorrida nos volumes ou base para cobrança de ICMS sobre tal variação.

Destaca que foi reconhecido pela própria Fazenda Pública que a apelante não promoveu a entrada de mercadorias desacompanhadas de nota fiscal, sendo tal fato suficiente para determinar a nulidade do lançamento tributário por erro material e a afronta ao art. 142 do CTN que exige a determinação do fato gerador.

Argumenta que, por se tratar de produto altamente volátil, seu volume é modificado em toda e qualquer alteração de temperatura ocorrida durante o dia, o que dependerá do horário de visita da fiscalização, e o que se comercializa é a



Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso do Sul

quantidade de carburante que fazem a movimentação do motor, e isto permanece inalterada.

Discorre sobre o caráter confiscatório da multa de 150% sobre o valor originário do tributo.

Requeru que fosse concedido efeito suspensivo à apelação, o que foi indeferido, conforme decisão de fls. 490-491.

O apelado apresentou contrarrazões às fls. 423-441.

V O T O

O Sr. Des. Dorival Renato Pavan. (Relator)

PETROBRAS DISTRIBUIDORA S/A interpõe apelação cível contra a sentença de fls. 360-381, proferida pela juíza da vara de execução fiscal da fazenda pública estadual, Dr^a. Joseliza Alessandra Vanzela Turine, que julgou improcedentes os pedidos formulados pela apelante em embargos à execução que promove em face do **ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL**, condenando-a ao pagamento das custas e honorários advocatícios fixados em R\$ 30.000,00 (trinta mil reais).

1.

O novo Código de Processo Civil, instituído pela Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015, entrou em vigor no dia 18 de março de 2016, e a sentença foi publicada em 19 de junho de 2015 (fl. 398), ou seja, ainda sob a égide do Código de Processo Civil de 1973, de sorte que este deve reger o julgamento do presente recurso.

2.

BREVE DIGRESSÃO FÁTICA

Infere-se dos autos que a empresa apelante moveu os presentes embargos à execução fiscal instaurada pelo Estado de Mato Grosso do Sul (autos n. 001.06.013000-9), objetivando a declaração de nulidade das CDA's que instruem a demanda executiva, tendo em vista que a autuação está embasada na transferência de combustível de um estabelecimento para o outro da própria apelante em temperatura que provocou o aumento da quantidade nominal do produto, o que deu ensejo à cobrança de ICMS complementar.

Defendeu a inexistência de previsão legal que determine a transferência do produto em temperatura ambiente, sendo que ocorre é apenas a transferência de produto entre estabelecimentos, sem que haja a sua comercialização, transferindo-se para o Estado destinatário o imposto anteriormente retido pela refinaria em substituição tributária.

Também argumentou sobre a definitividade da substituição tributária, salientando que os estoques de combustíveis sujeitam-se a variações volumétricas em função de diversos fatores peculiares à atividade de distribuição de combustíveis, de modo que os órgãos responsáveis pela regulação do setor (ANP e autarquias antecessoras) editaram normas específicas estipulando os limites de variação admitidos como razoáveis, de modo que, na aplicação do instituto da substituição tributária não caberia restituição ou complementação do imposto pago pelo contribuinte



Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso do Sul

substituto.

Por fim, pediu o afastamento da multa cobrada em percentual de 150% do valor do débito, tendo em vista o seu caráter confiscatório.

Em impugnação, o Estado alegou que o contribuinte que realiza as operações ou prestações submetidas ao regime de sujeição passiva por substituição com retenção do imposto tem sido obrigado a observar a disciplina estabelecida pelo Estado de destino da mercadoria, conforme Lei Complementar n. 87/96, constatando-se, nos termos do Convênio ICMS 03/99 e atualizações posteriores que a refinaria é responsável pela retenção e recolhimento do ICMS.

Afirma que, considerando a variação da temperatura ambiente, ficou estabelecida a obrigatoriedade de as distribuidoras informarem às refinarias as diferenças, em face da conversão de 20° C para a temperatura ambiente, dos volumes a serem efetivamente tributados e recolhidos aos Estados consumidores, de sorte que, *in casu*, a executada, ao preencher os relatórios com base na temperatura convertida no patamar de 20° C, fez com que a refinaria retivesse e repassasse o ICMS em valor inferior ao que deveria, pois, no caso de haver sido declarado e registrado com base na temperatura ambiente, certamente o volume seria maior e, por conseguinte, o ICMS também.

Sobreveio a sentença de improcedência dos pedidos iniciais.

A embargante interpôs o presente recurso de apelação, reafirmando os argumentos consignados na inicial, conforme relatório do presente recurso.

3.

DA NULIDADE DAS CDA'S QUE EMBASAM A EXECUÇÃO

FISCAL

Em relação à matéria carreada no recurso, observada a clareza e a percuciência da sentença singular, para não incidir em redundância, mantenho-a por seus próprios fundamentos¹, razão por que a transcrevo a seguir para também embasar este julgado, *in verbis*:

"Como se vê, o cerne da questão reside em declarar se constitui ou não fato gerador a operação de transferência entre filiais da mesma pessoa jurídica, ainda que localizada em Estados diversos e, se esta operação deveria ser lastreada em nota fiscal emitida tendo como base a temperatura ambiente do combustível e não a temperatura de 20°C, recolhendo-se, assim, o acréscimo do tributo em razão da variação de temperatura.

Pois bem.

A embargante foi autuada através dos Autos de Lançamento e Imposição de Multa nº 2503 e 2448, lavrados em 20/05/2004 e 19/05/2004, respectivamente, os quais possuem basicamente a descrição da mesma infração ocorrida no período compreendido entre julho de 2002 e fevereiro de 2004, sendo o ALIM nº 2503 referente à gasolina automotiva e o ALIM nº 2448 à óleo diesel.

¹ A propósito:

“AGRAVO REGIMENTAL. FUNDAMENTAÇÃO. AUSÊNCIA DE NULIDADE. OMISSÃO INEXISTENTE. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS.

É lícito ao Tribunal a quo adotar os fundamentos da sentença como suporte do acórdão que a confirme. (...)”.(STJ - AgRg no Ag 517299/MT, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, 3ª T., j. em 09.05.2006, DJ 29.05.2006 p. 230).



Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso do Sul

No que tange ao Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), a Constituição Federal atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituí-lo, consoante dispõe o seu art. 155, II².

Por sua vez, o mesmo dispositivo constitucional, traz em seu inciso X, as hipóteses de não-incidência do tributo, isto é, indica as operações em que mesmo ocorrendo circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação, não serão passíveis de tributação.

Mais precisamente, o art. 155, X, "b", da Carta Magna, dispõe que "sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica", não incidirá o ICMS.

Entretanto, a fim de dirimir os constantes conflitos que vinham ocorrendo entre o fisco dos Estados e as distribuidoras de petróleo e seus derivados, diante da redação do dispositivo constitucional e lógico, a fim de regulamentar toda a disposição constitucional relativa ao ICMS, foi promulgada a Lei Complementar nº 87/96, conhecida como Lei Kandir. Com a promulgação desta lei, começou a pacificar-se o entendimento de que o texto constitucional, ao estabelecer que o ICMS não incidiria nas operações interestaduais com combustíveis, lubrificantes e energia elétrica, na verdade estabelecia que, nas operações interestaduais com estes produtos, o ICMS seria devido tão-somente ao Estado de destino, consoante consolidado pelo Supremo Tribunal Federal no RE 198.088/SP, de relatoria do Min. Ilmar Galvão.

Comentando acerca da disposição constitucional, Eduardo Sabbag in Manual de Direito Tributário (2012), pág. 1074, ensina que:

*"quanto ao petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica, a Constituição explicita regra imunizadora no intuito de proteger o equilíbrio no federalismo fiscal, uma vez que as fontes produtoras de petróleo e energia elétrica se concentram em poucos Estados, que seriam exageradamente beneficiados se pudessem tributar esses bens. Todavia, essa não incidência valerá tão somente quando tais bens forem destinados à industrialização ou à comercialização (art. 3º, III, da LC n. 87/96), o que permite a incidência sobre a entrada no Estado destinatário daquelas mercadorias quando o destino for para seu próprio consumo, cabendo o imposto ao **Estado onde estiver localizado o adquirente** (art. 2º, §1º, III, da LC 87/96)."*

Ainda, no art. 2º, §1º, III e art. 3º, III, ambos da Lei Kandir, delimita-se quais operações interestaduais serão passíveis de serem tributadas. Senão vejamos:

"Art. 2º. O imposto incide sobre:

(...)

