



Tribunal de Justiça do Estado de Goiás

Comarca de Goiânia

Gabinete da 2ª Vara da Fazenda Pública Estadual

---

Processo nº 5614017-24.2020.8.09.0051

## SENTENÇA

### I – RELATÓRIO

Trata-se de *ação anulatória de decisão administrativa que denegou pedido de restituição cumulada com repetição de indébito* ajuizada por **PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S.A. – BR DISTRIBUIDORA** em face do **ESTADO DE GOIÁS**, ambos qualificados nos autos.

Assevera a parte autora que adota a natureza de sociedade anônima com atuação no setor de distribuição de combustíveis, participando no transporte, comércio, armazenagem, estocagem, manipulação e industrialização de derivados de petróleo, gás natural e de insumos relacionados com a indústria do petróleo, bem como presta serviços relacionados à atividade econômica principal.

Verbera que em decorrência da sua atividade comercial exercida figura como contribuinte do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, por meio dos seus estabelecimentos localizados no Estado de Goiás e em outras unidades da Federação.

Consigna que, tocante às operações com combustíveis e derivados de petróleo, notadamente o óleo diesel, querosene de aviação e/ou gasolina, a Constituição Federal, em seu artigo 155, §4º, atribui a competência de cobrança do ICMS à unidade da federação de destino, ou seja, onde ocorrer o consumo da mercadoria, razão pela qual, quando os produtos são transportados para consumo no Estado de Goiás, é em seu favor que a autora recolhe referido imposto, mediante substituição tributária para frente – ICMS-ST, nos termos do artigo 150, §7º, da Constituição Federal e do contido no Convênio ICMS nº. 110/07, do Conselho Nacional de Política Fazendária, calculado mediante a aplicação do Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final – PMPF de combustíveis.

Sustenta que o recolhimento por estimativa do ICMS-ST se dá sobre valores superiores aos efetivamente praticados e realmente devidos se o tributo não fosse recolhido na sistemática da substituição tributária para frente, de modo que, sendo, a base de cálculo efetiva da operação aquém da utilizada ao cálculo do imposto, remanesce o direito a restituição da quantia excedente paga ao Estado.

Relata que ao constatar a ocorrência de recolhimento do ICMS em valor superior a base de cálculo efetivamente praticada, protocolou, junto à Secretária da Fazenda do Estado de Goiás, pedido de ressarcimento, o qual foi denegado, razão pela qual pugna pela anulação do ato administrativo e a condenação do citado ente Federativo na restituição do indébito compreendido no período de 27 de outubro de 2016 a 24 de junho de 2019, no valor aproximado de R\$50.000,00 (cinquenta mil reais).

Devidamente citado, o Estado de Goiás, em sede de contestação (mov. 08), discorre acerca da ilegitimidade ativa da parte autora. No mérito, discorre que a autora não comprovou ter suportado a alegada repercussão econômica do tributo, de modo que as operações sobre as quais se persegue a restituição não figuram como operações de venda para consumidor final não contribuinte ICMS, impondo a observância do contido no Parecer Normativo nº. 013/18-SPT, da Superintendência de Políticas Tributárias da Secretaria de Economia.

Ainda, sustenta que na hipótese de os destinatários serem contribuintes de ICMS, far-se-ia necessária a autorização destes em favor da autora, o que não foi apresentado nos autos.

Aponta os vícios apresentados no pedido administrativo, o que, consubstanciado com o acima exposto, torna escoreita a decisão vergastada, pugnando pela sua manutenção e a improcedência dos pedidos iniciais.

A parte autora, em impugnação à contestação (arquivo 19, do mov. 03), repisa o contido na exordial ofertada.

Instadas a especificarem as provas que pretendem produzir, a parte autora pugnou pela produção de prova pericial (mov. 11), a requerida, por sua vez, manifestou-se pelo julgamento antecipado da lide (mov. 16).

O Ministério Público, em alentado parecer, manifestou-se pela ausência de interesse no feito (mov. 20).

Vieram os autos conclusos.

É, em síntese, o Relatório. **DECIDO.**

## **II – FUNDAMENTAÇÃO**

### **Preliminar**

#### **Da ilegitimidade ativa – Petrobrás Distribuidora S.A.**

O Estado de Goiás, em sede de contestação, sustenta a ilegitimidade ativa da parte autora para pleitear a restituição dos valores recolhidos a maior na sistemática da substituição tributária para frente do tributo ICMS incidente sobre os produtos derivados de petróleo, sob o argumento de que a titularidade pertence ao contribuinte direito e não ao indireto, com espeque no decidido, em sede de recurso repetitivo, no REsp nº. 903.394/AL.

Não obstante o deduzido, tenho que a intitulada preliminar confunde-se com o mérito, quando será analisada.

