



PROCESSO Nº 1714822020-3

ACÓRDÃO Nº 604/2023

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS

Recorrida: GERÊNCIA EXEC. 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: JOACIR URBANO PEREIRA

Relatora: CONS.^a LARISSA MENESES DE ALMEIDA.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ÓLEO DIESEL. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. PENALIDADE REDUZIDA. APLICAÇÃO DE LEI MAIS BENÉFICA. REFORMADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

O levantamento quantitativo por espécie constitui uma técnica absolutamente legítima de que se vale a fiscalização na aferição da situação tributária do sujeito passivo. O lançamento indiciário decorrente do emprego dessa técnica de auditoria fiscal tem o efeito de transferir ao sujeito passivo, legítimo possuidor direto da documentação fiscal que lhe pertence, a responsabilidade da prova contrária e eficaz, tendente a elidir ou minimizar os efeitos do referido procedimento fiscal.

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.

Redução do crédito tributário em razão de advento de Lei mais benéfica ao contribuinte.

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, quanto ao mérito pelo seu **desprovimento**. Contudo, em observância aos princípios da legalidade e da retroatividade benigna da lei tributária, reformo de ofício a decisão singular para julgar *parcialmente procedente* o **Auto de Infração de Estabelecimento n.º 93300008.09.00000857/2020-19** (fl. 3), lavrado em 6 de junho de 2020, contra a empresa **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS**, inscrita no CCICMS/PB sob n.º



16.017.562-3, devidamente qualificada nos autos, obrigando-a ao recolhimento do **crédito tributário no valor total de R\$ 139.547,97** (cento e trinta e nove mil, quinhentos e quarenta e sete reais e noventa e sete centavos), sendo R\$ 79.741,70 (setenta e nove mil, setecentos e quarenta e um reais e setenta centavos), de ICMS, por infringência aos artigos 391 e 399, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 59.806,27 (cinquenta e nove mil, oitocentos e seis reais e vinte e sete centavos), de multa por infração, com supedâneo no art. 82, V, "c", da Lei nº 6.379/96, alterado pela Lei nº 12.788/23.

Ao mesmo tempo, cancelo, o valor de R\$ 19.935,43 de multa por infração.

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

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 05 de dezembro de 2023.

LARISSA MENESES DE ALMEIDA
Conselheira

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, VENÂNCIO VIANA DE MEDEIROS NETO (SUPLENTE), FERNANDA CÉFORA VIEIRA BRAZ (SUPLENTE), SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA, JOSÉ VALDEMIR DA SILVA, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA, HEITOR COLLETT E MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA
Assessor



PROCESSO N° 1714822020-3

TRIUNAL PLENO

Recorrente: PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS

Recorrida: GERÊNCIA EXEC. 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: JOACIR URBANO PEREIRA

Relatora: CONS.^a LARISSA MENESES DE ALMEIDA.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ÓLEO DIESEL. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. PENALIDADE REDUZIDA. APLICAÇÃO DE LEI MAIS BENÉFICA. REFORMADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

O levantamento quantitativo por espécie constitui uma técnica absolutamente legítima de que se vale a fiscalização na aferição da situação tributária do sujeito passivo. O lançamento indiciário decorrente do emprego dessa técnica de auditoria fiscal tem o efeito de transferir ao sujeito passivo, legítimo possuidor direto da documentação fiscal que lhe pertence, a responsabilidade da prova contrária e eficaz, tendente a elidir ou minimizar os efeitos do referido procedimento fiscal.

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.

Redução do crédito tributário em razão de advento de Lei mais benéfica ao contribuinte.

RELATÓRIO

Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, recurso voluntário, interposto nos moldes do artigo 77 da Lei n° 10.094/2013, contra a decisão monocrática, que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento n° 93300008.09.00000857/2020-19 (fl. 3), lavrado em 8 de junho de 2020, que denuncia a



empresa, acima identificada, pelo cometimento da irregularidade abaixo transcrita, *ipsis litteris*:

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

NOTA EXPLICATIVA: IRREGULARIDADE CONSTATADA PELAS DIFERENÇAS A MENOR NAS QUANTIDADES DE ÓLEO DIESEL APURADAS NOS LEVANTAMENTOS QUANTITATIVOS DE MERCADORIAS, REFERENTES AOS EXERCÍCIOS DE 2016 E 2017, CONFORME LEVANTAMENTOS EM ANEXO. ACRESCENTE-SE AOS ARTIGOS DADOS POR INFRINGIDOS OS SEGUINTE ARTIGOS 158, I; 160, I E V DO RICMS/PB, APROVADO PELO DECRETO 18.930/97 E OS ARTIGOS 9 E 15 DO DECRETO 29.537/2008.