§1º O imposto incide também:

² "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;



Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso do Sul

(...)

III – sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operação interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente."

"Art. 3º O imposto não incide sobre:

(...)

III – operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização."

A conclusão que se extrai dos dispositivos constitucionais e legais acima transcritos, é de que em qualquer operação de circulação de combustíveis o ICMS será devido ao Estado de destino, a fim de manter a paridade entre os Estados produtores e não produtores de petróleo e seus derivados.

De outro vértice, a mesma Lei Kandir, em seu art. 9º, facultou aos Estados a possibilidade de transferir a obrigação de recolher o imposto devido na operação subsequente, àquele contribuinte que iniciou a cadeia de circulação da mercadoria, mesmo na hipótese de que o fato gerador venha a ocorrer somente a posteriori (substituição tributária "para frente"), como forma de facilitar a fiscalização e evitar a sonegação que ao final da cadeia de operações comumente era constatada pelo fisco.

De acordo com o aludido dispositivo, "a adoção de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados", regulação que foi realizada pelo Convênio nº 105 de 25 de setembro de 1992 que, posteriormente, foi revogado pelo Convênio nº 03 de 16 de abril de 1999, ambos dispendo sobre a aplicação da substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, firmados pelo Ministro da Fazenda, Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação e o Gerente de Receita dos Estados e do Distrito Federal, do qual o Estado de Mato Grosso do Sul foi signatário.

Portanto, as obrigações dos contribuintes e substitutos tributários, com relação à circulação de mercadorias (combustível) eram reguladas pelo Convênio nº 03/99.

Aliás, reforçando a inaplicabilidade dos atos normativos indicados pela embargante, transcrevo trecho do voto do Conselheiro Relator Washington Luis Freire de Oliveira no Processo Administrativo nº 3025024106641, que tramitou no Conselho Administrativo Tributário - CAT do Estado de Goiás, com o seguinte teor:

*"A Portaria nº 27 de 19 de fevereiro de 1956 do MTIC e a Resolução nº 6 de 25.06.1970 do CNP, mencionadas pela recorrente, não possuem mais seus efeitos coercitivos desde a liberação dos preços de combustíveis ocorrida sob o amparo da Lei nº 9.478/97 e, posteriormente, da Lei nº 9.990/00, conforme resposta do Superintendente de Abastecimento da ANP à consulta formulada pelo Secretário Executivo do CONFAZ, assim informa o Superintendente: **"Desde a liberação dos preços de combustível, cessou a obrigatoriedade de observância pelos***



Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso do Sul

agentes econômicos do abastecimento de norma do extinto Conselho Nacional de Petróleo – CNP, relativa à temperatura de 20°C para fins de comercialização de derivados de petróleo". Conclui afirmando, ainda, o seguinte: **"presentemente, no regime vigente de livre mercado, não há regramento da ANP sobre o tema, cabendo aos citados agentes negociarem e pactuarem as condições de compra e venda de combustíveis, aí inclusa a que se refere à temperatura."** (grifo nosso)

Com isso, qualquer legislação tributária (dentre elas portarias e resoluções) que contrariem o aludido convênio deixou de ter eficácia sobre as operações de circulação de mercadorias (combustível – gasolina automotiva), restando afastada a alegação da embargante de que a transferência de combustível entre suas filiais se deu à temperatura de 20°C por expressa autorização da Portaria nº 60 de 29 de março de 1996, do Ministério da Fazenda e Resolução nº 6 do extinto Conselho Nacional do Petróleo, pois, como dito, as operações realizadas relativas à combustíveis deveriam ser lastreadas pelas normas do Convênio nº 03/99. Tal ilação também afasta a alegação da embargante de "quebra técnica", pois se desconsidera, para fins tributários, a temperatura de 20°C, aplicando-se o valor total da operação que, como se sabe, ao final é realizada a comercialização do combustível à temperatura ambiente e por força da substituição tributária deverá ser recolhido o tributo devido ao Estado de destino levando em consideração o preço praticado ao consumidor.

Estabelecida a legislação de incidência sobre as operações de circulação de combustíveis e que rege o caso em comento, resta realizar uma análise minuciosa de seus dispositivos, a fim de estabelecer se há ou não responsabilidade da distribuidora quanto ao recolhimento do ICMS incidente sobre a quantidade de combustível decorrente da variação de temperatura no momento em que realizou sua transferência entre estabelecimento localizados em outra unidade da Federação, sendo a remetente localizada no Estado de São Paulo e a destinatária neste Estado.

No momento da autuação, o fiscal de rendas capitulou a infração cometida pela embargante na Cláusula décima nona do Convênio nº 03/99.

"CONVÊNIO 03/99 (vigeu de julho de de 1999 a junho de 2008):

Nova redação dada a cláusula décima nona, pelo Conv. ICMS 59/02, efeitos a partir de 01.09.02.

Cláusula décima nona O disposto nas cláusulas nona a décima segunda não exclui a responsabilidade do TRR, da distribuidora de combustíveis ou do importador pela omissão ou pela apresentação de informações falsas ou inexatas, podendo as unidades federadas exigir diretamente do estabelecimento responsável pela omissão ou pelas informações falsas ou inexatas o imposto devido a partir da operação por eles realizada, até a última, e seus respectivos acréscimos.

Redação anterior dada à cláusula décima nona, pelo Conv. 34/02, efeitos de 21.03.02 a 31.08.02.

Cláusula décima nona O disposto nas cláusulas nona à décima segunda não exclui a responsabilidade do TRR, da distribuidora de



Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso do Sul

combustíveis, do importador ou do formulador de combustíveis pela omissão ou pela apresentação de informações falsas ou inexatas, podendo as unidades federadas exigir diretamente do estabelecimento responsável pela omissão ou pelas informações falsas ou inexatas o imposto devido a partir da operação por eles realizada, até a última, e seus respectivos acréscimos.

Por sua vez, as mencionadas Cláusulas décima e décima primeira, mencionadas na Cláusula décima nona do aludido Convênio à época dos fatos geradores, assim dispunham:

"Cláusula décima-B A distribuidora de combustíveis ou o importador que promover operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo, cujo imposto tenha sido retido anteriormente, deverá:

I - indicar no campo "INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES" da Nota Fiscal a seguinte expressão: "ICMS retido a ser pago nos termos da cláusula décima primeira do Convênio ICMS 03/99";

II - registrar, com a utilização do programa aprovado pela COTEPE/ICMS, os dados relativos a cada operação;

III - entregar as informações relativas a essas operações, na forma e prazos estabelecidos no Capítulo V:

a) à unidade federada de origem da mercadoria;

b) à unidade federada de destino da mercadoria;

c) à refinaria de petróleo ou suas bases, na condição de sujeito passivo por substituição. (grifo nosso)

Nova redação dada ao caput da cláusula décima primeira, mantidos seus incisos, pelo Conv. 138/01, efeitos a partir de 01.01.02.

Cláusula décima primeira A refinaria de petróleo ou suas bases, deverá:

I - incluir no programa de computador aprovado pela COTEPE/ICMS os dados:

a) informados por contribuinte que tenha recebido a mercadoria diretamente do sujeito passivo por substituição ;

b) relativos às próprias operações.