### **Mérito**

Esclareço, inicialmente, que o processo se encontra maduro para julgamento, sendo suficientes as provas existentes nos autos, ensejando-se, assim, o julgamento antecipado do mérito, nos termos do artigo 355, inciso I, do Código de Processo Civil, não havendo necessidade de produção de outras provas.

A presente demanda cinge-se na declaração do direito da autora ao ressarcimento dos valores recolhidos a maior à título de ICMS-ST, calculado sobre a base de cálculo presumida dos produtos derivados de petróleo.

Em que pese o consignado nas peças apresentadas pelas partes, o Supremo Tribunal Federal, sob a sistemática da repercussão geral, a tese do Tema 201, de que *“É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.”*

Da interpretação da tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal no regime de substituição tributária para a frente extrai-se que é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS - pago a maior quando a base de cálculo efetivada da operação for inferior a presumida, tendo o contribuinte o direito de lançar em sua escrita fiscal os créditos de ICMS pagos em valor superior.

Neste sentido é o entendimento deste e. Tribunal de Justiça:

**APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. BASE DE CÁLCULO. VALOR PRESUMIDO. VENDA A MENOR. POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. RE 593.849/MG. EXPEDIÇÃO DE PRECATÓRIOS. JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA. 1. Nos termos de entendimento exarado pelo Excelso Supremo Tribunal Federal no RE n. 593.849/MG (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. No caso concreto, descabe o pedido de repetição do indébito tributário referente a fatos geradores ocorridos antes da publicação da ata de julgamento do citado paradigma (overriding), uma vez que a atuação do Fisco era pautada em posicionamento jurisprudencial do próprio STF. 3. Segundo dispõe a Súmula n. 461 do STJ, o ?contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado.? 4. Na hipótese de apuração de eventual pagamento a maior, em sede de liquidação de sentença, sobre a restituição deverá incidir correção monetária pelo Índice Geral de**

Preços, Disponibilidade Interna - IGP-DI, a partir da data do pagamento indevido, e juros de mora conforme o disposto nos artigos 167 e 167-A do Código Tributário Estadual, desde o trânsito em julgado da sentença (Súmula 188/STJ), sendo permitida a expedição de precatórios. APELAÇÃO CÍVEL CONHECIDA E PARCIALMENTE PROVIDA. (TJGO, PROCESSO CÍVEL E DO TRABALHO -> Recursos -> Apelação Cível 5279262-86.2016.8.09.0051, Rel. Des(a). DESEMBARGADOR KISLEU DIAS MACIEL FILHO, 5ª Câmara Cível, julgado em 17/12/2021, DJe de 17/12/2021)

No entanto, cumpre trazer algumas considerações sobre o contribuinte direto e indireto do tributo sob a sistemática da substituição tributária para frente.

Em proêmio, cumpre destacar que o sujeito passivo da obrigação tributária poderá ser um contribuinte, quando tiver relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, ou responsável, quando sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Nota-se que o responsável é uma pessoa diversa do contribuinte, conforme dispõe o artigo 128 do Código Tributário Nacional:

*“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”*

Essencialmente, são duas as modalidades de responsabilidade tributária, quais sejam, por substituição e por transferência.

Com efeito, a responsabilidade tributária por substituição constitui uma técnica que busca facilitar o recolhimento do tributo, mediante atribuição legal ao terceiro, que, de algum modo, está vinculado ao fato gerador e deve apurar e cumprir a obrigação de pagar a exação no lugar do contribuinte.

A contribuir, tem-se a lição de Leandro Paulsen:

*“O substituto tributário é o terceiro que a lei obriga a apurar o monte devido e cumprir a obrigação de pagamento do tributo em lugar do contribuinte. (...) Note-se que, na substituição tributária, a obrigação surge diretamente para o substituto, a quem cabe substituir o contribuinte na apuração e no cumprimento da obrigação, total ou parcialmente, o tributo devido pelo contribuinte, mas com recursos alcançados pelo próprio contribuinte ou dele retidos.”* (in Curso de Direito Tributário Completo - 8ª edição, São Paulo: Saraiva, 2017, p. 166).

A substituição tributária aplica-se hodiernamente de duas formas na cadeia produtiva. A primeira delas é denominada como substituição tributária regressiva e se dá após a prática do fato gerador, quando o substituto é subsequente ao substituído. Já a segunda espécie é denominada substituição tributária progressiva ou para frente e se dá antes da prática do fato gerador, quando o substituto é antecedente ao substituído.

Ressalte-se, a substituição tributária progressiva consiste no regime de tributação caracterizado pela eleição, por lei, de um substituto tributário, o qual será responsável pelo pagamento, além do imposto pelo qual se reveste na condição de contribuinte original, também pelo imposto dos substituídos que se encontram na continuação da cadeia econômica.

