



**ESTADO DA PARAÍBA  
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA**

**Processo nº 035.615.2013-8**

**Acórdão nº 066/2016**

**Recursos HIE/VOL/CRF-733/2014**

**1ª RECORRENTE:GERÊNCIA EXEC. DE JULG. DE PROCESSOS FISCAIS.**

**2ª RECORRENTE:RAIZEN COMBUSTÍVEIS S A.**

**1ª RECORRIDA:RAIZEN COMBUSTÍVEIS S A..**

**2ª RECORRIDA:GERÊNCIA EXEC. DE JULG.DE PROCESSOS FISCAIS.**

**PREPARADORA:COLETORIA ESTADUAL DE CABEDELO**

**AUTUANTE:HELIO JOSÉ DA SILVEIRA FONTES**

**RELATORA:CONSª. DOMENICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO**

**ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOR. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. MARGEM DE VALOR AGREGADO IRREGULAR. CONFIRMAÇÃO. PENALIDADE. AJUSTES. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO MONOCRÁTICA. DESPROVIMENTO DO RECURSO HIERÁRQUICO. PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

Constatada a diferença a maior na quantidade de combustíveis comercializados, impõe-se a cobrança do ICMS ST, por saídas sem o imposto retido, não podendo tal diferença ser justificada pela variação de temperatura por ganho volumétrico dos combustíveis.

Exclusão de diferença não denunciada na peça exordial, apurada através do Termo Complementar de Infração.

Reduzida à multa aplicada em decorrência de lei nova mais benéfica ao contribuinte.

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

**Relatório**

**A C O R D A M** os membros deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento dos Recursos **HIERÁRQUICO**, por regular, e **VOLUNTÁRIO**, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo **PARCIAL PROVIMENTO** de ambos, para alterar quanto aos valores à sentença exarada na instância monocrática, que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento n.º **933000008.09.00000455/2013-95**, (fls. 08/09), lavrado em 12/04/2013, complementado pelo Termo Complementar de Infração (fl. 250), datado de 12/02/2014, ambos lavrados contra a empresa **RAIZEN COMBUSTÍVEIS S A**, inscrita no CCICMS sob nº 16.025.616-0, devidamente qualificada nos autos, e declarar devido o crédito tributário no montante de **R\$ 3.598.525,44 (três milhões, quinhentos e noventa e oito mil, quinhentos e vinte e cinco reais e quarenta e quatro centavos)**, constituído do **ICMS** no valor de **R\$ 1.799.262,72 (um milhão, setecentos e noventa e nove mil, duzentos e sessenta e dois reais e quarenta e quatro centavos)**, por infringência aos arts. 391 e 399, do RICMS/PB, e da multa por infração no mesmo valor, fundamentada no art. 82, V,

“c”, da Lei Estadual nº 6.379/96, com as alterações introduzidas pela Lei Estadual nº 10.008/13 (DOE de 06/06/13).

CANCELO por indevido o crédito tributário no montante de R\$ 14.821.198,42, sendo R\$ 4.358.806,86, de ICMS e R\$ 10.462.391,53, de multa por infração, pelos fundamentos acima expendidos.

Por oportuno, ressalto a providência para que seja realizado novo lançamento referente ao exercício de 2012.

**Desobrigado do Recurso Hierárquico, na expressão do art. 84, parágrafo único, IV, da Lei nº 10.094/13.**

**P.R.I.**

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 18 de março de 2016.

Domênica Coutinho de Souza Furtado

Cons<sup>a</sup>. Relatora

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante

Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros, JOÃO LINCOLN DINIZ borges, PEDRO HENRIQUE BARBOSA DE AGUIAR, MARIA DAS GRAÇAS DONATO DE OLIVERA LIMA, roberto farias de araujo, FRANCISCO GOMES DE LIMA NETTO.