II - determinar, por meio do referido programa, o valor do imposto a ser repassado às unidades federadas de destino das mercadorias;

III - efetuar:

Nova redação dada a alínea "a" do inciso III, da cláusula décima primeira, pelo Conv. ICMS 59/02, efeitos a partir de 01.09.02.

a) em relação às operações cujo imposto tenha sido anteriormente retido por refinaria de petróleo ou suas bases, o repasse do valor do imposto devido às unidades federadas de destino das mercadorias, limitado ao valor do imposto efetivamente retido e do relativo à operação própria, até o 10º (décimo) dia do mês subsequente àquele em que tenham ocorrido as operações interestaduais;

Redação original dada ao inciso III, da cláusula décima primeira, pelo Conv. 138/01, efeitos de 01.01.02 a 31.08.02.

a) em relação ao imposto das operações em que a ela foi atribuída



Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso do Sul

a condição de sujeito passivo por substituição, o repasse do valor do imposto devido às unidades federadas de destino das mercadorias, limitado ao valor do imposto efetivamente retido e do relativo à operação própria, até o 10º (décimo) dia do mês subsequente àquele em que tenham ocorrido as operações interestaduais;

Nova redação dada a alínea “b” do inciso III, da cláusula décima primeira, pelo Conv. ICMS 59/02, efeitos a partir de 01.09.02.

b) em relação às operações cujo imposto tenha sido anteriormente retido por outros contribuintes, a provisão do valor do imposto devido às unidades federadas de destino das mercadorias, limitado ao valor efetivamente recolhido à unidade federada de origem, para o repasse que será realizado até o 20º (vigésimo) dia do mês subsequente àquele em que tenham ocorrido as operações interestaduais, observado o disposto no § 3º;

Redação original dada ao inciso III, da cláusula décima primeira, pelo Conv. 138/01, efeitos de 01.01.02 a 31.08.02.

b) a provisão do valor correspondente ao imposto em relação às operações em que a outros contribuintes foi atribuída a condição de sujeito passivo por substituição, limitado ao valor efetivamente recolhido à unidade federada de origem, para o repasse que será realizado até o 20º (vigésimo) dia do mês subsequente àquele em que tenham ocorrido as operações interestaduais, observado o disposto nos §§ 2º e 3º;

IV - entregar as informações relativas a essas operações, na forma e prazos estabelecidos no Capítulo V:

a) à unidade federada de origem da mercadoria;

b) à unidade federada de destino da mercadoria.

Nova redação dada ao § 1º pelo Conv. ICMS 08/01, efeitos a partir de 16.04.01.

§ 1º A refinaria de petróleo ou suas bases deduzirão, até o limite da importância a ser repassada, o valor do imposto cobrado em favor da unidade federada de origem da mercadoria, abrangendo os valores do imposto incidente sobre a operação própria e do imposto retido, do recolhimento seguinte que tiver que efetuar em favor dessa unidade federada.

Nova redação dada ao § 2º, da cláusula décima primeira, pelo Conv. ICMS 59/02, efeitos a partir de 01.09.02.

§ 2º Para efeito do disposto no inciso III, o contribuinte que tenha prestado informação relativa à operação interestadual, identificará o sujeito passivo por substituição que reteve o imposto anteriormente, com base na proporção da participação daquele sujeito passivo no somatório das quantidades do estoque inicial e das entradas ocorridas no mês.

Redação anterior dada ao § 2º, da cláusula décima primeira, pelo Conv. 138/01, efeitos de 01.01.02 a 31.08.02.

§ 2º Na hipótese da alínea “b” do inciso III do “caput”, a refinaria de petróleo ou suas bases deverá informar à unidade federada de origem, por escrito, até o 10º (décimo) dia do mês subsequente àquele em que tenham ocorrido as operações interestaduais, o valor a deduzir, agrupado por sujeito passivo por substituição.

Nova redação dada ao § 3º, da cláusula décima primeira, pelo Conv. ICMS 59/02, efeitos a partir de 01.09.02.

§ 3º A unidade federada de origem, na hipótese da alínea “b” do inciso III do “caput”, terá até o 18º (décimo oitavo) dia do mês



Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso do Sul

subseqüente àquele em que tenham ocorrido as operações interestaduais, para verificar a ocorrência do efetivo pagamento do imposto e se manifestar, de forma expressa e motivada, contra a referida dedução, caso em que o valor anteriormente provisionado para repasse será recolhido em seu favor.

Redação anterior dada ao § 3º, da cláusula décima primeira, pelo Conv. 138/01, efeitos de 01.01.02 a 31.08.02.

§ 3º A unidade federada de origem, na hipótese do parágrafo anterior, terá até o 18º (décimo oitavo) dia do mês subseqüente àquele em que tenham ocorrido as operações interestaduais, para verificar a ocorrência do efetivo pagamento do imposto e se manifestar, de forma expressa e motivada, contra a referida dedução, caso em que o valor anteriormente provisionado para repasse será recolhido em seu favor.

§ 4º Caso a unidade federada adote período de apuração diferente do mensal ou prazo de recolhimento do imposto devido pela operação própria, anterior ao 10º (décimo) dia de cada mês, a dedução prevista no § 1º será efetuada nos termos definidos na legislação de cada unidade federada.

§ 5º Se o imposto retido for insuficiente para comportar a dedução do valor a ser repassado à unidade federada de destino, poderá a referida dedução ser efetuada por outro estabelecimento do sujeito passivo por substituição indicado no “caput”, ainda que localizado em outra unidade da Federação.

Nova redação dada ao § 6º, da cláusula décima primeira, pelo Conv. ICMS 59/02, efeitos a partir de 01.09.02.

§ 6º A refinaria de petróleo ou suas bases que efetuar a dedução, em relação ao ICMS recolhido por outro sujeito passivo, sem a observância do disposto na alínea “b” do inciso III do “caput” será responsável pelo valor deduzido indevidamente e respectivos acréscimos.

Redação anterior, acrescido o § 6º a cláusula décima primeira, pelo Conv. ICMS 138/01, efeitos de 01.01.02 a 31.08.02.

§ 6º A refinaria de petróleo ou suas bases que efetuar a dedução e o repasse, em relação ao ICMS recolhido por outro sujeito passivo, sem a observância do disposto nos §§ 2º e 3º será responsável pelo valor repassado indevidamente e respectivos acréscimos.

§ 7º O disposto no § 3º não implica homologação dos lançamentos e procedimentos adotados pelo sujeito passivo.

Acrescido o § 8º à cláusula décima primeira, pelo Conv. ICMS 155/02, efeitos a partir de 01.01.03.

§ 8º Na hipótese de dilação, a qualquer título, do prazo de pagamento do ICMS pela unidade federada de origem, o imposto deverá ser recolhido integralmente à unidade federada de destino no prazo fixado neste convênio.”

Ou seja, pelas cláusulas do Convênio que vigia à época das operações realizadas pela embargante, era sua obrigação informar a refinaria os dados das operações realizadas, a fim de que aquela procedesse ao recolhimento do ICMS/ST, não tendo como parâmetro a quantidade de combustível à 20°C, mas sim o valor total da operação,



Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso do Sul

consoante prevêm as Cláusulas primeira e terceira do Convênio nº 03/99³.

Aliás, a própria Lei Complementar nº 87/96, em seus arts. 8º e 9º, prevê que a base de cálculo no caso de substituição tributária será o valor total da operação e a responsabilidade poderá ser atribuída ao substituto em relação às operações subsequentes, de modo que se a distribuidora não cumpriu com sua obrigação acessória de informar à refinaria quanto ao total da operação, o que acarretaria um valor maior de tributo, a responsabilidade pelo pagamento do tributo omitido e da multa aplicada deve recair sobre a embargante, consoante previsão da Cláusula décima nona do Convênio nº 03/99, que extrai sua validade do art. 9º da Lei Complementar nº 87/96.

Sustenta ainda, que por se tratar de imposto recolhido sob o regime de substituição tributária progressiva, presumindo-se a ocorrência do fato gerador, há que ser aplicado o disposto na cláusula segunda do Convênio nº 13/97, sendo indevida a cobrança pelo Estado de destino da diferença ocorrida na base de cálculo, principalmente em virtude do julgamento da ADI nº 1851-4.

Todavia, equivoca-se a embargante ao interpretar a situação fática trazida aos autos.