O aludido instituto jurídico-tributário é disciplinado pelo artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, que estabelece:

*“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*§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.”*

A Lei Complementar nº 87/96 editada com o intuito de regulamentar especificamente o tributo indicado na exordial, também possibilitou a substituição tributária progressiva para o recolhimento do ICMS, *in verbis*:

*“Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.*

*§1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.”*

Com efeito, a substituição tributária terá sempre duas normas: *a)* a norma tributária que estabelece a relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o Fisco; e *b)* a norma de substituição tributária, que define a relação de colaboração entre terceiro e o Fisco, atribuindo-lhe o dever de recolher o tributo em lugar do contribuinte.

Tocante à legitimidade para perquirir a restituição de tributos, assim dispõe o artigo 166 do Código Tributário Nacional:

*“Art. 166 A restituição de tributos que comportem por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”*

A norma em apreço exige, para o reconhecimento da legitimidade, que a parte autora demonstre nos autos a inexistência de repasse do encargo tributário ao consumidor final, que é a pessoa que arca em definitivo com o encargo financeiro do tributo incluído no preço do bem, serviço ou utilidade tributada objeto de circulação econômica, além de sua expressa autorização.

A melhor elucidação, traz-se o juízo hipotético da cadeia de operações da venda de combustíveis até o consumidor final que ocorre da seguinte forma: tem-se a distribuidora/refinaria que, na condição de contribuinte original, recolhe o ICMS com a alíquota referente à sua operação em cima do preço que ela própria pratica.

Além disso, há a substituição tributária em que a distribuidora/refinaria, na qualidade de responsável tributária, recolhe o ICMS-ST, devido à frente, ou seja, pelo posto de combustível, cuja alíquota incide sobre a base de cálculo que é estipulada pelo ente Federativo de destino, denominado Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final - PMPF.

De modo que, o posto de combustível na condição de substituído sofre a carga tributária do ICMS-ST, recolhido antecipadamente pela refinaria/distribuidora, uma vez que paga à refinaria/distribuidora, além do valor do produto, o ICMS-ST recolhido pela sistemática da substituição tributária progressiva.

No entanto, o posto de combustível decide vender o litro de combustível por valor abaixo da base de cálculo presumida fixada pelo Estado, fazendo com que a base de cálculo efetiva seja menor, nascendo, a partir daí, para aquele, o direito ao ressarcimento do excedente recolhido.

Lado outro, a autora busca o reconhecimento do direito à devolução de valores de ICMS incidentes sobre a base de cálculo (preço do produto) presumida não suportada pelo consumidor final, pelo fato da venda ter sido realizada por um valor menor, e somente sobre esta base de cálculo (preço menor) o contribuinte de fato teria suportado o ônus tributário, o que não merece prosperar.

Por essa razão a hipótese dos autos não corresponde àquela em que a parte pede a devolução de crédito de ICMS (tributo indireto) embutido no preço praticado, previsto no artigo 166 do Código Tributário Nacional, mas do incidente sobre o valor do desconto, que é a diferença da base de cálculo presumida e do preço praticado.

Em suma, no regime de substituição tributária progressiva, o substituído (contribuinte direto) tem legitimidade ativa para pleitear eventual diferença da incidência do tributo sobre a diferença entre o preço praticado e aquele previsto para a base de cálculo presumida, notadamente porque foi quem suportou o ônus econômico do efetivo pagamento.

Ademais, *in casu*, a autora, na qualidade de refinaria/distribuidora, não detém o direito à repetição da aludida diferença, uma vez que já foi reembolsada, na condição de substituta tributária do ICMS-ST, quando da venda do produto comercializado, cujo adquirente lhe pagou o valor integral da operação apoiada na base de cálculo presumida.

Destarte, não obstante o direito fixado no Tema 201 pelo Supremo Tribunal Federal, ao acolhimento da pretensão inicial, impunha à autora demonstrar não ter repassado referido ônus ao contribuinte direto (CPC, art. 373, I), sem êxito, de modo que não comprovou o direito perquirido na exordial, razão pela qual a improcedência do pleito autoral é medida que se impõe e em consequência, mantém-se hígida a decisão administrativa vergastada.

### **III - DISPOSITIVO**

**Ante ao exposto, JULGO IMPROCEDENTES** os pedidos exordiais, nos termos do artigo 487, I, do Código de Processo Civil.

Em face da sucumbência, condeno a parte autora ao pagamento de honorários advocatícios, cujo valor arbitro em 10% (dez por cento) do valor atualizado da causa, nos moldes do art. 85, § 3º, inciso I, do Código de Processo Civil, os quais fixo considerando o grau de zelo do profissional, o lugar da prestação do serviço, a natureza e a importância da causa, o trabalho realizado pelo procurador e o tempo exigido para o serviço, nos termos do art. 85, § 2º, do Código de Processo Civil.

**Publique-se, registre-se e intimem-se.**

Goiânia, datado e assinado digitalmente.

**Leonys Lopes Campos da Silva**

**Juiz de Direito**

NAJ – Decreto Judiciário nº 410/2022

JGVS