



PROCESSO Nº 0127962020-0

ACÓRDÃO Nº 130/2023

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: DISLUB COMBUSTÍVEIS LTDA.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
- GEJUP

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA
DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA
DA SEFAZ - CABEDELO

Autuante: HÉLIO JOSÉ DA SILVEIRA FONTES

Relatora: CONS.^a LARISSA MENESES DE ALMEIDA.

DECADÊNCIA PARCIAL - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DIFERENÇA VOLUMÉTRICA E ACRÉSCIMOS NO VOLUME DE COMBUSTÍVEIS - DENÚNCIA CONFIGURADA - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- Reconhecida, em primeira instância, a decadência o crédito tributário relativo ao fato gerador ocorrido no mês de janeiro de 2015, art. 150, §4º, do CTN.

- Eventual diferença a maior detectada nos estoques de combustíveis, não tendo esse acréscimo sido tributado quando do recolhimento antecipado pela refinaria de petróleo, sujeita o contribuinte ao recolhimento do imposto devido por substituição tributária, haja vista a ocorrência de fato imponível.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento* para manter inalterada a sentença monocrática que julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000068/2020-88, lavrado em 24/01/2020, contra a empresa DISLUB COMBUSTÍVEIS LTDA, I. E. 16.149.914-7, devidamente qualificada nos autos, fixando o crédito tributável exigível em **R\$ 522.637,70**, sendo **R\$ 261.318,85** de ICMS, por infringência aos artigos 391 e 399, do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. 18.930/97 e proposta de aplicação de multa por infração na quantia de **R\$ 261.318,85**, com fulcro art. 82, V, “c”, da Lei nº 6.379/96.



Ao tempo que mantenho cancelado, por indevido, o valor de R\$ 36.280,92, sendo R\$ 18.140,46, referente ao ICMS e R\$ 18.140,46, a título de multa por infração, em razão da decadência de parte dos lançamentos fiscais, nos termos da decisão da GEJUP.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 30 de março de 2023.

LARISSA MENESES DE ALMEIDA
Conselheira

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno, LEONARDO DO EGITO PESSOA (SUPLENTE), LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA, JOSÉ VALDEMIR DA SILVA, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA, EDUARDO SILVEIRA FRADE E MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA
Assessor



PROCESSO Nº 0127962020-0

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: DISLUB COMBUSTÍVEIS LTDA.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GRI DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - CABEDELO

Autuante: HÉLIO JOSÉ DA SILVEIRA FONTES

Relatora: CONS.^a LARISSA MENESES DE ALMEIDA.

DECADÊNCIA PARCIAL - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DIFERENÇA VOLUMÉTRICA E ACRÉSCIMOS NO VOLUME DE COMBUSTÍVEIS - DENÚNCIA CONFIGURADA - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- Reconhecida, em primeira instância, a decadência o crédito tributário relativo ao fato gerador ocorrido no mês de janeiro de 2015, art. 150, §4º, do CTN.

- Eventual diferença a maior detectada nos estoques de combustíveis, não tendo esse acréscimo sido tributado quando do recolhimento antecipado pela refinaria de petróleo, sujeita o contribuinte ao recolhimento do imposto devido por substituição tributária, haja vista a ocorrência de fato imponível.

RELATÓRIO

A presente demanda teve início por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000068/2020-88, lavrado em 24/01/2020, contra a empresa DISLUB COMBUSTÍVEIS LTDA., I. E. 16.149.914-7, no qual consta a seguinte acusação:

0392 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do ICMS – Substituição Tributária.

NOTA EXPLICATIVA: IRREGULARIDADE DETECTADA NO EXERCÍCIO DE 2015, ATRAVÉS DA ANÁLISE DA ESCRITA FISCAL, SENDO DETECTADA EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS RELATIVAS A GANHOS OPERACIONAIS DE ÓLEO DIESEL E GASOLINA A, SEM O RECOLHIMENTO, OU COM



RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS-ST DEVIDO, CONFORME DEMONSTRADO EM LEVANTAMENTOS ANEXOS.

Em decorrência destes fatos, o Representante Fazendário lançou, de ofício, um crédito tributário no valor total de **R\$ 558.918,62**, sendo **R\$ 279.459,31 de ICMS**, por infringência aos artigos 391 e Art. 399, do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. 18.930/97 e **R\$ 279.459,31, a título de multa por infração**, com fulcro no art. 82, V, “c”, da Lei nº 6.379/96.

Além da peça acusatória, foram incluídas pelo Auditor Fiscal, nos autos, planilhas analíticas e sintéticas, referentes à apuração do ICMS – ST das notas fiscais de entrada dos combustíveis, Gasolina “A” e óleo Diesel (fls. 05 a 10).