Embora se trate de recolhimento de imposto pelo substituto tributário tendo como parâmetro fato gerador presumido, o que, em regra, resultaria na impossibilidade de cobrança da diferença ao final da cadeia pelo Estado de destino e de eventual creditamento pelo substituto caso a base de cálculo fosse menor, a partir do momento em que a embargante omitiu informações imprescindíveis à refinaria, a base de cálculo tomada como parâmetro não refletiu o total da operação, razão pela qual não há cobrança de tributo por operação posterior ao fato gerador presumido, mas sim, correção da base de cálculo que deveria ter sido utilizada pelo substituto tributário no momento do recolhimento do imposto no início da

³ Cláusula primeira. Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir aos remetentes de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, situados em outras unidades da Federação, a condição de contribuintes ou de sujeitos passivos por substituição, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que os remetentes estiverem realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário.

Cláusula terceira A base de cálculo é o preço máximo ou único de venda a consumidor fixado por autoridade competente: (grifo nosso)



Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso do Sul

cadeia e que não foi realizada por ausência de informações pela embargante.

Portanto, não se aplica ao caso em comento o verbete da Súmula nº 166 do STJ e o Convênio nº 13/97, pois embora tenha ocorrido a transferência de combustível para filiais da própria embargante neste Estado, a operação anterior não foi lastreada em documentação fiscal idônea, isso porque a distribuidora não cumpriu com sua obrigação de informar a refinaria os dados necessários para que pudesse ser recolhido o imposto devido utilizando a base de cálculo correta, de modo que a distribuidora é sim responsável pelo pagamento do tributo que não foi recolhido pela refinaria, por expressa disposição do Convênio nº 03/99.

Aduziu que a prova pericial seria necessária para apurar a diferença de volume e o valor do ICMS a ser recolhido, pois o demonstrativo analítico da diferença de volume indicados às fls. 45/58 do Processo Administrativo nº 11/044350/2004 e às fls. 193/245 do Processo Administrativo nº 11/044349/2004 não servem como prova, pois foram produzidos unilateralmente pelo embargado.

No entanto, esquece a embargante do atributo da legitimidade dos atos administrativos, no qual se enquadra o ato praticado pelo fiscal de rendas, e mais, segundo se denota dos demonstrativos de fls. 45/58 e 193/245, os dados ali inseridos foram baseados em notas fiscais emitidas pela própria embargante, de modo que incumbia à embargante produzir prova visando elidir os autos de infração, prova esta meramente documental e não pericial. Assim, se refuta in totum a alegação da embargante de que a prova pericial seria imprescindível para aferir a diferença de volume e o valor do tributo a ser recolhido, pois tais dados deveriam ser apresentados juntamente com a inicial, mediante prova documental."

Conforme constou na bem fundamentada sentença, a tese da apelante não se sustenta, pois, em que pese tratar-se de recolhimento de imposto pelo substituto tributário tendo como parâmetro fato gerador presumido, o fato é que a apelante omitiu informações imprescindíveis à refinaria, de modo que a base de cálculo tomada como parâmetro para o imposto presumido não refletiu o total da operação, que seria aquele estabelecido para o consumidor final, de modo que o Estado não cobra tributo por operação posterior ao fato gerador presumido, mas apenas autuou como infração e corrigiu a base de cálculo que deveria ter sido utilizada no momento do recolhimento do imposto no início da cadeia.

Ademais, em recente julgado, a Suprema Corte mudou diametralmente o entendimento manifestado no julgamento da ADI 1.851, pois, em 19/10/2016, o Plenário do STF fixou, em repercussão geral, a tese de que "*É devida a restituição do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior a presumida*".

A decisão foi tomada no julgamento do Recurso Extraordinário nº 593.849, que restou assim redigida:

Decisão. O Tribunal, apreciando o tema 201 da repercussão geral, por maioria e nos termos do voto do Relator, conheceu do recurso extraordinário a que se deu provimento, para reformar o acórdão



Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso do Sul

*recorrido e afirmar o direito da parte recorrente em lançar em sua escrita fiscal os créditos de ICMS pagos a maior, nos termos da legislação tributária do Estado de Minas Gerais e respeitado o lapso prescricional de 5 (cinco) anos previsto na Lei Complementar nº 118/05; na qualidade de prejudicial, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 22, § 10, da Lei nº 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais; **fixou interpretação conforme à Constituição nas expressões “não se efetive o fato gerador presumido” no § 11 do art. 22 da Lei estadual e “fato gerador presumido que não se realizou” no artigo 22 do Regulamento do ICMS, para que essas sejam entendidas em consonância à tese objetiva deste tema de repercussão geral;** e condenou a parte recorrida ao pagamento das despesas processuais, à luz da legislação processual regente ao tempo da interposição do recurso extraordinário, ficando a parte vencida desonerada do pagamento de honorários advocatícios, conforme o enunciado da Súmula 512 do STF e o art. 25 da Lei 12.016/2009, vencidos os Ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli e Gilmar Mendes, que negavam provimento ao recurso extraordinário. **Por unanimidade, o Tribunal fixou tese nos seguintes termos: “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”. Em seguida, o Tribunal modulou os efeitos do julgamento a fim de que o precedente que aqui se elabora deve orientar todos os litígios judiciais pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral e os casos futuros oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador presumido realizada após a fixação do presente entendimento, tendo em conta o necessário realinhamento das administrações fazendárias dos Estados membros e do sistema judicial como um todo decidido por essa Corte.** Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário 19.10.2016.*

Desta forma, tendo em vista a nova tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal, entendo que não há como subsistir o argumento da apelante a respeito da definitividade da substituição tributária, havendo possibilidade, segundo a atual interpretação da Corte constitucional, de cobrança da diferença de tributo recolhido a maior em caso em que a base de cálculo se mostra inferior à presumida ao final da operação, o que legitimaria, por igual interpretação, que o fisco também cobrasse a diferença caso a base de cálculo seja superior.

Por óbvio, não se aplica ao caso em comento o verbete da Súmula nº 166 do STJ e o Convênio nº 13/97, pois muito embora tenha ocorrido a transferência de combustível para filiais da própria apelante neste Estado, não houve a cobrança de novo tributo, mas apenas da diferença entre o valor recolhido e o valor que deveria ter sido pago se a apelante prestasse as informações idôneas, utilizando a base de cálculo correta, de modo que a distribuidora é sim responsável pelo pagamento do tributo que não foi recolhido pela refinaria, por expressa disposição do Convênio nº 03/99.

Por fim, a apelante argumenta sobre a inconsistência entre o motivo especificado nos autos de infração e o motivo real da cobrança fiscal, uma vez que o fundamento apontado no auto de infração para o lançamento tributário foi a entrada/saída de produtos sem a devida tributação, sendo que a autuação errônea é



Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso do Sul

justificada pelo fato de não haver na legislação a previsão para escrituração fiscal da variação ocorrida nos volumes ou base para cobrança de ICMS sobre tal variação.

Porém, não visualizo qualquer erro material por incompatibilidade entre o fundamento do auto de infração e o real motivo da exação, uma vez que está devidamente justificada a entrada e saída de produtos sem o devido recolhimento do ICMS.

IV. DA ILEGALIDADE DA MULTA IMPOSTA PELO ESTADO

A apelante ainda discorre sobre o caráter confiscatório da multa de 150% sobre o valor originário do tributo.

De acordo com o Auto de Lançamento de Imposição de Multa de fl. 41-45, a multa fiscal foi imposta pelo Fisco em 150%, cujo fundamento legal está no art. 117, inciso I, alínea "t", da Lei 1.810/97, que assim dispõe:

"Art. 117 - O descumprimento de obrigações principal e acessórias, instituídas pela legislação do ICMS, sujeita o infrator às seguintes multas punitivas:

I - INFRAÇÕES RELACIONADAS COM O PAGAMENTO DO IMPOSTO:

(...)

t) falta de pagamento do imposto decorrente de hipótese não prevista neste inciso --- MULTA equivalente a 150% do valor do imposto devido".

Feitas essas considerações, resta saber se a multa imposta pelo Fisco Estadual no valor de 150% possui caráter confiscatório ou não, bem como se o dispositivo legal que a fundamenta é constitucional.

O entendimento jurisprudencial dominante, com respaldo em precedente do STF, é **no sentido de se admitir a redução da multa fiscal quando ela apresenta caráter confiscatório**, implicando em ofensa ao art. 150, IV, da CF/88.