Em decorrência deste fato, o Representante Fazendário lançou, de ofício, o crédito tributário no valor de R\$ 159.483,40, sendo R\$ 79.741,70 de ICMS, por infringir os artigos 391 e 399 ambos do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 79.741,70 de multa por infração, com espeque no art. 82, inciso V, alínea “c”, da Lei nº 6.379/96.

Instruem a peça inicial os seguintes documentos: Demonstrativo do ICMS-ST Devido Referente ao Levantamento Quantitativo do Produto: Óleo Diesel - Exercícios 2016 e 2017 (fls. 4 e 5); Relatórios de Notas Fiscais Eletrônicas de Entrada e Saídas – Exercícios 2016 e 2017 (fls. 6 a 58); Ordem de Serviço Normal nº 93300008.12.00000716/2020-56 (fls. 59 a 61); Termo de Início de Fiscalização nº 93300008.13.00000115/2020-15 (fls. 62 e 63); Comprovante de Cientificação – DTe do Auto de Infração (fl. 64; e, Termo de Encerramento de Fiscalização nº 93300008.13.00000758/2020-69 (fl. 65).

Cientificada da lavratura do presente auto de infração em 13 de novembro de 2020, via DTe (fl. 64), em conformidade com o art. 46, inciso III, da Lei nº 10.094/2013, a acusada interpôs petição reclamatória ao órgão julgador singular em tempo hábil, de acordo com documento apenso às fls. 67 a 87 dos autos.

Na peça impugnatória (fls. 67 a 87), após ressaltar a sua tempestividade e reportar-se à infração denunciada, em preliminar, o contribuinte requer o reconhecimento da ilegitimidade e ausência de responsabilidade do ex-presidente da companhia, arrolado como responsável/terceiro, Sr. Pedro Pullen Parente, no mérito, pleiteia a improcedência do feito fiscal em virtude da ausência de diferença de estoque, bem como, subsidiariamente, pelo caráter confiscatório da multa aplicada.

Documentos instrutórios, anexos às fls. 88 a 400 dos autos.

Sem informação de reincidência, os autos foram conclusos (fl. 401) e encaminhados à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, onde



foram distribuídos ao julgador fiscal, Tarciso Magalhães Monteiro de Almeida (fl. 403), que decidiu pela procedência do feito fiscal, em conformidade com a sentença acostada às fls. 404 a 414, cuja ementa abaixo reproduzo a seguir, *litteris*:

ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. INFRAÇÃO CONFIGURADA.

- A substituição tributária constitui-se em um regime tributário com expressa disposição legal. Atribui-se a responsabilidade pelo devido recolhimento do imposto ao adquirente de produtos sujeitos a essa sistemática, com seus respectivos acréscimos legais, em relação a mercadorias cujo imposto não tenha sido pago no todo ou em parte. O impugnante não apresentou provas ou argumentos capazes de refutar esta acusação.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.

Ciente da decisão proferida pelo órgão julgador monocrático, em 22 de outubro de 2021, por meio da Notificação nº 00179616/2021, via DT-e, em conformidade com o art. 11, III, da Lei nº 10.094/2013, consoante fls. 418 e 419 dos autos, a interessada impetrou recurso voluntário a este colegiado em tempo hábil.

No recurso voluntário (fls. 425 a 453), o contribuinte reporta-se a tempestividade da peça recursal, faz uma síntese da infração que lhe foi imputada, e, ao final, requer a reforma da sentença singular para declarar a improcedência do feito fiscal, de acordo com as seguintes razões:

- preliminarmente, solicita a exclusão dos membros da alta administração do presente feito fiscal da condição de responsáveis, pois não preenchem os requisitos do art. 135 do CTN;

- no mérito, afirma que não há diferença de quantitativo a menor, que se trata de presunção relativa, devendo ser afastada;