Depois de cientificada regularmente por via postal, em 11/02/2020 (fl. 11), ingressou com Impugnação tempestiva ao lançamento tributário consignado no Auto de Infração em tela (fls. 14 a 34), protocolada em 19/02/20, em que traz à baila, em suma, os seguintes argumentos em sua defesa:

- *Deduz a tempestividade das alegações;*
- *Em seguida, narra os fatos apurados pela fiscalização, bem como transcreve o disciplinamento legal infringido na legislação tributária do ICMS e o artigo que contém a penalidade cominada pela autoridade fiscal;*
- *Argui a nulidade do procedimento fiscal sem apreciação do feito em decorrência da ausência de motivação do ato administrativo e, por conseguinte, pela falta de cumprimento dos seus requisitos formais de legalidade;*
- *Alega que se operou a decadência do direito de a Fazenda Estadual questionar aspectos relacionados aos créditos relativos ao período de 01/01/2015 à 10/02/2015;*
- *A improcedência do procedimento fiscal em decorrência das seguintes evidências: a uma, pela ausência de repercussão tributária do ganho operacional/aumento volumétrico em função da variação de temperatura. Ou seja, tal exigência fiscal resulta em uma tributação sem fato gerador que a justifique; a duas, que o Convênio ICMS 110/2007 preceitua que a tributação dos combustíveis derivados do petróleo se opera em fase única e definitiva por parte da Petrobrás e, a três, que não existe normativo que obrigue as Distribuidoras a alguma espécie de recolhimento complementar e/ou suplementar do ICMS-ST, muito menos a título de “ganho operacional”, quando esse se encontra dentro do limite legal de 0,6%;*
- *Revelou também, em relação à imposição tributária de falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, que a ANP admite um percentual limite de 0,6% (seis centésimos por cento) relativo à variação de temperatura com aumento dos combustíveis, conforme Portaria DNC 26/1992 e Resolução ANP 23/2004;*
- *Cita e reproduz decisões de tribunais administrativos e judiciais que tem se manifestado no sentido de que, estando a variação de volume do combustível dentro dos limites regulamentados pela ANP, inexistente fundamento legal que respalde a cobrança de ICMS complementar;*
- *Que o ICMS-ST é retido e recolhido integralmente no momento da aquisição dos produtos junto às refinarias e/ou centrais petroquímicas, estando inclusive liberadas de nova incidência do ICMS;*



- O Colendo Tribunal de Justiça da Paraíba - TJPB já se manifestou no sentido de que a expansão volumétrica de combustíveis líquidos decorrente de aumento de temperatura não se configura sequer uma operação de circulação de mercadoria, não sendo previsto na legislação tributária como fato gerador do imposto;
- Complementa, ao afirmar que procedeu com o pagamento do ICMS relativo aos “ganhos” por variações volumétricas positivas (por dilatação) excedentes ao limite legal de 0,6%, correspondente ao período fiscalizado, consoante comprovam as Guias de recolhimento, juntamente com demonstrativos dos “ganhos” e cópias das respectivas notas fiscais de entradas registradoras de tais fatos.

E, ao final, requer:

- Primeiramente, pela sub-rogação à Petrobrás em todas as obrigações do contribuinte substituído (defendente), em especial pelo recolhimento do imposto regido pelo regime de substituição tributária;
- Alternativamente, requer a nulidade da autuação ou, caso não seja esse o entendimento, seja reconhecida a sua total improcedência.

Com a informação da inexistência de antecedentes fiscais, foram os autos declarados conclusos e remetidos para a Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, tendo sido distribuídos ao julgador fiscal, Christian Vilar de Queiroz, que decidiu pela PARCIAL PROCEDÊNCIA da exigência fiscal, nos termos da ementa abaixo transcrita:

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA ACOLHIDA EM PARTE. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS/ST INCIDENTE SOBRE DIFERENÇA VOLUMÉTRICA E ACRÉSCIMOS NO VOLUME DE COMBUSTÍVEIS. DENÚNCIA CONFIGURADA.

- Com relação à decadência aplica-se o art. 150, §4º, do CTN, restando decaído o crédito tributário relativo ao fato gerador ocorrido no mês de janeiro de 2015.
- A falta de recolhimento do ICMS-ST pelo contribuinte legalmente responsável por tal ato, acarreta, “ipso facto”, o lançamento de ofício do imposto. O reconhecimento da existência de ganhos operacionais, através da emissão de notas fiscais de entradas, justifica a cobrança do imposto, independentemente da origem do estoque.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

Cientificada da decisão de primeira instância, através de seu domicílio tributário eletrônico, em 30/10/2020, a empresa apresentou recurso voluntário tempestivo, em 02/12/2020, por meio do qual repete, na íntegra, as teses expostas na impugnação, com mais ênfase, e ao final pugna pela nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

Em derradeiro, informa que a Recorrente recebe intimação e/ou notificação no endereço seguinte: Rua Senador José Henrique, nº 224 – 23º andar (Empresarial Alfred Nobel) - Ilha do Leite — Recife/PE - CEP: 50070-460.



Remetidos a este Colegiado, os autos foram distribuídos a esta Relatoria para análise e julgamento.

Este é o relatório.

VOTO

Em exame o recurso *voluntário*, interposto contra a decisão de primeira instância, que julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000068/2020-88, lavrado em 24/01/2020, em desfavor da empresa epigrafada, com exigência do crédito tributário anteriormente relatado.