Nesse sentido, a conclusão exarada pelo STF no seguinte julgado:

"EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MULTA PUNITIVA. VEDAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA. ART. 3º DA LEI 8.846/94. ADI 1.075-MC/DF. (...) I - É aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias. Precedentes (...)". (STF. AI 482281 AgR. Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI. Julgamento: 30/06/2009).

Observa-se, portanto, que a Suprema Corte segue a linha interpretativa de que, sendo o **não-confisco** princípio aplicável aos tributos, **a restrição é também aplicável às multas tributárias**.

Reafirmo o entendimento, igualmente, na linha orientativa do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, de que o não-confisco é princípio aplicável



Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso do Sul

também às multas tributárias.

JOSÉ AFONSO DA SILVA⁴

"8. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE RAZOÁVEL.

Tal regra veda utilizar tributo com efeito de confisco.

Isso, na verdade, significa que o tributo não deve subtrair mais do que uma parte razoável do patrimônio ou da renda do contribuinte.

Baleeiro já o tinha como princípio implícito no direito de propriedade, constitucionalmente garantido, ao declarar que, dentre "os efeitos jurídicos dos artigos 153, §§ 2º 1º e 12 (CF de 1969), se inclui o da proibição de tributos confiscatórios, como tal entendidos os que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem exercício da atividade lícita e moral".

Logo, quando a multa fiscal, oriunda do inadimplemento pelo contribuinte, não observar os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, passa a ter caráter confiscatório, violando o artigo 150, IV, da Constituição Federal, e pode ser afastada ou minorada pelo Poder Judiciário, como se viu do precedente da Suprema Corte.

In casu, examinando a questão e, neste ponto, chego à conclusão de que a multa fiscal em questão, a despeito de positivada no ordenamento jurídico estadual, pelo art. 117, inciso I, alínea "t", da Lei n. 1.810/97, no percentual acima indicado – 150%, viola o preceito constitucional estampado no artigo 150, IV, da CF, por falta de razoabilidade e proporcionalidade na sua fixação.

O Tribunal de Justiça de Mato Grosso do Sul, em diversos julgados, reduziu as multas consideradas irrazoáveis.

Dessarte, tendo em vista os princípios de proporcionalidade/razoabilidade e, do não-confisco, na linha de anteriores julgados desta Corte, é possível que o judiciário intervenha e reduza as multas para patamar razoável e adequado à espécie da infração fiscal cometida pelo contribuinte.

A inconstitucionalidade do dispositivo legal que dá suporte à exação fiscal, a meu modo de ver, é flagrante.

Questão idêntica já foi debatida e decidida no Órgão Especial, em que se discutia também a multa de 150% do valor do tributo, em julgamento do qual o Des. JOSUÉ DE OLIVEIRA foi o relator, na data de 02.04.2013 e o Órgão Especial o acompanhou no entendimento de que essa multa, em tal percentual, é de natureza confiscatória.

Vejamos:

E M E N T A - ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE EM APELAÇÃO CÍVEL - MULTA TRIBUTÁRIA - APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DO EFEITO DE CONFISCO - MULTA EXCESSIVA - NATUREZA CONFISCATÓRIA - DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL SEM REDUÇÃO DE TEXTO. O princípio da vedação ao efeito de confisco aplica-se às multas tributárias. Arguição de inconstitucionalidade em apelação cível julgada procedente a fim de declarar a inconstitucionalidade parcial sem redução de texto

⁴ JOSÉ AFONSO DA SILVA, Comentário Contextual à Constituição, 8a. Ed., Editora Malheiros, 2012 p. 669.



Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso do Sul

da norma contida no art.117, I, "h", da Lei n. 1.810, de 22.12.1997, do Estado de Mato Grosso do Sul, para, com efeitos ex tunc, afastar de seu âmbito de incidência o quantum da multa que ultrapassar o valor do imposto devido. (Relator(a): Des. Josué de Oliveira; Comarca: Sete Quedas; Órgão julgador: Órgão Especial; Data do julgamento: 02/04/2013; Data de registro: 10/04/2013; Outros números: 952902007812004450003).

Assim, não há necessidade de se abrir, no caso, reserva de plenário, porque é dispensada tal providência quando *questão idêntica* já tiver sido decidida pelo Órgão Judicante maior do Tribunal, como é o caso presente, em que se discutiu essa mesma *matéria*.

Todavia, o Órgão Especial, no mesmo julgamento, entendeu que o valor da multa não pode ultrapassar o valor do tributo, de sorte que o valor da multa deve ser reduzido para o correspondente a 100% do valor do tributo, máximo exigível, tendo em vista que, com efeito, não cabe ao Judiciário fixar o percentual da multa incidente na espécie.

V.

DISPOSITIVO

Diante de tais considerações, conheço do recurso interposto por **PETROBRAS DISTRIBUIDORA S/A**, e lhe dou **parcial provimento** para anular em parte os Autos de Lançamento e Imposição de Multa nº 2503 e 2448, determinando a redução da obrigação tributária afeta à multa pecuniária imputada à apelante para percentual correspondente a 100% (cem por cento) do valor do imposto devido.

Em razão da sucumbência recíproca, redistribuo o ônus da sucumbência, determinando que a embargante apelante arque com 70% (setenta por cento) e o apelado com 30% (trinta por cento) das despesas processuais e honorários advocatícios fixados na sentença.

Sem honorários recursais, pois incabíveis na espécie, tendo em vista que o recurso é regido pelo Código de Processo Civil de 1973.



Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso do Sul

D E C I S Ã O

Como consta na ata, a decisão foi a seguinte:

POR UNANIMIDADE, DERAM PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO, NOS TERMOS DO VOTO DO RELATOR.

Presidência do Exmo. Sr. Des. Odemilson Roberto Castro Fassa
Relator, o Exmo. Sr. Des. Dorival Renato Pavan.

Tomaram parte no julgamento os Exmos. Srs. Des. Dorival Renato Pavan, Des. Amaury da Silva Kuklinski e Des. Odemilson Roberto Castro Fassa.

Campo Grande, 16 de agosto de 2018.

tss



PODER JUDICIÁRIO

Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco
Gabinete Des. Luiz Carlos de Barros Figueirêdo

02

AP 0511594-4, 0511592-0 e 0511595-1

Terceira Câmara de Direito Público

Apelações nº: 0511592-0, 0511594-4 e 0511595-1– Ipojuca (Vara da Fazenda Pública de Ipojuca)

Apelante(s): Estado de Pernambuco

Procurador: Rodrigo Tenório Tavares de Melo

Apelado(s): Petrobrás Distribuidora S.A.

Advogada: Sandra Medeiros Wanderley Queiroz PE020113

Relator: Des. Luiz Carlos de Barros Figueiredo

Relator substituto: Juiz Élio Braz Mendes

EMENTA

02

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÕES. AÇÕES ANULATÓRIAS DE DÉBITO FISCAL. COMBUSTÍVEIS. ICMS. DILATAÇÃO VOLUMÉTRICA. EFEITO TERMOFÍSICO. DILATAÇÃO NÃO TRIBUTADA. NÃO É CONSIDERADA NOVA MERCADORIA O EXCEDENTE VOLUMÉTRICO ATÉ 0,6%. REDUÇÃO DA MULTA DE 200%. DISPOSIÇÃO LEGAL. HONORÁRIOS COBRADOS EM CIMA DA MULTA REDUZIDA PARA 90%. RECURSOS DE APELAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDOS.