Assessora Jurídica

**RECURSOS HIE./VOL CRF n.º 733/2014.**

**1ª RECORRENTE:GERÊNCIA EXEC. DE JULG. DE PROCESSOS FISCAIS.**

**2ª RECORRENTE:RAIZEN COMBUSTÍVEIS S A.**

**1ª RECORRIDA:RAIZEN COMBUSTÍVEIS S A..**

**2ª RECORRIDA:GERÊNCIA EXEC. DE JULG.DE PROCESSOS FISCAIS.**

**PREPARADORA:COLETORIA ESTADUAL DE CABEDELO**

**AUTUANTE:HELIO JOSÉ DA SILVEIRA FONTES**

**RELATORA:CONSA. DOMENICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO**

**ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOR. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. MARGEM DE VALOR AGREGADO IRREGULAR. CONFIRMAÇÃO. PENALIDADE. AJUSTES. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO MONOCRÁTICA. DESPROVIMENTO DO RECURSO HIERÁRQUICO. PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

Constatada a diferença a maior na quantidade de combustíveis comercializados, impõe-se a cobrança do ICMS ST, por saídas sem o imposto retido, não podendo tal diferença ser justificada pela variação de temperatura por ganho volumétrico dos combustíveis.

Exclusão de diferença não denunciada na peça exordial, apurada através do Termo Complementar de Infração.

Reduzida à multa aplicada em decorrência de lei nova mais benéfica ao contribuinte.

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

**RELATÓRIO**

Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, os Recursos **HIERÁRQUICO** e **VOLUNTÁRIO**, interpostos contra a decisão monocrática que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000455/2013-95, de fls. 8/9, lavrado em 12 de abril de 2013 e o Termo Complementar de Infração, lavrado em 12/2/2014 (fl.250), o qual acusa **RAIZEN COMBUSTÍVEIS LTDA.**, de cometimento da seguinte irregularidade fiscal:

*“FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA>> Falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária.*

*NOTA EXPLICATIVA. Irregularidade constatada pelas diferenças “a maior” detectadas nos levantamentos quantitativos de mercadorias, nas quantidades de gasolina A, referentes aos exercícios de 2009, 2010, 2011 e 2012, nas quantidades de óleo diesel, referentes aos exercícios de 2009, 2010 e 2011, conforme levantamentos em anexo.*

Pelo fato foi incurso nos arts. 391 e 399 do RICMS/PB e procedido ao lançamento de ofício, exigindo o ICMS no valor de R\$ 6.103.584,70, ao mesmo tempo em que foi sugerida a aplicação de multa por infração no importe de R\$ 12.207.169,40, com supedâneo no art. 82, V, “c”, da Lei nº 6.379/96, perfazendo, o crédito tributário no montante de R\$ 18.310.754,10.

Documentos instrutórios constam às fls. 03/32 - Ordem de Serviço Normal, Termo de Início de Fiscalização, Levantamento Quantitativo de Mercadorias Demonstrativo das Entradas por CFOP, Demonstrativo das Saídas por CFOP, Termo de Encerramento de Fiscalização.

Regularmente cientificada na peça acusatória da ação fiscal, em 15/04/2013, a autuada apresenta documento anexado às fls. 23, informando que o crédito tributário exigido no auto de infração está extinto conforme se extrai do comprovante anexado às fls. 24, no valor de R\$ 3.600,75, sendo, R\$ 3.287,70, de Multas de Outras Origens, e R\$ 313,05, de Juros, quitados, em 13/05/2013.

Em 14/05/2013, a autuada apresenta peça reclamatória, às fls.67/118, impetrada por sua representante legal, devidamente outorgada pelo instrumento procuratório substabelecido às fls. 156, onde se contrapõe à acusação fiscal, ao argumento de que tem por objeto, distribuição e venda de combustíveis em geral, derivados de petróleo, etanol e outros hidrocarbonetos fluidos e subprodutos, encontrando-se sujeita ao recolhimento e prestações de informações sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicações ICMS, sendo surpreendida com o auto de infração questionado, que identificou infrações supostamente decorrente de Falta de Recolhimento do ICMS – Substituição Tributária.