- acrescenta que a sentença singular não pode prosperar, vez que não há distinção entre as atividades realizadas pelos postos de combustíveis e as da ora recorrente, pois ambos negociam combustíveis que se submetem aos mesmos fatores exógenos, por isso deve ser aplicado semelhante limite de perdas e sobras;

- combate a omissão de saídas nos exercícios de 2016 e 2017, a partir dos dados fiscais inerentes ao Livro Registro de Inventário e Livro de Registro de Controle de Produção e Estoque, daí afirma que a diferença está relacionada ao movimento de falta de produto (ajuste de estoque), cuja necessidade deste registro na indústria do petróleo e derivados, ocorre em função das características físico-químicas do óleo diesel, dentre outros fatores (fls. 438 e 439);

- afirma ainda que, em 2017, houve erro no lançamento da Nota Fiscal 1899-8 no Livro Registro de Entradas, que resultou numa diferença entre seus registros e os da SEFAZ de 2.142,581 m³ nos Recebimentos em Transferência (fl. 438);



- alega que os citados livros fiscais estão anexos aos autos, de forma adequada, contemplando o registro da NF-e 1899-8, revelam que não houve prejuízo ao Fisco, assim como demonstram a ausência de diferenças de estoque;

- discorre acerca da descon sideração do percentual técnico e legal para perdas inerentes ao processo de produção, comercialização ou industrialização dos produtos, conforme art. 286, §§ 5º, 7º e 8º, do RICMS/PB;

- requer a realização de perícia para demonstrar a ausência da diferença de estoque apontada pela Fiscalização (fl. 443);

- contesta a multa por infração proposta, em razão dos seus efeitos confiscatórios;

Por último, requer a reforma da decisão monocrática para que seja declarada a improcedência do feito fiscal, reitera o pedido de prova pericial ou diligência, conforme previsto no art. 56 da Lei nº 10.094/2013.

Documentos instrutórios, anexos às fls. 454 a 498 dos autos.

Remetidos os autos a esta Corte, estes foram distribuídos a esta relatoria, para exame e decisão, segundo critério regimentalmente previsto.

É o relatório.

A *quaestio juris* versa sobre a denúncia de falta de recolhimento do ICMS – Substituição Tributária, constatada por meio de levantamentos quantitativos de mercadorias nos exercícios de 2016 e 2017, contra a empresa em epígrafe, conforme denúncia posta na peça inicial (fl. 3) e demonstrativos fiscais anexos às fls. 4 e 5.

Importa ressaltar que o recurso da autuada atende ao requisito de tempestividade, haja vista ter sido interposto no prazo previsto no art. 77 da Lei nº 10.094/2013.

Cumpr-me declarar que a peça acusatória se apresenta apta a produzir os regulares efeitos inerentes ao aspecto formal do ato administrativo, visto que sua confecção observa os requisitos indispensáveis de constituição e desenvolvimento válido do processo: identificação das operações promovidas, base de cálculo, alíquota aplicável e período do fato gerador omitido (exercício fiscal), o que atende aos pressupostos de validade do lançamento de ofício dispostos no art. 142 do CTN.

Com relação à alegada ilegitimidade passiva dos sócios/administradores do auto de infração, em razão da impossibilidade da descon sideração da personalidade



jurídica da empresa ao caso, motivo pelo qual pleiteia a exclusão destes do feito fiscal, reitero integralmente o teor da decisão singular que assim decidiu:

“...a inclusão do nome dos sócios da empresa, na qualidade de responsáveis/interessados, consiste apenas em medida necessária para que, posteriormente, na fase executória da dívida fiscal, porventura configurada, possa ser analisada a existência da responsabilidade pessoal dos agentes indicados na peça vestibular, tomando-se as providências cabíveis.”

Ou seja, a manutenção do nome dos sócios, como co-responsáveis/interessados, não implica afirmar, *a priori*, que estes incorreram na regra do art. 135, inciso III, do CTN.

No tocante à perícia solicitada pelo contribuinte, com finalidade de demonstrar a ausência de diferença nos estoques de óleo diesel, entendemos que não se faz necessária no presente caso, uma vez que o levantamento quantitativo se procedeu levando em consideração as informações constantes dos livros demonstrados no *sped fiscal* e notas fiscais eletrônicas de entradas e saídas, todos os documentos fornecidos pela própria autuada, sendo, portanto, suficientes para formar o convencimento do julgador.