1. Trata-se a presente demanda na alegação da parte autora de que o combustível é adquirido a uma temperatura controlada de 20° C e vendido em temperatura ambiente o que, portanto, pode ocasionar variação de volume em razão da dilatação do líquido, sendo por lei tolerado ser tributável apenas o excesso do limite de 0,6% do ganho de combustível, vez que não se caracteriza nova mercadoria, a expansão de volume ocorrida dentro do referido limite. Alega a parte apelada que não houve a extrapolação do limite referenciado e que, portanto, requer a nulidade do débito fiscal em comento.
2. Como é sabido, a hipersensibilidade dos combustíveis às temperaturas ambientes provoca uma dilatação volumétrica e este plus em volume de combustível é anulado pela Resolução 06 do Conselho Nacional do Petróleo, que determina que sejam observadas, na comercialização dos derivados do petróleo, as tabelas de correção.
3. O referido órgão nacional determina que as distribuidoras no momento da compra do combustível e durante a sua estocagem até o momento da venda procedam à quantificação dos volumes dos combustíveis dentro do padrão de temperatura de 20°C utilizando as tabelas de conversão de densidade e volume.
4. É importante acentuar as variações nos volumes dos combustíveis, levando-se em conta a mudança de temperatura. A própria legislação específica explicita que os produtos devem ser adquiridos da Refinaria e da Usina (produtores) na temperatura de 20° C e vendidos à temperatura ambiente. A diferença da temperatura a ser adotada pelos produtores e distribuidores ocasionou a diferença apurada na ocasião da autuação, posto que a empresa apelada preencheu a Declaração de Informação do Contribuinte (DIC) levando em conta a temperatura ambiente para escriturar os volumes adquiridos.
5. Praticamente todas as substâncias, sejam sólidas, líquidas ou gasosas, dilatam-se com o aumento da temperatura e contraem-se quando sua temperatura é diminuída e o efeito da variação de temperatura, especialmente a dilatação. A dilatação é proporcional ao aumento de temperatura e varia conforme o material.
6. Apesar do Estado apelante alegar em sua peça recursal que o que está sendo cobrado é o volume que ultrapassa o limite tolerável de ganho volumétrico do combustível (qual seja 0,6% do total adquirido no momento de realização da venda), às fls. 72 dos autos em anexo, o próprio apelante afirma que: “*releva precisar que o crédito tributário foi considerado sobre o excedente de volume de Óleo Diesel, excedente este que só é verificado quando submetido à variação de temperatura, situação em que não se há de falar em pagamento prévio de ICMS,*



PODER JUDICIÁRIO

Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco
Gabinete Des. Luiz Carlos de Barros Figueirêdo

02

AP 0511594-4, 0511592-0 e 0511595-1

situação em que não se há de falar em pagamento prévio do ICMS na substituição tributária.” Mais à frente declara: “ (...) NÃO SE ESTÁ TRIBUTANDO O VOLUME DECLARADO AO SISTEMA FAZENDÁRIO E SUBMETIDO À TRIBUTAÇÃO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, MAS O GANHO DE COLUME DECORRENTE DA VARIAÇÃO DE TEMPERATURA. Nessa hipótese, esse ganho representa mercadoria excedente comercializada sem tributação prévia, que exatamente por ser excedente, não foi submetida ao pagamento do ICMS por substituição tributária antecipada”.

7. Restou incontroverso que o motivo de insurgência do Estado apelante é o imposto relativo à dilatação proveniente da variação de temperatura, o que é previsto legalmente e normatizado pela sua **não tributação**, isto por não ser considerada mercadoria nova circulante, e sim o efeito do fenômeno natural físico do combustível (dilatação). O Tribunal Administrativo Tributário do Estado considera tributável somente o excesso do limite de 0,6% do ganho de combustível.
8. Tem-se que *“A mera e suposta variação volumétrica não representa circulação de mercadoria. Não quer isso dizer que não se poderia tributar o saldo de estoque não respaldado em Notas Fiscais. Afinal, através de Levantamento Analítico de Estoque, confrontando-se as entradas, as saídas e os estoques declarados no SCANC, poder-se-ia aferir a existência de volume de combustível não submetido à antecipação do ICMS-ST e, neste caso, tributar-se-ia não o ganho do volume pela variação da temperatura, mas a mercadoria omitida.”*³
9. É mister pontuar que a parte apelante não requereu a produção de provas modificativas do direito do autor, por considerar desnecessária a fase de produção de provas, ou seja o fisco não comprovou que tenha havido qualquer operação de saída do combustível além daquelas já tributadas antecipadamente. Consoante se observa no trecho a seguir, às fls. 86, da sentença vergastada: *“A Fazenda Estadual, intimada para manifestar-se sobre o depósito do montante integral do tributo, desde logo apresentou resposta à demanda, sob a forma de contestação, aduzindo que o crédito tributário fora constituído sobre o ganho volumétrico decorrente da variação de temperatura, sendo incontroverso nos autos, este fato. Assevera, outrossim, a ocorrência de autêntica omissão de entrada e, conseqüentemente, de saída de mercadorias, terminando por requerer a improcedência dos pedidos formulados pela postulante. Intimadas para especificarem as provas a produzir, a autora requereu, genericamente, a produção de prova pericial e documental, enquanto o Ente tributante declarou a desnecessidade de produção de novas provas, afirmando ser meramente jurídica, a questão proposta, vindo-me, então, os autos, relacionados para julgamento.”*
10. Quanto à redução da multa imposta, tem-se que esta deve guardar relação com a infração cometida pelo contribuinte, em razão do não recolhimento do imposto, sendo aplicada para repelir sonegação fiscal e inadimplência. O demonstrativo do crédito tributário indica que a multa aplicada foi à razão de 200% sobre o valor do ICMS que a empresa, supostamente teria deixado de recolher para o Estado de Pernambuco.
11. Em sendo assim, por disposição legal (Lei Estadual nº 15.600/2015), para efeitos de **base de cálculo** (valor da causa) do cômputo dos honorários devidos, a multa de 200% deve ser reduzida para 90%.
12. Por todo o exposto, dá-se parcial provimento do recurso de apelação apenas para reduzir o valor da multa cobrada no patamar de 90% (noventa por cento), mantendo-se a sentença em seus demais termos, pelos seus próprios fundamentos, corroborados pelos argumentos desta relatoria.
13. Recurso a que se dá parcial provimento.

³[https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/TATE/Acordo%20Inteiro%20Teor/Ac%C3%B3rd%C3%A3o%201%C2%AA%20TJ%20%20007_2017\(13\).pdf](https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/TATE/Acordo%20Inteiro%20Teor/Ac%C3%B3rd%C3%A3o%201%C2%AA%20TJ%20%20007_2017(13).pdf)



PODER JUDICIÁRIO

Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco
Gabinete Des. Luiz Carlos de Barros Figueirêdo

02

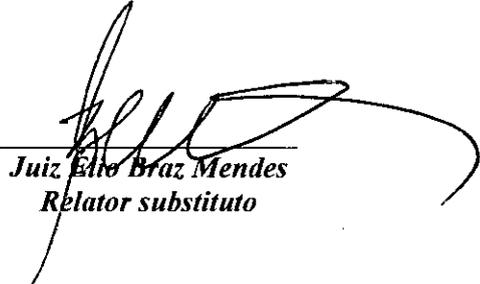
AP 0511594-4, 0511592-0 e 0511595-1

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos dos Recursos de Apelação nº **0511592-0, 0511594-4 e 0511595-1**, em que figuram, como **Apelante Estado de Pernambuco** e como Apelado **PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A**,

ACORDAM os Excelentíssimos Senhores Desembargadores integrantes, nesta sessão de julgamento, da Terceira Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco, à unanimidade de votos, em **julgar parcialmente provido**, tudo conforme relatório e votos em anexo que, devidamente revistos e rubricados, passam a integrar este julgado.

Recife, *04* de *novembro* de 2018.


Juiz **Elto Braz Mendes**
Relator substituto



PODER JUDICIÁRIO
Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco
Gabinete Des. Luiz Carlos de Barros Figueirêdo

02

AP 0511594-4, 0511592-0 e 0511595-1

Terceira Câmara de Direito Público

Apelações nº: 0511592-0, 0511594-4 e 0511595-1– Ipojuca (Vara da Fazenda Pública de Ipojuca)

Apelante(s): Estado de Pernambuco

Procurador: Rodrigo Tenório Tavares de Melo

Apelado(s): Petrobrás Distribuidora S.A.