De início, é importante discorrer acerca da verificação dos aspectos de natureza formal do auto infracional. Com efeito, sabe-se que um ato administrativo poderá ser anulado quando ilegal ou ilegítimo. O libelo acusatório trouxe devidamente a indicação da pessoa do infrator, a natureza da infração, não existindo incorreções capazes de provocar a nulidade, por vício formal, na autuação, conforme se aduz dos artigos 15, 16 e 17, abaixo transcritos, da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013, DOE de 28/09/13:

Art. 15. As incorreções, omissões ou inexatidões, que não importem nulidade, serão sanadas quando não ocasionarem prejuízo para a defesa do administrado, salvo, se este lhes houver dado causa ou quando influírem na solução do litígio.

Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no “caput”, não será declarada a nulidade do auto de infração sob argumento de que a infração foi descrita de forma genérica ou imprecisa, quando não constar da defesa, pedido neste sentido.

Art. 16. Os lançamentos que contiverem vício de forma devem ser considerados nulos, de ofício, pelos Órgãos Julgadores, observado o disposto no art. 15 desta Lei.

Art. 17. Está incluído na hipótese prevista no art. 16 desta Lei, o Auto de Infração lavrado em desacordo com os requisitos obrigatórios estabelecidos no art. 142 do Código Tributário Nacional, quanto:

I - à identificação do sujeito passivo;

II - à descrição dos fatos;

III - à norma legal infringida;

IV - ao nome, ao cargo, ao número de matrícula e à assinatura do autor do feito;



V - ao local, à data e à hora da lavratura;

VI - à intimação para o sujeito passivo pagar, à vista ou parceladamente, ou impugnar a exigência, no prazo de 30 (trinta) dias, contado a partir da data da ciência do lançamento.

Nesse norte, a natureza da infração está perfeitamente definida e a pessoa do infrator corretamente identificada, de modo que o lançamento de ofício atende aos requisitos da Lei nº 10.094/2013, não ensejando nulidade.

Com efeito, na peça exordial estão contidos todos os elementos necessários para a validade do ato, conforme o disposto pelo artigo 41 do mesmo diploma legal, abaixo delineado. Ademais, verifica-se que a capitulação legal é exata e a descrição dos fatos, explícita, havendo perfeita subsunção do fato à hipótese de incidência legal.

Art. 41. São requisitos do Auto de Infração e da Representação Fiscal:

I - a indicação da repartição preparadora;

II - a hora, a data e o local da lavratura;

III - a qualificação do autuado, o endereço, e dependendo do tributo, o número do registro no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF/MF), sua inscrição no Cadastro de Contribuintes do Estado (CCICMS/PB) e no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica do Ministério da Fazenda (CNPJ/MF);

IV - sendo o caso, a qualificação dos dirigentes ou responsáveis legais pela empresa, quando possível tal identificação;

V - a descrição da infração com o respectivo montante tributável;

VI - a capitulação da infração e a indicação da penalidade aplicável;

VII - o valor do tributo lançado de ofício;

VIII - o valor da penalidade aplicável;

IX - a intimação para o pagamento do tributo e penalidade ou para apresentação da impugnação, se for o caso, indicando o prazo e seu permissivo legal;

X - o esclarecimento de que, havendo expressa renúncia à impugnação, o contribuinte poderá beneficiar-se das reduções legais, nas hipóteses de pagamento, à vista ou parcelado;

XI - a assinatura e qualificação funcional do autor;

XII - a assinatura do autuado ou seu representante, inclusive na modalidade virtual, nos termos previstos na legislação, sendo substituída, no caso de recusa ou outro obstáculo, por declaração das razões pelas quais não foi feita a intimação;



XIII - a assinatura de testemunhas, quando houver.

Cumpre ainda explicitar que todos os cálculos desenvolvidos para a apuração dos valores devidos encontram-se rigorosamente detalhados nos relatórios fiscais anexos ao auto de infração (fls. 05 a 10), cujas informações foram extraídas da análise da escrita fiscal do próprio contribuinte.

Nesse esteio, observa-se que foram oportunizados à autuada todos os momentos para que se defendesse, reiterando-se a ampla defesa, o contraditório, e o devido processo legal administrativo, alguns dos pilares do ordenamento jurídico processual.

Por último, mas ainda em caráter preambular, no tocante à arguição da recorrente, de que os arts. 391 e 399 do RICMS-PB afetam apenas e tão somente as operações praticadas pelas refinarias da Petrobrás as quais, nos termos das referidas normas, assumem "a condição de sujeito passivo Por substituição", equivoca-se o sujeito passivo, pois o art. 391, §7º, II, do RICMS/PB, atribui a responsabilidade pelo recolhimento do imposto e respectivos acréscimos legais, **a qualquer possuidor**, inclusive ao comerciante varejista, que adquirir os produtos constantes no Anexo 05, sem retenção e pagamento do imposto. Vejamos:

Art. 391. Fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto e respectivos acréscimos legais, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ao:

§ 7º Equiparam-se às categorias mencionadas no “caput”:

(...)