Acrescenta que a autuação é improcedente por não ter sido lavrado em observância aos princípios ínsitos no processo administrativo fiscal, resultando no vício de nulidade, dos quais três podem ser

identificados no auto de infração, sendo o primeiro em relação à falta de identificação das operações de entrada e saída que foram consideradas para fim de configuração das irregularidades denunciadas pelos quantitativos de mercadorias.

Assim, o autuante não apresentou a relação das Notas Fiscais de Entrada e Saída consideradas para apuração da suposta irregularidade, o que garantiria a reclamante o pleno conhecimento acerca da infração que lhe foi imputada, permitindo seu direito a ampla defesa e contraditório.

Argui que o segundo vício de nulidade se extrai do descompasso entre os dispositivos legais infringidos e a penalidade aplicada frente à situação fática ocorrida, já que não há demonstração que a reclamante teria recebido mercadorias sem recolhimento do ICMS Substituição Tributária.

Como terceiro ponto que induz a nulidade, o manifesto equívoco incorrido pelo autuante na apuração dos estoques finais relativos à GASOLINA A e o ÓLEO DIESEL, inconsistências que se afiguram a partir da leitura dos Livros de Registro de Inventário para os exercícios de 2008, 2009 e 2010 e das fichas de Escrituração Fiscal Digital relativas aos exercícios de 2011 e 2012.

Acrescenta, ainda, que o autuante não observou as comparações entre GASOLINA A e GASOLINA C, já que esta última contém percentuais de álcool que não podem deixar de ser descontados na autuação.

Nas *preliminares* classifica a ausência de identificação das Notas Fiscais consideradas para fins de caracterização de irregularidades no quantitativo de mercadorias em estoque.

Intentando comprovar a nulidade do auto de infração, questiona a metodologia aplicada para a apuração do crédito tributário afirmando que se evidencia a partir do saldo final apurado, afrontando assim o disposto no inciso V do art. 692 do RICMS.

No mérito, as preliminares suscitadas impõem o cancelamento do auto de infração, pedindo após longo texto a nulidade ou improcedência do feito fiscal.

Comparecendo aos autos, às fls. 226/233, o autuante efetua a correção de equívocos cometidos referente às aquisições de gasolina A, no exercício de 2009, que foram lançadas com CFOP 1652, e se referem a complemento de preço, tendo corrigido nos meses de junho, agosto, novembro e dezembro/2012, as notas fiscais de gasolina A, referentes a operações de transferência, apresentando novas planilhas às fls. 235/242, dos autos, solicitando, por fim, que seja mantido o auto de infração, reduzindo o crédito tributário para o montante de R\$ 5.561.040,78, sendo R\$

1.853.680,26, de ICMS e R\$ 3.707.360,52, correspondente à multa de 200%.

Sem informação de antecedentes fiscais (fl.243), os autos foram remetidos à Gerência de Julgamento de Processos Fiscais, de onde retornaram à repartição de origem, por requisição do julgador fiscal, Anísio de Carvalho Costa Neto, efetuado mediante diligência de fl. 247, para lavratura de Termo Complementar de Infração.

Promovida à lavratura do Termo Complementar de Infração, em 12/02/2014, posto à fl. 250, com exigência de crédito tributário no importe de R\$ 108.969,76, sendo R\$ 54.484,88, de ICMS, e R\$ 54.484,88, de multa por infração, cujos demonstrativos foram anexados às fls. 252/254.

Retornando àquela Casa Julgadora, mais uma vez, os autos foram devolvidos em diligência, à fl. 258, em 04/04/2014, para que fosse procedida à cientificação do contribuinte ao Termo Complementar de Infração.

Consta às fls. 259/260, peça reclamatória com chancela de recebimento da repartição preparadora, protocolada em 9/5/2014, trazendo em seu texto os mesmos argumentos anteriormente apresentados com a reclamação efetuada ao lançamento exordial.

Devolvidos ao julgador monocrático, Anísio de Carvalho Costa Neto, este proferiu o seu julgamento, no qual concluiu pela **PARCIAL PROCEDÊNCIA** do auto de infração (fls. 266 a 280), em face do que, o crédito tributário original passou a ser constituído do valor de **R\$ 3.707.360,52**, sendo **R\$ 1.853.680,26**, de **ICMS**, e **R\$ 1.853.680,26**, de multa por infração.