Advogada: Sandra Medeiros Wanderley Queiroz PE020113

Relator: Des. Luiz Carlos de Barros Figueiredo

Relator substituto: Juiz Élio Braz Mendes

RELATÓRIO

Cuida-se de Apelações Cíveis das sentenças proferida às fls. 85/92, 108/115 e 102/109 pelo magistrado Hauler dos Santos Fonseca, Juiz de Direito em exercício na Vara da Fazenda Pública de Ipojuca, em ações proposta por Petrobrás Distribuidora S/A em desfavor do Estado de Pernambuco, que julgou **procedentes** os pedidos formulados pela autora nas ações anulatórias nºs 0004418-86.2014.8.17.0730 e 0004419-71.2014.8.170730, para decretar a nulidade dos autos de infração nºs 2013.000008215170-15 e 2013.000008215930-13, ao tempo em que foi extinta a ação de execução fiscal nº 0002435-52.2014.8.17.0730, embasada pelas Certidões de Dívida Ativa nºs 1500/14-7 e 1501/14-3, originadas dos referidos autos de infração, resolvendo o mérito da lide, nos termos do artigo 487, inciso I, do CPC. Condenou a Fazenda Estadual ao reembolso das custas processuais.

Por dinâmica e economia processual, peço vênia para transpor de parte do relatório já exarado na ocasião do julgado *a quo*:

“PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A., devidamente qualificada na inicial, por intermédio de advogados constituídos, opôs as presentes ações anulatórias de débito fiscal em face do ESTADO DE PERNAMBUCO, pleiteando a anulação dos autos de infração nºs 2013.000008215170-15 e 2013.000008215930-13, os quais embasam a Certidão de Dívida Ativa cuja execução encontra-se veiculada pela ação executiva fiscal nº 0002435-52.2014.8.17.0730, ora apensa. Na peça vestibular de ambas as ações anulatórias, que se fizeram acompanhar dos documentos indispensáveis à propositura da ação, a requerente defende que foram lavrados contra si dois autos de infração, em virtude da existência, em seus estoques de Óleo Diesel e Gasolina, de diferenças oriundas do processo físico-químico de dilatação volumétrica de combustíveis, decorrente da variação de temperatura. Defende a inexistência de previsão legal para nova incidência do ICMS sobre o ganho de volume oriundo da mudança de temperatura, o que importaria em verdadeiro bis in idem, além de, acaso procedente fosse a autuação, a multa possuir caráter confiscatório, terminando por defender a procedência do pedido. A Fazenda Estadual, intimada para manifestar-se sobre o depósito do montante integral do tributo, desde logo apresentou resposta à demanda, sob a forma de contestação, aduzindo que o crédito tributário fora constituído sobre o ganho volumétrico decorrente da variação de temperatura, sendo incontroverso nos autos, este fato. Assevera, outrossim, a ocorrência de autêntica omissão de entrada e, conseqüentemente, de saída de mercadorias, terminando por requerer a improcedência dos pedidos formulados pela postulante. Intimadas para especificarem as provas a produzir, a autora requereu, genericamente, a produção de prova pericial e documental, enquanto o Ente tributante declarou a desnecessidade



PODER JUDICIÁRIO

Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco
Gabinete Des. Luiz Carlos de Barros Figueirêdo

02

AP 0511594-4, 0511592-0 e 0511595-1

de produção de novas provas, afirmando ser meramente jurídica, a questão proposta, vindo-me, então, os autos, relacionados para julgamento.”

Recursos de Apelação interpostos às fls. 94/100, 117/123 e 110/116 pelo Estado de Pernambuco, reiterando os seus argumentos contestatórios e pleiteando a total improcedência dos pedidos tendo em vista considerar que o ICMS em questão foi de fato pago a menor. Requer ainda a consideração da multa em 90%, sem qualquer caráter confiscatório. Relativo aos honorários advocatícios requer os efeitos da redução da multa, que em consequência reduziriam também os honorários aplicados.

Contrarrazões às fls. 109/121, 132/145 e 125/138 requerendo a manutenção da sentença, por seus próprios fundamentos.

Despiciendo o parecer do Ministério Público tendo em vista a natureza da lide.

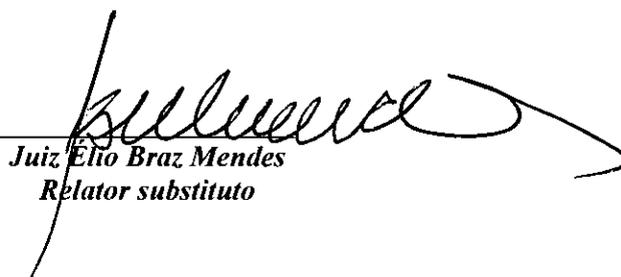
Despacho de fls. 67 para intimação o município do Recife para se manifestar, no prazo de 5 (cinco) dias, a respeito da petição de fls. 63/64, informando o cancelamento dos débitos, objeto desta contenda, e requerendo, portanto, a extinção do presente recurso por perda do objeto.

Certidão de decurso do prazo sem a manifestação do Município apelado às fls. 71.

É o relatório.

À Pauta para julgamento.

Recife, 29 de outubro de 2018.


Juiz Elio Braz Mendes
Relator substituto



PODER JUDICIÁRIO

Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco
Gabinete Des. Luiz Carlos de Barros Figueirêdo

02

AP 0511594-4, 0511592-0 e 0511595-1

Terceira Câmara de Direito Público

Apelações nº: 0511592-0, 0511594-4 e 0511595-1 – Ipojuca (Vara da Fazenda Pública de Ipojuca)

Apelante(s): Estado de Pernambuco

Procurador: Rodrigo Tenório Tavares de Melo

Apelado(s): Petrobrás Distribuidora S.A.

Advogada: Sandra Medeiros Wanderley Queiroz PE020113

Relator: Des. Luiz Carlos de Barros Figueiredo

Relator substituto: Juiz Élio Braz Mendes

VOTO

02

Recursos 0511592-0, 0511594-4 e 0511595-1 tempestivos e regularmente instruídos. Preenchidos os pressupostos recursais, conheço-os e recebo todos nos seus efeitos legais.

Feito juízo de admissibilidade, passo à análise e julgamento.

Trata-se a presente demanda na alegação da parte autora de que o combustível é adquirido a uma temperatura controlada de 20° C e vendido em temperatura ambiente o que, portanto, pode ocasionar variação de volume em razão da dilatação do líquido, sendo por lei tolerado ser tributável apenas o excesso do limite de 0,6% do ganho de combustível, vez que não se caracteriza nova mercadoria, a expansão de volume ocorrida dentro do referido limite estabelecido. Alega a parte apelada que não houve a extrapolação do limite referenciado e que portanto requer a nulidade do débito fiscal em comento.

Como é sabido, a hipersensibilidade dos combustíveis às temperaturas ambientes provoca uma dilatação volumétrica e este plus em volume de combustível é anulado pela Resolução 06 do Conselho Nacional do Petróleo, que determina que sejam observadas, na comercialização dos derivados do petróleo, as tabelas de correção.

O referido órgão nacional determina que as distribuidoras no momento da compra do combustível e durante a sua estocagem até o momento da venda procedam à quantificação dos volumes dos combustíveis dentro do padrão de temperatura de 20°C utilizando as tabelas de conversão de densidade e volume.

É importante acentuar as variações nos volumes dos combustíveis, levando-se em conta a mudança de temperatura. A própria legislação específica explicita que os produtos devem ser adquiridos da Refinaria e da Usina (produtores) na temperatura de 20° C e vendidos à temperatura ambiente. A diferença da temperatura a ser adotada pelos produtores e distribuidores ocasionou a diferença apurada na ocasião da autuação, posto que a empresa apelada preencheu a Declaração de Informação do Contribuinte (DIC) levando em conta a temperatura ambiente para escriturar os volumes adquiridos.

Praticamente todas as substâncias, sejam sólidas, líquidas ou gasosas, dilatam-se com o aumento da temperatura e contraem-se quando sua temperatura é diminuída e o efeito da variação de temperatura, especialmente a dilatação. A dilatação é proporcional ao aumento de temperatura e varia conforme p material.