Ademais, se a intenção da recorrente é comprovar a origem dessa diferença, caberia à própria recorrente a produção de novas provas, seja apresentando documentos que estejam em seu poder, ou apontando elementos que desejasse que fossem diligenciados, o que não foi feito. Destaque-se que os papéis acostados aos autos na primeira instância constituem relatórios internos sem valor probante, nada inovou neste colegiado.

Passemos ao mérito.

Analisando-se a denúncia posta, verifica-se que foram constatadas aquisições de combustíveis (Óleo Diesel), nos exercícios de 2016 e 2017, sem o recolhimento do ICMS-ST, demonstrativos acostados, infringindo aos artigos 391 e 399, ambos 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.

Como se sabe, o levantamento quantitativo é um procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado.

A constatação de estoque a descoberto, mediante levantamento quantitativo de mercadorias, constitui comprovação suficiente de aquisições de mercadorias sem documento fiscal, ficando o contribuinte obrigado ao recolhimento do ICMS por Substituição Tributária, na forma dos artigos 391, §7º, II; e 399, I, ambos todos do RICMS/PB, acima transcritos.

A técnica consiste em confrontar, em cada exercício fechado, as mercadorias disponíveis para vendas (EI + C) com a soma das saídas mais o estoque final (S + EF), devendo ser satisfeita a equação $EI + C = S + EF$. As eventuais diferenças denotam irregularidade, sujeitando o contribuinte ao pagamento do imposto, no caso, por substituição tributária, na forma da legislação tributária.

In casu, o exame de auditoria detectou que havia na empresa estoques de mercadorias (óleo diesel) sem documentação fiscal.

Em seu pro, o contribuinte alega, nas duas instâncias de julgamento, que não há diferença de quantitativo de óleo diesel, na verdade, diz que foram desconsideradas operações inerentes ao negócio da companhia, assim como o percentual técnico para



perdas inerentes ao processo de produção, comercialização ou industrialização do óleo diesel.

Além disso, a recorrente tenta justificar que os valores apontados nos demonstrativos fiscais foram obtidos a partir de coleta equivocada, por parte da fiscalização, dos dados registrados nos livros Registro de Inventário e Registro de Controle de Produção e Estoque, consoante alegações às fls. 438 e 439.

No entanto, o conjunto probatório apresentado em primeira instância, e mencionados no recurso voluntário, para certificar suas alegações de defesa, de fato, corresponde a documentos internos, sem validade jurídica, e cópias de declarações avulsas sem qualquer vinculação às planilhas de acusação, como bem alertou o julgador singular em sua sentença.

Assim, a fiscalização constatou, por meio do levantamento quantitativo de mercadorias, que a empresa tinha disponível para venda uma quantidade a maior de óleo diesel, devendo, sempre que verificada esta circunstância, ser emitida nota fiscal de entrada pelo excedente e recolhido o imposto por substituição tributária, tendo em vista que, nesse caso, ocorre a incidência do imposto, fato que não ocorreu.

Ainda em suas razões recursais, o contribuinte destaca que houve *“desconsideração do percentual técnico e legal para perdas inerentes ao processo de produção, comercialização ou industrialização dos produtos, conforme art. 286, §§ 5º, 7º e 8º, do RICMS/PB”*.

Pois bem. O art. 286 do RICMS/PB, citado pela recorrente, trata do controle do Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, para Posto Revendedor, e não para base de refinaria, comungando com a Portaria DNC nº 26, de 13/11/1992. Ademais, a fixação do mencionado percentual de 0,6% como limite de tolerância de variação volumétrica para as bases de refinaria de combustíveis não está contemplada na legislação tributária da Paraíba.

Destaque-se que, o entendimento ora exposto por esta relatoria, já se encontra consolidado pelo Conselho de Recursos Fiscais - CRF, conforme se observa do acórdão abaixo transcrito:

Acórdão nº 167/2016
RECURSO HIE/VOL Nº 666/2014.
CONS. PETRÔNIO RODRIGUES LIMA

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO E NOTAS FISCAIS DE ENTRADA DE COMBUSTÍVEIS, SEM RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. AJUSTES REALIZADOS EM SEDE DE CONTESTAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSOS VOLUNTÁRIO E HIERÁRQUICO DESPROVIDOS.