Interposto o Recurso Hierárquico e regularmente cientificada da decisão “*a quo*”, conforme atesta o Aviso Postal, de fl. 283, a autuada **recorre voluntariamente** a este Conselho de Recursos Fiscais (peça recursal de fls. 285 a 325), alegando, que os argumentos suscitados de caráter fático, que se referiam a diversos equívocos incorridos pelo autuante, foram integralmente acatados, determinando a redução do crédito tributário para R\$ 1.853.680,26, de ICMS, sendo igualmente reduzida à multa aplicada inicialmente de 200% para 100%, ante a aplicação da retroatividade benigna da legislação fiscal.

Acrescenta que em relação às alegações de direito, que culminariam com o cancelamento do Auto de Infração, a autoridade julgadora entendeu que as mesmas não mereciam provimento, refutando tanto o argumento que as diferenças no estoque de combustíveis decorreriam, unicamente, do impacto da temperatura ambiente, que promoveria um aumento volumétrico, salientando que há fato gerador do ICMS, conforme se verifica do texto da decisão.

Salienta que os argumentos relatados pelo julgador singular não merecem prosperar por qualquer ângulo em que sejam observados, não podendo ser mantido o entendimento que o mero aumento volumétrico dos combustíveis em razão da temperatura é fato gerador do ICMS, devendo ser lembrado que o ICMS devido na modalidade de substituição progressiva é imutável, não cabendo recolhimento adicional.

Aduz que a mera variação volumétrica de temperatura não pode ensejar a cobrança do ICMS, haja vista que a operação está submetida à sistemática da substituição tributária progressiva, onde ocorre a cobrança antecipada do imposto de toda a cadeia mercantil por parte da refinaria do petróleo contida, na Cláusula Primeira do Convênio “ICMS 110/07.”

Aduz, no caso questionado, que estaria diante da ocorrência de fato gerador presumido, que se encontra amparado por preceitos legais e jurisprudenciais, pelo manto da imutabilidade/definitividade, podendo ser modificado apenas quando não consumado o fato gerador, que não ocorre no presente caso.

Acrescenta que o volume volumétrico dos combustíveis comercializados decorre unicamente em função das variações de temperatura do ambiente, ou seja, causas naturais que em nada influem nas operações ao regime de substituição tributária progressiva, o qual está protegido pelo manto da imutabilidade, onde o imposto devido é integralmente recolhido pela refinaria no momento da saída para o estabelecimento da recorrente.

Ato contínuo, traz a colação o art. 150, da Constituição Federal, e decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, sobre o assunto, concluindo que “os preceitos da substituição tributária progressiva elencados pelo Ministro Ilmar Galvão em seu voto condutor quando da relatoria da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.6851/AL estão claramente delimitados no acórdão transcrito a fl. 296/297, sendo a melhor solução para o caso concreto o provimento da impugnação apresentada.

Com relação ao impacto da temperatura no comércio de combustíveis, aduz que deve ser considerado quando do levantamento da auditoria de combustíveis, bem como os parâmetros estabelecidos pelos órgãos reguladores, em conformidade com a vasta jurisprudência administrativa sobre a matéria, e a legislação norteadora, de modo que não haja prejuízo a recorrente.

Argumenta que o art. 155 da Constituição Federal e os artigos 1º, 2º e 13 da Lei Complementar nº 87/96, determinam que o aspecto quantitativo da obrigação tributária haja que respeitar o valor da operação, sob pena de desvirtuar a delimitação do *quantum debeat* estabelecido constitucionalmente, isto porque, vários produtos sofrem, no seu processo de fabricação, ou no de comercialização, variações de natureza físico-químicas causadas pela ação de elementos da natureza.