II - **qualquer possuidor**, inclusive o comerciante varejista, que adquirir os produtos constantes no Anexo 05, sem retenção e pagamento do imposto. (g. n)

A responsabilidade da autuada, no presente caso, fica ainda mais evidente diante do que estabelece o art. 41, II, “a”, do RICMS-PB, *in verbis*:

Art. 41. São responsáveis pelo pagamento do imposto devido e seus acréscimos legais na condição de sujeito passivo por substituição:

I - o industrial, o comerciante ou outra categoria de contribuintes, quanto às operações ou prestações anteriores e concomitantes, a eles destinadas, sem documentação fiscal ou com documentação fiscal inidônea;

II - **relativamente às operações subsequentes e concomitantes, quanto às mercadorias arroladas no Anexo 05**, desde que as tenham recebido sem cobrança do imposto pelo regime de substituição tributária:

a) o produtor, o extrator, o gerador, inclusive de energia elétrica, o industrial, **o distribuidor, o comerciante atacadista** ou o transportador; (g. n.)



Destarte, fica evidente que o contribuinte, sendo possuidor de combustíveis (no caso gasolina “A” e óleo diesel) sem retenção e pagamento do imposto, é responsável tributário em relação a estas mercadorias. Desse modo, entendemos que não há como aceitar que sobre a recorrente não recaia a responsabilidade pelo pagamento do ICMS/ST apurado.

Portanto, corretamente a fiscalização atribuiu a sujeição passiva a empresa autuada.

Em derradeiro, esclareça-se, por mero zelo, que, em sede de primeira instância foi declarada a decadência do crédito tributário relativo ao fato gerador ocorrido no mês de janeiro de 2015 e, excluído o valor correspondente do auto de infração, tendo em vista que a ciência do contribuinte se deu em 11/02/2020, como se comprova no aviso de recebimento (fls. 11); e que estamos diante de fatos declarados ao Fisco, por meio das notas fiscais de entradas emitidas pelo contribuinte, no CFOP 1949, referente aos ganhos por variação de temperatura, razão pela qual deve-se obediência as regras estabelecidas no art. 150, §4º, do CTN.

Ultrapassadas as questões preliminares, passemos a análise do mérito da contenda em si.

MÉRITO

DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Analisando-se a denúncia posta, observa-se que, no caso vertente, versam os autos sobre a acusação de “falta de recolhimento do ICMS ST”, pela emissão de notas fiscais de entradas, relativas a ganhos operacionais de óleo diesel e gasolina A, sem o recolhimento ou com o recolhimento a menor do ICMS-ST devido, referente ao exercício de 2015, irregularidade que foi detectada através da análise da escrita fiscal do contribuinte, conforme documentação acostada às folhas fls. 05 a 10 dos autos desse processo, infringindo-se assim os artigos 391 e 399, do RICMS/PB, *in verbis*:

Art. 391. Fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto e respectivos acréscimos legais, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ao:

I – industrial, comerciante, produtor, extrator, gerador, inclusive de energia elétrica ou outra categoria de contribuinte, em relação às mercadorias ou bens constantes do Anexo 05 (Lei nº 7.334/03);

II - contratante de serviço ou terceiro, nas prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação de que participem (Lei nº 7.334/03);

§ 1º A responsabilidade será 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.

§ 2º A responsabilidade será também atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes;

II - às empresas geradoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de sujeito passivo por substituição pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 3º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente a operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

§ 4º O sujeito passivo por substituição sub-roga-se em todas as obrigações do contribuinte substituído, relativamente às operações internas.

§ 5º A substituição tributária não exclui a responsabilidade do contribuinte substituído, na hipótese de o documento fiscal próprio não indicar o valor do imposto, objeto da substituição tributária.

§ 6º O recolhimento do imposto pelo regime de substituição tributária encerrará a fase de tributação e não dará ensejo a utilização de crédito fiscal pelo adquirente, ressalvado o disposto no art. 72, incisos II, V, VI e VII.

§ 7º Equiparam-se às categorias mencionadas no “caput”:

I - o contribuinte de outra unidade da Federação que realizar, inclusive por meio de veículos, operações com produtos sujeitos à retenção antecipada do imposto, sem destinatário certo neste Estado;

II - qualquer possuidor, inclusive o comerciante varejista, que adquirir os produtos constantes no Anexo 05, sem retenção e pagamento do imposto.

