



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

**Processo nº 148.185.2013-6**

**Acórdão nº 167/2016**

**Recursos /HIE/VOL/CRF-666/2015**

**1ª RECORRENTE: GERÊNCIA EXEC. DE JULG. PROC. FISCAIS – GEJUP.**

**1ª RECORRIDA: PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S.A.**

**2ª RECORRENTE: PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S.A.**

**2ª RECORRIDA: GERÊNCIA EXEC. DE JULG. PROC. FISCAIS - GEJUP.**

**PREPARADORA: COLETORIA ESTADUAL DE CABEDELO**

**AUTUANTE: HÉLIO JOSÉ DA SILVEIRA FONTES**

**RELATOR: 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.

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

A C O R D A M os membros deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento dos recursos hierárquico, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo DESPROVIMENTO de ambos, para manter a sentença monocrática que julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE, o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001840/2013-50, lavrado em 5.11.2013, contra a empresa PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S.A., inscrição estadual nº 16.072.285-3, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 11.278.478,14 (onze milhões, duzentos e setenta e oito mil, quatrocentos e setenta e oito reais e quatorze centavos), sendo R\$ 5.639.239,07 (cinco milhões, seiscentos e trinta e nove mil, duzentos e trinta e nove reais e sete centavos) de ICMS nos termos dos artigos 391 e 399, ambos do RICMS-PB, aprovado pelo Decreto 18.930/97 e R\$ 5.639.239,07 (cinco milhões seiscentos e trinta e nove mil, duzentos e trinta e nove reais e sete

centavos) de multa por infração nos termos dos artigos 82, V “c” da Lei nº 6.379/96.

Ao mesmo tempo, mantenho cancelado o valor de R\$ 3.780,543,70, sendo R\$ 1.890.271,85 de ICMS, e R\$ 1.890.271,85 de multa por infração.

**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 03 de junho de 2016.

Petrônio Rodrigues Lima  
Cons. Relator

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante  
Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros, JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES, MARIA DAS GRAÇAS DONATO DE OLIVEIRA LIMA, DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO, DORICLÉCIA DO NASCIMENTO LIMA PEREIRA.

Assessora Jurídica

## RELATÓRIO

**Em exame o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001840/2013-50, lavrado em 5.11.2013, contra a empresa PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S.A., inscrição estadual nº 16.072.285-3, onde, relativamente a fatos geradores ocorridos entre 1º/1/2009 a 30/11/2009, 1º/1/2010 a 31/12/2012, onde constam as seguintes denúncias:**

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

### **Nota Explicativa:**

IRREGULARIDADE CARACTERIZADA PELA DIFERENÇA A MAIOR NAS QUANTIDADES DE GASOLINA A E ÓLEO DIESEL, APURADAS NOS LEVANTAMENTOS QUANTITATIVOS DE MERCADORIAS REFERENTES AOS EXERCÍCIOS DE 2009, 2010, 2011 E 2012 E PELAS ENTRADAS DE GASOLINA A E ÓLEO DIESEL, SEM O RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO, APURADAS ATRAVÉS DE NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELA PRÓPRIA AUTUADA, NO CFOP 1949, NO PERÍODO DE 2009 A 2012. CONFORME LEVANTAMENTO EM ANEXO.

Foram dados como infringidos os artigos 391 e 399 do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto 18.930/97, e proposta a penalidade prevista no artigo 82, V, “c” da Lei nº 6.379/96, sendo apurado um crédito tributário no valor de **R\$ 15.059.021,84**, sendo **R\$ 7.529.510,92**, de ICMS e **R\$ 7.529.510,92**, de multa por infração.

Demonstrativos acostados às fls. 11 a 40 dos autos.

Cientificada da ação fiscal, por via postal, com AR datado de 22.11.2013, fl. 41, a autuada apresentou reclamação, conforme fls. 42 a 69, tendo o fiscal autuante oposto contestação, às fls. 73 a 84, quando em suas informações procede às alterações sugeridas pela autuada referentes às quantidades utilizadas no levantamento quantitativo de mercadorias, promovendo as retificações necessárias, cujos valores de ICMS a recolher, em 2010, passam a ser de R\$ 1.476.547,07 e em 2012, R\$ 413.724,78.

Sem informações de antecedentes fiscais, os autos foram conclusos, fl. 67, e remetidos para a GEJUP, onde foram distribuídos para o julgador fiscal, **Christian Vilar de Queiroz**.