Salienta que a recorrente é uma das maiores distribuidoras de combustível do Estado da Paraíba, que adquire a gasolina e o óleo diesel das unidades produtoras (refinarias e usinas) à temperatura de 20° (vinte graus centígrados) a luz da legislação específica sobre a matéria e que considerando as temperaturas médias no nosso Estado, muito acima dos 20 (vinte graus centígrados) é natural que o volume dos combustíveis armazenados revele a tendência de aumento em razão da dilatação, trazendo a colação quadro demonstrativo de Laudo Técnico que comprova a temperatura média neste Estado nos períodos abarcados pelo auto de infração, restando à evidência que o autuante e demais autoridades fiscais não consideraram as diferenças de temperatura do óleo diesel e da gasolina A, nas operações de vendas.

Dessa forma, conclui que o resultado apurado pelo fazendário se encontra majorado, levando à equivocada conclusão que teria ocorrido irregularidade na apuração de quantitativo de estoques, não merecendo prosperar a decisão pretendida pela autoridade singular.

Em seguida discorre sobre a aplicação de multa em caráter confiscatório, e requer:

- provimento ao Recurso Voluntário, para que seja reformada o acórdão proferido em sede primeira instância;
- que seja reconhecida a inexistência de valores a título de “ICMS” devidos ao Estado da Paraíba;
- e em caráter subsidiário, o reconhecimento do caráter confiscatório das multas estabelecidas, afastando-a e aplicando penalidade em observância aos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade.
- intimação pessoal em nome dos seus representantes legais, citados às fls. 325, para sustentação oral no julgamento do Recurso Voluntário ora interposto.

Remetidos os autos a esta Corte, estes foram a mim, distribuídos, segundo critério regimentalmente previsto, para o fim de apreciação e julgamento.

Está relatado.

VOTO

A exigência que motivou o presente contencioso fiscal tem origem na conduta da autuada, que consistiria, segundo a denúncia fiscal, de falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, tendo em vista o sujeito passivo por substituição, contrariando dispositivos legais, ter efetuado vendas de mercadorias sujeitas ao regime da Substituição Tributária.

Essa irregularidade decorreria da constatação de diferenças “a maior” detectadas nos Levantamentos Quantitativos de Mercadorias, nas quantidades de Gasolina A, nos exercícios de 2009, 2010, 2011 e 2012 e nas quantidades de óleo diesel, referentes aos exercícios de 2009, 2010 e 2011.

Inicialmente, cumpre decidir pela regularidade formal do auto de infração, visto o ato administrativo atender ao pressuposto do art. 142 do CTN, e, também, para receber e conhecer do recurso voluntário, diante da tempestividade na sua interposição, consoante aplicação do art. 77 da Lei nº 10.094/13.

Passamos a análise dos questionamentos aduzidos nos autos.

Inicialmente constatamos que o DAR apensado à fl. 23, efetua a quitação de pagamento no valor de R\$ 3.287,70, referente à receita especificada de Multas de Outras Origens, sendo impossível liquidar o crédito tributário, referente ao auto de infração questionado, considerando que esse pagamento não tem correspondência com os autos.

De outra banda, essa relatoria ressalta não haver nos autos elementos processuais capazes de invalidar o feito fiscal, em virtude de estarem corretamente delineadas, na peça acusatória, a natureza da infração e a pessoa do infrator, conforme nos leciona o parágrafo único do art. 15, da Lei nº 10.094/13, *in verbis*:

*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.*

No mérito, faz-se necessário observar que em qualquer circunstância, a recorrente é responsável tributária em relação aos produtos que comercializa neste Estado com destino a consumidores finais.

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, tornando-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; 397, I e 399, I, todos do RICMS/PB.

A técnica consiste em se 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, por substituição tributária, na forma da legislação vigente.

Com efeito, os combustíveis saem da refinaria a uma temperatura padrão de 20°CX, 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.

Vislumbrando 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.

*In casu*, a recorrente alega que tal fato deu-se em razão de um fenômeno físico-meteorológico, pois argumenta que quanto maior for à variação da temperatura ambiente, maior será o acréscimo verificado no volume de combustíveis disponíveis nos estoques.