Art. 399. O recolhimento do imposto nas operações com produtos submetidos ao regime de substituição tributária será efetuado:

I - no momento da entrada do produto no território deste Estado, nos casos de operações efetuadas sem a retenção antecipada;

II - até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador:

a) nas operações procedentes de outra unidade da Federação, sem retenção antecipada, destinadas a contribuintes que possuam Regime Especial concedido pelo Secretário de Estado da Receita;

b) nas operações internas com retenção, promovidas por estabelecimento industrial, comércio atacadista, distribuidor e/ou depósito;



c) nas prestações de serviços de transporte com retenção, realizadas por contribuintes inscritos no CCICMS;

IV - nas operações com cimento será observado o seguinte:

a) se internas, até o 5º (quinto) dia útil após a quinzena em que houver ocorrido a retenção;

b) se interestaduais:

1. entre o Estado da Paraíba e os Estados das regiões Norte Nordeste, até o 5º (quinto) dia após a quinzena em que houver ocorrido a retenção;

2. entre o Estado da Paraíba e os Estados das regiões Sul, Sudeste e Centro-Oeste, até o dia 15 (quinze) do

mês subsequente ao da respectiva saída;

V - relativamente a fato gerador ocorrido antes da entrada da mercadoria ou do serviço prestado ao sujeito passivo por substituição até o 5º (quinto) dia útil do mês subsequente àquele em que ocorrer a respectiva entrada;

VI - até o dia 10 (dez) do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, nos demais casos não previstos neste artigo.

In casu, o exame de auditoria detectou que, no exercício de 2015, havia na empresa estoque de mercadorias (gasolina “A” e óleo diesel) sem o recolhimento adequado do ICMS Substituição Tributária, o que se pode inferir através da análise das provas acostadas pelo autor do feito às folhas 05 a 10 dos autos, que se traduz em planilhas descritivas contendo as quantidades em litros a maior verificada das referidas mercadorias, e o cálculo pormenorizado das diferenças a recolher apuradas, bem como a relação das notas fiscais de entrada contendo chave de acesso, número, data de emissão, CFOP, e outras informações adicionais.

Isto posto, conforme detalhado em Nota Explicativa do libelo basilar, a fiscalização ao realizar a análise da escrita fiscal do contribuinte, e constatar a emissão de notas fiscais relativas a ganhos operacionais de óleo diesel e gasolina A, produtos submetidos à sistemática da Substituição Tributária, nos termos do enunciado normativo acima transcrito, sem o recolhimento, ou com recolhimento a menor do ICMS_ST devido, lavrou o presente auto de infração.

A recorrente reitera em sua defesa a ausência de previsão legal para a cobrança de ICMS sobre suposto ganho volumétrico decorrente de variação de temperatura, não havendo que se falar em ganho ou perda de volume, pois o estoque é ajustado à temperatura de 20º Celsius.

Assim, considera que o fenômeno, apesar de modificar o volume do combustível estocado, não representa uma operação de compra e venda, não devendo, portanto, ser tributável pelo ICMS.



Necessário se faz destacarmos, desde logo, que todos os pontos combatidos pela defesa foram devidamente enfrentados pelo julgador singular, com os quais concordamos integralmente, ratificando os termos da sentença proferida pela instância prima.

Pois bem, quanto ao fator da medição, com efeito, os combustíveis saem da refinaria a uma temperatura convertida para o padrão de 20°C, conforme estabelecido na Portaria MTIC nº 27, de 19/2/1959, podendo ocorrer variação no seu volume em razão de fatores como evaporação, manuseio na sua comercialização, ou mudança de temperatura no local em que é estocado ou comercializado, principalmente em nossa região onde a temperatura se situa geralmente em patamares bem superiores aos 20° C.

Logo, o deslinde da questão passa por se saber se o volume a maior verificado no estoque de combustíveis, é ou não tributável.

A legislação reguladora do setor de distribuição de combustíveis determina que as refinarias realizem suas vendas de combustíveis, utilizando como unidade o volume a 20 °C, no entanto, esse mesmo procedimento não é exigido, quando as distribuidoras realizam vendas para seus clientes, acarretando uma diferença entre o volume alienado, convertido a 20 ° C, e o volume, no momento da entrega, medido à temperatura ambiente.

A incidência do imposto se verifica em razão da distribuidora ter realizado vendas em volume maior que o contabilizado em seus estoques, acarretando diferença entre o volume que serviu de base de cálculo para o ICMS Substituição Tributária, calculado pela refinaria, e o que foi efetivamente comercializado pela distribuidora, sujeitando o contribuinte à tributação pelo ICMS sobre a diferença verificada.

Mister se faz esclarecermos ainda, que quaisquer alterações nas quantidades de mercadorias, independentemente do fato que lhe deu causa (variações de temperatura, questões relacionadas ao descarrego de combustíveis, etc.), não eximem o contribuinte de emitir documentos fiscais para regularização dos seus estoques, além de recolher o imposto devido, conforme determina o artigo 172, VI, do RICMS/PB:

Art. 172. O contribuinte emitirá nota fiscal sempre que em seu estabelecimento entrarem bens ou mercadorias, real ou simbolicamente (Ajuste SINIEF 09/97):

(...)

VI - em outras hipóteses previstas na legislação.

Logo, o fato de tais mercadorias serem fruto de um fenômeno atmosférico não é assertiva capaz de afastar a acusação que pesa contra a autuada, notadamente porque nestes casos, em que houver estoque de mercadorias, independentemente de sua origem, a legislação que preside a questão manda que seja emitida a nota fiscal de entrada. É o que se vê do art. 160, V e VII do RICMS/PB,



transcrito mais adiante, que prevê a regularização do estoque do contribuinte em razão de diferença de quantidade, procedimento este devidamente observado pela Autuada.