O julgador singular se pronunciou pela PARCIAL PROCEDÊNCIA do feito fiscal, fixando o crédito tributário em **R\$ 11.278.478,14**, sendo **R\$ 5.639.239,07**, de ICMS e **R\$ 5.639.239,07**, de multa por infração, recorrendo hierarquicamente da decisão, fls. 90 a 103.

Cientificada da decisão de primeira instância, por via postal, com AR, em 2/6/2014, fl. 106, a autuada apresentou Recurso Voluntário perante este Colegiado, em 1º/7/2014, fls. 107 a 123.

No seu recurso, discorre, inicialmente, sobre a sua tempestividade e sobre os fatos e normas que desencadearam a autuação e motivaram a decisão de primeira instância.

No mérito, trata a respeito da ausência de previsão legal para a cobrança de ICMS sobre suposto ganho volumétrico decorrente da variação de temperatura, diz que as diferenças encontradas no levantamento quantitativo de combustíveis são decorrentes da variação volumétrica em razão da diferença de temperatura entre o momento da saída do combustível da refinaria, que é medido considerando-se a temperatura de 20º Celsius, e o momento de sua revenda, feito à temperatura ambiente.

Pontua que a alteração da temperatura pode modificar o volume do combustível estocado, sem que isso represente uma operação de compra e venda, sujeita ao ICMS, em razão de não estar presente a transferência de titularidade.

Assim, entende que não importa o volume de combustível que a distribuidora adquira da refinaria, pois este será ajustado na nota fiscal do fornecedor para o volume relativo à temperatura padrão de 20 graus, conforme determina a Portaria MITIC nº27/59.

Na sequência, declara que as operações com Gasolina A e Óleo Diesel se operam sob o Regime da Substituição Tributária, onde a responsabilidade pela apuração do ICMS, para toda a cadeia de comercialização fica a cargo das refinarias de petróleo, na qualidade de substituto tributário, concluindo que na ausência de emissão de nota fiscal de entrada jamais se poderia cobrar a obrigação principal da distribuidora, a substituída.

Argumenta a vedação do *bis in idem* sem expressa previsão legal – produtos sujeitos à sistemática da substituição tributária, que o ICMS relativo às operações com Gasolina A e Óleo Diesel é recolhido pela refinaria, ou seja no momento que a Distribuidora compra determinado volume de produtos da Refinaria, todo o produto incidente sobre tal volume é devidamente retido e recolhido pela Refinaria para o Estado de consumo, não se tendo o que falar em tributação de

perdas e sobras de produtos, caracterizando dupla incidência tributária sobre um mesmo fato típico.

Nesta lógica de raciocínio, seria incabível ao Fisco pretender cobrar complementação sobre a variação de volume de uma mercadoria que foi integralmente tributada na primeira etapa por toda a cadeia, mormente quando não há qualquer previsão legal que a ampare nessa pretensão.

Prosseguindo, insurge-se, alegando precedentes à tese da definitividade da substituição tributária adotada na esfera administrativa por outro Estado da Federação.

Por fim, ataca a multa aplicada, considerando-a incabível, mesmo com sua redução ao percentual de 100%, em razão da inexistência da infração e por seu caráter confiscatório.

Concluindo, requer a improcedência do auto de infração, diante de sua insubsistência.

Em suas contrarrazões o fiscal autuante suscita a procedência dos autos.

Remetidos os autos a este Colegiado, foram, a mim, distribuídos.

**Este é o relatório.**

VOTO

Trata-se de Recursos Hierárquico e Voluntário, interpostos contra decisão de primeira instância que julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001840/2013-50, lavrado em 5.11.2013, fls. 8 a 10, contra a empresa em epígrafe.

Preambularmente, cabe-nos reconhecer a tempestividade do recurso do

contribuinte, visto que a ciência da decisão de primeira instância se deu no dia 2/6/2014 e o recurso foi protocolado no dia 1º/7/2014, portanto dentro do prazo delimitado pelo artigo 77, da Lei nº 10.094/13.

Antes da análise do mérito da contenda, determinante se apresenta a verificação dos aspectos de natureza formal do auto infracional. 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, de 27 de setembro de 2013, não ensejando nulidade.

Com efeito, sabe-se que um ato administrativo só 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, 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.”.

Assim, reiteramos que a lavratura do Auto de Infração atende aos requisitos formais, essenciais à sua validade, visto que são trazidos de forma particularizada todos os dispositivos legais aplicáveis à matéria objeto dessa lide, que serão, devidamente, transcritos e analisados quando da análise do mérito, e ainda, se oportunizou ao reclamante 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.