Neste sentido, não há prova nos autos que a diferença se deu pelo aumento da variação de temperatura, pois a discussão gera em torno da incidência do ICMS sobre as saídas de combustíveis comercializados pela distribuidora nas suas operações de vendas, sem a retenção

devida da ST sobre tal diferença.

Em outro prisma, não se pode descartar que a mistura da gasolina A com o álcool anidro, para formar a gasolina C, pode ter sido efetuada sem o devido rigor, acarretando uma sobra de gasolina A nos tanques, caso a mistura tenha uma quantidade maior de álcool anidro.

Assim, a incidência do imposto se verifica não em razão do preço da venda ser superior ao que serviu de base de cálculo para o ICMS Substituição Tributária, mas por ter a distribuidora disponível para vendas, quantidade maior ao contabilizado em seus estoques, auferindo lucros, em razão da comercialização dessa diferença, ficando, com isso, sujeita à tributação pelo ICMS sobre a diferença verificada.

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)”.*

No mais, considero despicienda a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de Goiás trazida como parâmetro para efeito de não considerar a não incidência do ICMS, sobre a diferença exigida, pois não tem efeito vinculante, tampouco se opera *erga omnes* sobre a matéria que aqui se discute.

**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.*

Neste panorama, tendo em vista que o inciso VI do artigo acima transcrito, remete o ato de emissão de documentos fiscais a outras hipóteses, para o caso em apreço, podemos considerar aquelas

contidas nos incisos V e VII do art. 160, do RICMS-PB, que determina que seja emitida a nota fiscal de entrada, prevendo a regularização do estoque do contribuinte em razão de diferença de quantidade, como se percebe das lições do art. 160, V e VII do RICMS/PB, abaixo transcrita:

*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.*

Como se vê, a exigência que ora se impõe se verifica em razão de o procedimento fiscal ter evidenciado diferença a maior na quantidade de combustíveis (gasolina e óleo diesel) e, conseqüentemente, a falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária por se tratar de produtos sujeitos a esse regime de tributação.

Com efeito, a quantidade de produtos detectada pelo Levantamento Quantitativo de Mercadorias, que serviu de suporte para a acusação, **foi adquirida com documentação fiscal pela autuada**, tendo aquela quantidade 'surgida' a maior, ficando sem respaldo documental do pagamento do ICMS Substituição Tributária.

Não há unanimidade nos Tribunais 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 desacobertada 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 às alegações de que as notas fiscais não estavam devidamente demonstradas, não tem razão a recorrente, haja vista que o autuante apensou às fls., 19/31, relatório das entradas e saídas das mercadorias gasolina e óleo diesel, por CFOP.

Em ajustes promovidos pelas provas documentais posteriormente trazidas pela recorrente, o autuante reduziu o crédito tributário, demonstrado às fls. 236/242, dos autos, para **R\$ 5.561.040,78**, sendo **R\$ 1.853.680,26**, de ICMS e **R\$ 3.707.360,52**, de multa por infração.

No entanto, essa relatoria constatou que no Termo Complementar de Infração (fl.250), foi lançado o ICMS no valor de **R\$ 54.417,54**, referente a óleo diesel, relacionado na planilha de fl.242, dos autos, não lançado no auto de infração. Consoante o disposto no art. 43, I da Lei nº 10.094/13, assim dispõe:

Art. 43. Quando através de exames posteriores à lavratura do Auto de Infração, verificarem-se irregularidades, lavrar-se-á:

I – Termo Complementar de Infração, quando for constatada necessidade de complementação do crédito tributário, e não tiver sido proferida decisão de primeira instância.

*II – Auto de Infração específico, quando já tiver sido proferida a decisão de primeira instância;*

Depreende-se do dispositivo supracitado, que o referido termo se presta para complementação de crédito tributário lançado na peça exordial, a ser efetuado antes da decisão de primeira instância.