Art. 160. A nota fiscal será emitida:

(...)

V – na regularização em virtude de diferença de preço, de peso ou de quantidade das mercadorias, quando efetuada no período de apuração do imposto em que tenha sido emitida a nota fiscal originária;

(...)

VII – relativamente à entrada de bens e mercadorias, nos momentos definidos neste artigo.

Destaque-se que, o entendimento ora exposto, guarda harmonia com entendimento já consolidado e pacificado neste Egrégio Conselho de Recursos Fiscais – CRF/PB, conforme ilação relativa às ementas dos acórdãos abaixo transcritos:

Acórdão 391/2014

Cons. Francisco Gomes De Lima Netto

ESTOQUE ACOBERTADO POR NOTAS FISCAIS DE ENTRADA, SEM O RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO. REJEITADA PRELIMINAR DE NULIDADE. INAPLICABILIDADE DA MULTA INCIDENTE SOBRE O FUNCEP. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE. MANTIDA A SENTENÇA SINGULAR. REDUÇÃO DA PENALIDADE APLICADA. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

(...)

- Constatados excedentes nos estoques de Óleo Diesel e Gasolina “A” acompanhados de notas fiscais de entrada emitidas pelo autuado, sem o devido recolhimento do imposto devido – ICMS Substituição Tributária, dando procedência à acusação.

(...)

(...)

(...)

Acórdão N.º.348/2018

Relatora:CONS.ª Thais Guimarães Teixeira

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- Eventual diferença a maior detectada nos estoques de combustíveis denota venda de mercadorias sem nota fiscal, sujeitando o contribuinte ao recolhimento do imposto devido por substituição tributária.

Acórdão N.º 474/2018

Relatora: Cons.ª Gilvia Dantas Macedo

FALTA DE RECOLHIMENTO – ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – DECADÊNCIA PARCIAL DOS



CRÉDITOS LANÇADOS - DENÚNCIA CONFIGURADA EM PARTE - AFASTADA MULTA RECIDIVA - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.

- O prazo inicial para contagem da decadência, em se tratando de falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, em que houve a emissão de notas fiscais e declaração ao Fisco, deve ter, como marco temporal, aquele em que efetivamente ocorreram os fatos geradores.

- **Eventual diferença a maior detectada nos estoques de combustíveis, não tendo esse acréscimo sido tributado quando do recolhimento antecipado pela refinaria de petróleo, sujeita o contribuinte ao recolhimento do imposto devido por substituição tributária, haja vista a ocorrência de fato imponible.**

- Afastada a aplicação de multa recidiva, em consonância com o art. 87, parágrafo único, da Lei nº 6.379/96.

Acórdão N.º 000303/2020

Relator: Cons.º Petronio Rodrigues Lima

DECADÊNCIA. CONFIRMAÇÃO EM PARTE. FALTA DE RECOLHIMENTO. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. INFRAÇÃO CONFIGURADA EM PARTE. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

- Reconhecida a decadência dos lançamentos relativos ao exercício de 2012, por força do disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.

- **Eventual diferença a maior detectada nos estoques de combustíveis, verificado por meio do Levantamento Quantitativo de Mercadorias por Espécie, não tendo esse acréscimo sido tributado quando do recolhimento antecipado pela refinaria de petróleo, sujeita o contribuinte ao recolhimento do imposto devido por substituição tributária, haja vista a ocorrência de fato imponible.** Ajustes realizados pela fiscalização, como resultado de diligência solicitada, elidiu parte do crédito tributário inicialmente lançado.

Acórdão N.º 0047/2022

Relatora: Cons.ª. Maíra Catão da Cunha Cavalcanti Simões

FALTA DE RECOLHIMENTO. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. DENÚNCIA CONFIGURADA. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. DENÚNCIA CONFIGURADA EM PARTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- Levantamento quantitativo das mercadorias “Gasolina A” e “Diesel”, realizado pela Auditoria Fiscal identificou discrepâncias aptas a motivar a acusação de falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária.

- É cabível a cobrança de ICMS relativa à diferença de alíquotas nas operações interestaduais com mercadorias e bens destinados ao uso/ consumo ou ativo fixo de estabelecimento contribuinte do ICMS.

- **Eventual diferença a maior detectada nos estoques de combustíveis denota aquisição de mercadorias sem nota fiscal, sujeitando o contribuinte ao recolhimento do imposto devido por substituição tributária.**

- **Caracteriza-se legítima a ação fiscal que exige do contribuinte autuado o pagamento do ICMS – Substituição Tributária, diante do fato de este haver realizado operações, aquisições interestaduais de mercadorias sujeitas à**



Substituição Tributária, consoante previsão legal.