O levantamento quantitativo por espécie constitui uma técnica absolutamente legítima de que se vale a fiscalização na aferição da situação tributária do sujeito passivo. O lançamento indiciário decorrente do emprego dessa técnica de auditoria fiscal tem o efeito de transferir ao sujeito passivo, legítimo possuidor direto da documentação fiscal que lhe pertence, a responsabilidade da prova contrária e eficaz, tendente a elidir ou minimizar os efeitos do referido procedimento fiscal.

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.

Sendo assim, rejeito as justificativas apresentadas pela defendente, pelos motivos já expostos.

De modo sucinto, é tolerada uma diferença de 0,6% (zero vírgula seis por cento) nos resultados obtidos na conferência física dos volumes dos tanques, devidamente anotados no Livro de Movimentação de Combustíveis do Posto Revendedor – tão somente isso.

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 incidência do imposto se verifica em razão da recorrente 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 pelo contribuinte, sujeitando-o à tributação pelo ICMS sobre a diferença verificada.

Nesse sentido, tendo em vista o que preceitua o inciso VI do artigo acima transcrito, para o caso em apreço, pode-se considerar as regras contidas nos incisos V e VII do art. 160 do RICMS-PB, os quais determinam que seja emitida a nota fiscal de entrada, prevendo a regularização do estoque do contribuinte em razão da diferença de quantidade. Vejamos:

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.

Mister se faz esclarecermos 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

Destaque-se, o entendimento ora exposto, já se encontra consolidado pelo Conselho de Recursos Fiscais - CRF, conforme se observa por meio do acórdão n° 174/2019, do Nobre Conselheiro Petrônio Rodrigues Lima, abaixo transcrito:

FALTA DE RECOLHIMENTO. ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS - BENS DESTINADOS A USO/CONSUMO OU ATIVO FIXO - CARACTERIZADA. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE COMBUSTÍVEIS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS-ST INCIDENTE SOBRE DIFERENÇA VOLUMÉTRICA - ACATAMENTO - ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - NOTAS FISCAIS DE ENTRADA. DECADÊNCIA. DENÚNCIA ACOLHIDA EM PARTE. OPERAÇÃO INTERESTADUAL SEM RECOLHIMENTO DO ICMS-ST - ACOLHIMENTO. MULTA RECIDIVA EXCLUÍDA EM PARTE - ALTERADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA QUANTO AOS VALORES - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

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.

Quanto aos créditos tributários extintos por decadência, mantenho a exclusão da exação fiscal.



Exclusão de parte da multa recidiva por não atender ao disciplinamento da Lei nº 10.094/2013.

Sob o ponto de vista contábil e/ou econômico, resta claro que a ocorrência de diferença a maior no quantitativo de combustíveis representa um “ganho operacional” que enseja um aumento de capital (patrimônio líquido), cuja situação 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.

Neste sentido, dentro do princípio da objetividade do fato gerador, consoante o art. 118 do CTN, abaixo reproduzido, 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)”.

Nos casos de variações de estoques onde ocorram perdas, a empresa deverá emitir a nota fiscal para regularização dos estoques, sendo assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago da substituição tributária, conforme aduz o art. 392 do RICMS/PB, ressalvando que os levantamentos ocorreram em períodos fechados englobando os valores relativos às perdas e ganhos.

Da mesma forma o acréscimo do volume ocorre quando o combustível já está armazenado nos depósitos da empresa, o fato gerador do imposto ocorrerá no momento da saída da mercadoria, independente da origem dessa diferença.

As variações dos estoques, positivas ou negativas, ganhos ou perdas, devem estar acobertados por documentos fiscais, independente da natureza, para que deem subsídio aos registros fiscais/contábeis.

Por fim, urge esclarecer que não há unanimidade nos Tribunais no sentido de que não repercutiria a exigência do ICMS sobre as variações volumétricas, a exemplo da decisão judicial abaixo transcrita:

APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEL. ÓLEO DIESEL. VARIAÇÃO TEMPERATURA. AUMENTO DE VOLUME. CIRCULAÇÃO ECONÔMICA. ICMS DEVIDO. I - É cediço que, na sistemática da substituição tributária, 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 a fase tributária. Vale dizer que, a substituição tributária é definitiva quanto aos valores de base de cálculo, não cabendo restituição ou complementação de imposto decorrente de eventuais diferenças entre o valor regularmente tomado como base de cálculo pelo substituto e o



efetivamente auferido pelo contribuinte substituído. II – Entretanto, como a substituição tributária não é definitiva em relação às quantidades comercializadas, existindo diferenças, para mais ou para menos, entre a quantidade de mercadoria comercializada e aquela que foi objeto de substituição tributária, haverá complementação ou restituição de imposto. II – Desse modo, fica evidente que a entrada a maior de óleo diesel em razão da variação da temperatura ambiente de carregamento e de descarregamento, deve ser considerada entrada de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal, devendo, sempre que verificada tal circunstância, ser emitida nota fiscal de entrada pelo excedente e recolhido o imposto por substituição tributária, tendo em vista que, nesse caso, ocorre a incidência do imposto na entrada da mercadoria, conforme disposto no artigo 11, § 1º, da Lei nº 11.651/91. **III – Constatado, por meio de auditoria específica de mercadorias, que a empresa apelante adquiriu óleo diesel sem a retenção do ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços -, não procede à alegação de aumento de volume, devido ao aumento de temperatura, para se eximir do pagamento do referido tributo, vez que auferiu lucro com a venda do volume a maior.** RECURSO DE APELAÇÃO CONHECIDO E IMPROVIDO. (TJGO, APELAÇÃO CÍVEL 56734- 141.2008.8.09.0051, Rel. DES. FRANCISCO VOLDON JOSE VALENTE, 5ª CAMARA CIVEL, julgado em 02/05/2013. DJe de 15/05/2013

No tocante à multa por infração proposta pela fiscalização, convém registrar que está prevista em lei, e que não compete aos órgãos julgadores administrativos a análise de inconstitucionalidade, conforme previsto no art. 55, inciso I, da Lei nº 10.094/2013.

Contudo, não obstante o acerto da fiscalização quanto à penalidade proposta quando da lavratura do auto de infração, faz-se imperativo reduzir os valores lançados, em razão da alteração promovida por meio do artigo 1º, I, “c”, da Lei nº 12.788, de 28 de setembro de 2023, que veio a alterar, para 75% (setenta e cinco por cento), o percentual da multa do art. 82, inciso V, da Lei nº 6.379/96, *in verbis*:

“Art. 82. (...)

Nova redação dada ao “caput” do inciso V do “caput” do art. 82 pela alínea “c” do inciso I do art. 1º da Lei nº 12.788/23 - DOE de 29.09.2023.

V - de 75% (setenta e cinco por cento):

(...)

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

Registre-se que a aplicação retroativa decorre do comando insculpido no artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)



II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim, procedo à adequação da multa ao novo percentual, restando subsistente o crédito tributário no valor total de R\$ 139.547,97, sendo R\$ 79.741,70, de ICMS, e R\$ 59.806,27, de multa por infração.

Com estes fundamentos,

V O T O pelo recebimento do recurso **voluntário**, por regular e tempestivo, quanto ao mérito pelo seu **desprovemento**. Contudo, em observância aos princípios da legalidade e da retroatividade benigna da lei tributária, reformo de ofício a decisão singular para julgar *parcialmente procedente* o **Auto de Infração de Estabelecimento n.º 93300008.09.00000857/2020-19** (fl. 3), lavrado em 6 de junho de 2020, contra a empresa **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS**, inscrita no CCICMS/PB sob n.º 16.017.562-3, devidamente qualificada nos autos, obrigando-a ao recolhimento do **crédito tributário no valor total de R\$ 139.547,97** (cento e trinta e nove mil, quinhentos e quarenta e sete reais e noventa e sete centavos), sendo R\$ 79.741,70 (setenta e nove mil, setecentos e quarenta e sete reais e setenta centavos), de ICMS, por infringência aos artigos 391 e 399, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto n.º 18.930/97, e R\$ 59.806,27 (cinquenta e nove mil, oitocentos e seis reais e vinte e sete centavos), de multa por infração, com supedâneo no art. 82, V, "c", da Lei n.º 6.379/96, alterado pela Lei n.º 12.788/23.

Ao mesmo tempo, cancelo, o valor de R\$ 19.935,43 de multa por infração.

Intimações necessárias a cargo da Repartição Preparadora, na forma da legislação de regência.

Tribunal Pleno, sessão realizada por videoconferência, em 05 de dezembro de 2023.

LARISSA MENESES DE ALMEIDA
Conselheira Relatora