Verificamos que o Termo complementar de Infração foi lavrado atendendo diligência do julgador singular e que o valor a ser acatado é a diferença detectada no produto – **diesel** - na quantia de R\$ 67,34, referente ao exercício de 2010, evidenciada a necessidade de complementação do crédito efetivamente devido. Com relação ao lançamento no exercício de 2012, o lançamento deve ser efetuado por outro Auto de Infração, haja vista que na peça exordial, não consta lançamento de diesel no exercício de 2012, razão pela qual procedemos à exclusão dos valores de ICMS e de Multa apor Infração, para que na forma regulamentar, essa exigência seja posta em outro auto de infração, cujo autuante terá tempo suficiente para efetuar, já que se encontra distante de ser atingida pelo instituto da decadência.

## PENALIDADE

Em relação à tese de confisco manejada no recurso em foco, creio que esta não possui força para prosperar, visto que o agente administrativo, categoria onde se insere este órgão de julgamento, está adstrito ao princípio da legalidade administrativa. Portanto, somente pode agir nos limites da lei. Esta, enquanto válida e vigente, deve ser aplicada aos casos que se adequam, como no caso em tela.

Assim, considerando a questão ainda não definitivamente julgada nesta Corte, impõe-se confirmar a decisão singular que nesse aspecto aplicou ao fato as alterações advindas da Lei nº 10.008/13, de modo que as penalidades lançadas de ofício devem se reger pela regra estatuída na citada Lei, vigente a partir de 01/09/13, em face do princípio da retroatividade da lei mais benígna, estabelecido no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Nesse sentido, é cabível aplicação da multa por infração disciplinada na referida Lei Estadual que estabelece sanção menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática do ato delituoso, de forma que o valor da multa por infração passa a ser calculado com base no percentual de 100%, fixando-se o crédito tributário devido consoante os valores abaixo:

PRODUTO	EXERCICIO	ICMS	MULTA	TOTAL
DIESEL	2009	60.704,19	60.704,19	121.408,38
GASOLINA A	2009	365.861,59	365.861,59	731.723,18
DIESEL	2010	52.092,48	52.092,48	104.184,96

GASOLINA A	2010	519.389,18	519.389,18	1.038.778,36
DIESEL	2011	71.846,87	71.846,87	143.693,74
GASOLINA A	2011	507.361,60	507.361,60	1.014.723,20
GASOLINA A	2012	222.006,81	222.006,81	444.013,62
<b>TOTAIS</b>		<b>1.799.262,72</b>	<b>1.799.262,72</b>	<b>3.598.525,44</b>

Diante do exposto,

**VOTO** pelo recebimento dos Recursos **HIERÁRQUICO**, por regular, e **VOLUNTÁRIO**, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo **PARCIAL PROVIMENTO** de ambos, para alterar quanto aos valores à sentença exarada na instância monocrática, que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento n.º **933000008.09.00000455/2013-95**, (fls. 08/09), lavrado em 12/04/2013, complementado pelo Termo Complementar de Infração (fl. 250), datado de 12/02/2014, ambos lavrados contra a empresa **RAIZEN COMBUSTÍVEIS S A**, inscrita no CCICMS sob nº 16.025.616-0, devidamente qualificada nos autos, e declarar devido o crédito tributário no montante de **R\$ 3.598.525,44 (três milhões, quinhentos e noventa e oito mil, quinhentos e vinte e cinco reais e quarenta e quatro centavos)**, constituído do **ICMS** no valor de **R\$ 1.799.262,72 (um milhão, setecentos e noventa e nove mil, duzentos e sessenta e dois reais e quarenta e quatro centavos)**, por infringência aos arts. 391 e 399, do RICMS/PB, e da multa por infração no mesmo valor, fundamentada no art. 82, V, “c”, da Lei Estadual nº 6.379/96, com as alterações introduzidas pela Lei Estadual nº 10.008/13 (DOE de 06/06/13).

CANCELO por indevido o crédito tributário no montante de R\$ 14.821.198,42, sendo R\$ 4.358.806,86, de ICMS e R\$ 10.462.391,53, de multa por infração, pelos fundamentos acima expendidos.

Por oportuno, ressalto a providência para que seja realizado novo lançamento referente ao exercício de 2012.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 18 de março de 2016.

**DOMENICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO**  
**Conselheira Relatora**