Logo, de todo o exposto até aqui infere-se que, tais ganhos operacionais, regularmente registrados, através de nota fiscal de entrada, assim como o fez a recorrente, para ajustar e regularizar seus estoques, devem ser seguidos do recolhimento do imposto estadual devido, sob pena de, em não assim procedendo, o contribuinte ter que se sujeitar às penas impostas pela lei.

Ademais disso, imperioso se faz refletir objetivamente no fato de que, a saída do volume acrescido, indubitavelmente gera efeitos econômico-jurídicos de caráter relevante para o direito tributário, sendo, por conseguinte inquestionável sua condição de fato gerador do ICMS.

E, da mesma forma que esse acréscimo é capaz de eclodir o dever do contribuinte em pagar o imposto devido, não se pode olvidar que eventuais perdas de mercadorias, em determinadas situações, fazem emergir o direito do contribuinte à restituição da quantia paga a maior do ICMS - Substituição Tributária.

Com base em todas as razões acima delineadas, como também por tudo o que dos autos consta, entendo incólume o entendimento pronunciado pelo julgador singular, que por sua pertinência impõe a transcrição de trecho de sua decisão:

“Quanto à alegação da acusada de que a diferença verificada nas quantidades de litros teria se originado da variação da temperatura, entendemos que tal alegação não tem o condão de eximir a empresa da obrigação de recolher o ICMS Substituição tributária concernente a essas mercadorias.

Pois independente da origem, o fato é que existem as quantidades físicas extras de litros de combustível, conforme comprovado nos levantamentos acostados às folhas 05 a 10, onde esses litros extras resultarão em vendas, repercutindo assim em receita para empresa, havendo uma operação mercantil sujeita ao ICMS, conseqüentemente, cabendo, assim, a exigência do ICMS Substituição Tributária.

Ainda se debruçando sobre a querela posta, agora sob o ponto de vista contábil e/ou econômico, resta claro que a ocorrência do “ganho operacional” de combustível enseja um aumento de capital (patrimônio líquido), cujo fato classifica-se como superveniência ativa (aumento do ativo), porquanto diz respeito à geração de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros, significando que foi gerada uma receita para a empresa.

Vê-se, pois, que há “ganho” financeiro nas operações realizadas pela empresa (distribuidora) de combustíveis e derivados de petróleo que adquire o combustível da refinaria e o repassa aos postos revendedores. Trata-se, assim, de um fato econômico, e, por consequência, fato gerador de ICMS.”

Cumpre trazer à baila, ainda, algumas considerações acerca da alegação da parte quanto à ausência de fato gerador capaz de ensejar novo recolhimento, vez que se trata de tributo submetido às regras da substituição tributária.



Pois bem. É cediço que a sistemática da substituição tributária antecipa o pagamento do imposto referente às etapas subsequentes encerrando a fase tributária.

No entanto, não há dúvidas de que as distribuidoras, ao realizarem vendas de combustíveis, oferecem aos seus clientes, pelo mesmo preço praticado, um produto contendo menor potencial energético por unidade de volume, se locupletando, assim, desse volume comercializado a maior, em razão de auferirem ganhos financeiros nessas operações.

Neste sentido, dentro do princípio da objetividade do fato gerador, consoante o art. 188 do CTN, a ocorrência do fato gerador independe da natureza do objeto que lhe deu causa.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, **bem como da natureza do seu objeto** ou dos seus efeitos; (g.n)

Na auditoria verificou-se que a autuada apurou como “ganho” aqueles valores relativos à movimentação de combustível, contudo, restou demonstrado o não recolhimento do imposto devido em virtude desse acréscimo.

Há de se concluir que houve de fato o reconhecimento por parte da autuada de quantidade de combustível acima das inicialmente adquiridas de seus fornecedores. E esse acréscimo de combustível não foi tributado quando do recolhimento antecipado pela refinaria de petróleo. Nesse esteio, recai sobre a autuada a obrigação do recolhimento do ICMS ST regularmente apurado no presente processo.

Nesse ínterim, uma vez constatada a materialidade da acusação em tela, é medida que se impõe a aplicação da medida punitiva insculpida no artigo 82, V, “c”, da Lei nº 6.379/96, *in verbis*:

Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

V - de 100% (cem por cento):

(...)

c) aos que entregarem, remeterem, transportarem, receberem, estocarem ou depositarem mercadorias sujeitas a substituição tributária, sem o recolhimento do imposto;

Como fundamento subsidiário de seus argumentos de defesa, o contribuinte alega ainda a existência de margem de variação do volume dos combustíveis



de 0,6%, prevista na Portaria DNC nº 26/92 e Resolução ANP 23/2004, que veio a posteriori ratificar os termos constantes naquela.

Tal fundamento trazido pela recorrente se mostrou equivocado para combater a acusação em tela, pois este se aplica a contribuintes com atividades econômicas diversa da sua, especificamente para **Postos Revendedores de Combustíveis** (varejista), e não para o comércio atacadista de combustíveis, que é a atividade da empresa autuada. A citada Portaria visou a instituição do LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS (LMC), para registro diário dos postos de combustíveis. Vejamos:

Portaria DNC nº 26/92:

Art. 1º. Fica instituído o LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS (LMC) para registro diário, pelo **Posto Revendedor (PR)**, dos estoques e das movimentações de compra e venda de gasolinas, óleo diesel, querosene iluminante, álcool etílico hidratado carburante e mistura óleo diesel/biodiesel especificada pela ANP, devendo sua escrituração ser efetuada consoante Instrução Normativa anexa. (g. n.)