PODER JUDICIÁRIO

Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco
Gabinete Des. Luiz Carlos de Barros Figueirêdo

02

AP 0511594-4, 0511592-0 e 0511595-1

Apesar do Estado apelante alegar em sua peça recursal que o que está sendo cobrado é o volume que ultrapassa o limite tolerável de ganho volumétrico do combustível (qual seja 0,6% do total adquirido no momento de realização da venda), às fls. 72 dos autos em anexo, o próprio apelante afirma que: “releva precisar que o crédito tributário foi considerado sobre o excedente de volume de Óleo Diesel, excedente este que só é verificado quando submetido à variação de temperatura, situação em que não se há de falar em pagamento prévio de ICMS, situação em que não se há de falar em pagamento prévio do ICMS na substituição tributária.” Mais à frente declara: “(...) NÃO SE ESTÁ TRIBUTANDO O VOLUME DECLARADO AO SISTEMA FAZENDÁRIO E SUBMETIDO À TRIBUTAÇÃO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, MAS O GANHO DE COLUME DECORRENTE DA VARIAÇÃO DE TEMPERATURA. Nessa hipótese, esse ganho representa mercadoria excedente comercializada sem tributação prévia, que exatamente por ser excedente, não foi submetida ao pagamento do ICMS por substituição tributária antecipada”.

Restou incontroverso que o motivo de insurgência do Estado apelante é o imposto relativo à dilatação proveniente da variação de temperatura, o que é previsto legalmente e normatizado pela sua **não tributação**, isto por não ser considerada mercadoria nova circulante, e sim o efeito do fenômeno natural físico do combustível (dilatação). O Tribunal Administrativo Tributário do Estado considera tributável somente o excesso do limite de 0,6% do ganho de combustível.

Tem-se que “A mera e suposta variação volumétrica não representa circulação de mercadoria. 4. Não quer isso dizer que não se poderia tributar o saldo de estoque não respaldado em Notas Fiscais. Afinal, através de Levantamento Analítico de Estoque, confrontando-se as entradas, as saídas e os estoques declarados no SCANC, poder-se-ia aferir a existência de volume de combustível não submetido à antecipação do ICMS-ST e, neste caso, tributar-se-ia não o ganho do volume pela variação da temperatura, mas a mercadoria omitida.”¹

É mister pontuar que a parte apelante não requereu a produção de provas modificativas do direito do autor, por considerar desnecessária a fase de produção de provas, ou seja o fisco não comprovou que tenha havido qualquer operação de saída do combustível além daquelas já tributadas antecipadamente. Consoante se observa no trecho à seguir, às fls. 86, da sentença vergastada:

“A Fazenda Estadual, intimada para manifestar-se sobre o depósito do montante integral do tributo, desde logo apresentou resposta à demanda, sob a forma de contestação, aduzindo que o crédito tributário fora constituído sobre o ganho volumétrico decorrente da variação de temperatura, sendo incontroverso nos autos, este fato. Assevera, outrossim, a ocorrência de autêntica omissão de entrada e, conseqüentemente, de saída de mercadorias, terminando por requerer a improcedência dos pedidos formulados pela postulante. Intimadas para especificarem as provas a produzir, a autora requereu, genericamente, a produção de prova pericial e documental, enquanto o Ente tributante declarou a desnecessidade de produção de novas provas, afirmando ser meramente jurídica, a questão proposta, vindo-me, então, os autos, relacionados para julgamento.”

Observem-se o acórdão referente ao AI SF nº 2013.000005326925-00 N° do Processo no TATE: 00.673/13-7, proferido pela Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco – Tribunal Administrativo Tributário do Estado, 1º Turma, (dj. 16.04.14) ²:

¹[https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/TATE/Acordo%20Inteiro%20Teor/Ac%C3%B3rd%C3%A3o%201%C2%AA%20TJ%20%20007_2017\(13\).pdf](https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/TATE/Acordo%20Inteiro%20Teor/Ac%C3%B3rd%C3%A3o%201%C2%AA%20TJ%20%20007_2017(13).pdf)

²[https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/TATE/Acordo%20Inteiro%20Teor/Ac%C3%B3rd%C3%A3o%201%C2%AA%20TJ%20%20007_2017\(13\).pdf](https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/TATE/Acordo%20Inteiro%20Teor/Ac%C3%B3rd%C3%A3o%201%C2%AA%20TJ%20%20007_2017(13).pdf)



PODER JUDICIÁRIO

Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco
Gabinete Des. Luiz Carlos de Barros Figueirêdo

101
A

02

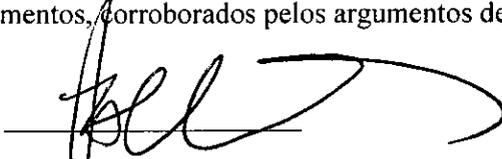
AP 0511594-4, 0511592-0 e 0511595-1

AI SF nº 2013.000005326925-00. Nº do Processo no TATE: 00.673/13-7. Contribuinte: IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S/A. Inscrição no CACEPE nº 0126245-94. Advogados: Nairane Farias Rabelo Leitão (OAB/PE nº 28.135); Daniella de J. S. Sciolla (OAB/RJ nº 161.414) e outros. ACÓRDÃO 1ª TJ Nº 0007/2017(13). RELATOR: JULGADOR DIOGO MELO DE OLIVEIRA. EMENTA: ICMS. DENÚNCIA DE FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS-ST COM BASE NA DILATAÇÃO VOLUMÉTRICA DO COMBUSTÍVEL EM VIRTUDE DO AUMENTO DE TEMPERATURA. INEXISTÊNCIA DE LEVANTAMENTO ANALÍTICO. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. 1. A denúncia presumiu a ocorrência das saídas não declaradas, considerando apenas a quantidade adquirida dos combustíveis, sobre a qual aplicou índices de dilatação volumétrica decorrente do aumento de temperatura e presumiu que a atuada tenha obtido ganho de volume do combustível não submetido à antecipação. 2. O ganho de volume não está comprovado, afinal o Auto não veio instruído com as Notas Fiscais de Entrada, nem com os relatórios do SCANC aos quais se reporta, mas apenas com planilha unilateralmente elaborada e sem qualquer lastro probatório, pois calcula os ganhos de volume de acordo com fatores de conversão incidentes sobre as quantidades adquiridas através de Notas Fiscais identificadas tão somente pelos números dos respectivos DANFES, cujas cópias sequer foram apresentadas. 3. A mera e suposta variação volumétrica não representa circulação de mercadoria. 4. Não quer isso dizer que não se poderia tributar o saldo de estoque não respaldado em Notas Fiscais. Afinal, através de Levantamento Analítico de Estoque, confrontando-se as entradas, as saídas e os estoques declarados no SCANC, poderse-ia aferir a existência de volume de combustível não submetido à antecipação do ICMS-ST e, neste caso, tributar-se-ia não o ganho do volume pela variação da temperatura, mas a mercadoria omitida. 5. No caso em apreço, o lançamento não se sustenta porque, além de não vir instruído por documentação que respalde a planilha apresentada, está baseado na presunção de ganho de volume do combustível, e não num analítico de estoque que comprovasse a existência de volume de Processo acima indicado, ACORDA, por unanimidade, em julgar improcedente o Lançamento.

Quanto à redução da multa imposta, tem-se que esta deve guardar relação com a infração cometida pelo contribuinte, em razão do não recolhimento do imposto, sendo aplicada para repelir sonegação fiscal e inadimplência. O demonstrativo do crédito tributário indica que a multa aplicada foi à razão de 200% sobre o valor do ICMS que a empresa, supostamente teria deixado de recolher para o Estado de Pernambuco.

Em sendo assim, por disposição legal (Lei Estadual nº 15.600/2015), para efeitos de **base de cálculo** (valor da causa) do cômputo dos honorários devidos, a multa de 200% deve ser reduzida para 90%.

Por todo o exposto, voto pelo parcial provimento do recurso de apelação apenas para reduzir o valor da multa cobrada no patamar de 90% (noventa por cento), mantendo-se a sentença em seus demais termos, pelos seus próprios fundamentos, corroborados pelos argumentos desta relatoria.



Juiz Elio Braz Mendes
Relator substituto