(...)

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 à apuração das causas e, se detectado vazamento para o meio ambiente, providenciar o reparo do(s) equipamento(s) correspondente(s).

Parágrafo único - Quando os referidos equipamentos forem de propriedade de terceiros, caberá a esses responsabilidade do reparo. (g. n.)

Logo, o limite de 0,6% aviltado pela recorrente não se aplica as distribuidoras de combustíveis, mas tão somente aos postos revendedores, conforme se extrai também do disposto no art. 286, do RICMS/PB. Senão vejamos:

Art. 286. O Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, Anexo 41, será utilizado para registro diário, **pelo Posto Revendedor – PR**, dos estoques e das movimentações de compra e venda de gasolinas, óleo diesel, querosene iluminante, álcool etílico hidratado carburante e mistura óleo diesel/biodiesel especificada pela ANP.

(...)

§ 5º O LMC terá termos de abertura e de fechamento, cujos números de ordem e data dos eventos serão assentados no livro de Registro de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência, observado o seguinte:

(...)

f) variações superiores a 0,6% (seis décimos por cento) do estoque físico, com justificativa, para fins de análise e avaliação dos órgãos de fiscalização;



Portanto, pelas razões acima descritas, não há como acolher o pleito da recorrente, pois o fundamento apresentado não se aplica ao caso em questão.

Por fim, oportuno se faz elucidar e deixar consignado o entendimento desta Egrégia Corte no que tange à temática das notificações ao contribuinte, com amparo na legislação estadual que rege a matéria.

Pois bem. A Lei nº 10.094/13 atribui ao sócio administrador da empresa ou ao representante legal constante no Cadastro de Contribuintes do ICMS a prerrogativa de indicar endereço no Processo Administrativo Tributário para intimação dos atos referentes ao processo do qual seja parte **tão somente nos casos em que o contribuinte não mais se encontre com inscrição ativa ou na hipótese de endereço desatualizado no CCICMS/PB.** Vejamos:

Art. 11. Far-se-á a intimação:

(..)

II - por via postal, com Aviso de Recebimento (AR), encaminhado ao domicílio tributário do sujeito passivo, observados os §§ 2º, 9º e 10 deste artigo;

(...)

§ 9º Para efeitos do disposto no inciso II do “caput” deste artigo, a intimação, quando o sujeito passivo não estiver com sua inscrição ativa perante o Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado, deverá ser realizada:

I - no endereço do sócio administrador da empresa;

II - no endereço do representante legal constante no Cadastro de Contribuintes do ICMS, caso a pessoa jurídica não tenha sócio administrador;

III - por edital, publicado no Diário Oficial Eletrônico - DOe-SER, no caso de devolução do Aviso de Recebimento (AR) sem lograr êxito na entrega da intimação, nos termos dos incisos I e II deste parágrafo.

Acrescido o § 10 ao art. 11 pela alínea “a” do inciso II do art. 5º da Lei nº 11.247/18 - DOE de 14.12.18. OBS: efeitos a partir de 1º de janeiro de 2019.

§ 10. Para efeitos do § 9º e em caso de endereço desatualizado no CCICMS/PB, fica facultado ao sócio administrador da empresa ou ao representante legal constante no Cadastro de Contribuintes do ICMS indicar endereço no Processo Administrativo Tributário para intimação dos atos referentes a este Processo.

In casu, o contribuinte encontra-se com sua inscrição estadual ativa, endereço atualizado no cadastro e, sua última notificação nos autos se deu via DT-e.



Portanto, inexistem razões amparadas em lei que autorizem o envio das intimações para o endereço indicado pelo contribuinte, através de seu patrono, na sua peça recursal.

E, com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento* para manter inalterada a sentença monocrática que julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000068/2020-88, lavrado em 24/01/2020, contra a empresa DISLUB COMBUSTÍVEIS LTDA, I. E. 16.149.914-7, devidamente qualificada nos autos, fixando o crédito tributável exigível em **R\$ 522.637,70**, sendo **R\$ 261.318,85** de ICMS, por infringência aos artigos 391 e 399, do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. 18.930/97 e proposta de aplicação de multa por infração na quantia de **R\$ 261.318,85**, com fulcro art. 82, V, “c”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que mantenho cancelado, por indevido, o valor de R\$ 36.280,92, sendo R\$ 18.140,46, referente ao ICMS e R\$ 18.140,46, a título de multa por infração, em razão da decadência de parte dos lançamentos fiscais, nos termos da decisão da GEJUP.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar

Tribunal Pleno, sessão realizada por videoconferência, em 30 de março de 2023.

Larissa Meneses de Almeida
Conselheira Suplente Relatora