A acusação trata a respeito de Falta de Recolhimento do ICMS - Substituição Tributária decorrente de procedimento fiscal de levantamento quantitativo de combustíveis, onde foi constatada diferença tributável a maior nos estoques de combustíveis (Gasolina A e Óleo Diesel) comercializados pela autuada, nos exercícios de 2009, 2010, 2011 e 2012, bem como aquisições desses combustíveis, sem o recolhimento do ICMS-ST, nos mesmos períodos, fls. 8 a 10, sujeitando o contribuinte ao pagamento do imposto, por substituição tributária, na forma dos artigos 391, §7º, II; 397, I e 399, I; todos do RICMS/PB, *verbis*:

“Art. 391. Fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ao (Lei nº 7.334/03):

(...)

§ 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.

**Art. 397.** O recolhimento do imposto devido por contribuintes que realizem operações sujeitas à substituição tributária far-se-á nas seguintes formas:

I - nas entradas de mercadorias procedentes de outras unidades da Federação, para comercialização neste Estado, quando não houver retenção na origem:

a) através do DAR modelo 1, quando o contribuinte regularmente inscrito possuir regime especial para dilação de prazo, concedido pelo Secretário de Estado da Receita, previsto no § 3º do art. 106;

b) através do DAR modelo 3, nos demais casos;

**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;”

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; 397, I e 399, I; 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 e gasolina “A”) sem documentação fiscal, cujos produtos, no dizer da autuada, são originados de um aumento de temperatura, chamados ganhos operacionais. Não seriam, no seu entender, aquisições de mercadorias sem notas fiscais, daí a impertinência da ação fiscal.

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.



Conclui que os volumes, objeto da autuação, foram tributados definitivamente por estarem submetidos ao regime da substituição tributária, sendo vedado cobrar a restituição ou a complementação do imposto pago pelo contribuinte, vedação do *bis in idem*, sem expressa previsão legal, em razão da diferença entre preço real e presumido. Cita a seu favor a ADI Nº1851/AL do STF.

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.

Todavia, cabe ressaltar que os procedimentos de medição adotados pela fiscalização seguem o mesmo padrão estabelecido para as refinarias, considerando o volume à temperatura de 20° C, não havendo, assim, que se cogitar de diferenças na técnica de medição.

No entanto, apesar da legislação reguladora do setor de distribuição de combustíveis determinar que as refinarias realizem suas vendas de combustíveis, utilizando como unidade o volume a 20 °C, esse mesmo procedimento não é exigido, quando as distribuidoras realizam vendas para seus clientes.

Na presente ação, a discussão é que se trata de alteração na quantidade, visualizada através de uma operação contábil, discutindo-se sobre ganhos operacionais, tendo ocorrido aumento no volume do combustível, cujo acréscimo deve ser acobertado pela emissão de nota fiscal, bem como a saída de mercadoria não tributada, com ganhos específicos para a distribuidora.

Quando da análise da documentação acostada, especificamente às fls. 11 e 13, observa-se que houve um ganho com relação à movimentação de combustível, ocorrendo reconhecimento da quantidade inicialmente adquirida, não se localizando registros de recolhimento do imposto devido, no que diz respeito ao acréscimo.

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 a 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 essas diferenças a maior na quantidade 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 a possibilidade de a mistura da gasolina A com o álcool anidro, para formar a gasolina C, poder acontecer sem o devido rigor, acarretando uma sobra de gasolina A nos tanques, caso a mistura tenha uma quantidade maior de álcool anidro.

Mas, o fato a se cogitar é o aumento quantitativo da mercadoria independentemente da origem. Assim, a incidência do imposto também não se verifica 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)**”.

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, ressaltando 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.

Assim, quanto a este ponto, não existe omissão quanto à regulamentação da emissão, pois o art. 172, VI do RICMS/PB, remete o ato de emissão de documentos fiscais a outras hipóteses:

**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.

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

**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, não podendo para esses casos se considerar a definitividade da substituição tributária abordada pela Recorrente.

Com efeito, a quantidade de produtos detectada pelo Levantamento Quantitativo de Mercadorias, que serviu de suporte para a acusação, **foi adquirida sem 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**

cedição 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)

Em relação à ADIN nº 1.851/AL, citada pela Recorrente para ratificar a definitividade da substituição tributária, trata-se de uma ação que tem como objeto o fato gerador presumido que não se realizou, o que dá ensejo a restituição do imposto pago antecipadamente. Fato distinto do caso em tela, que trata da falta de recolhimento do ICMS-Substituição Tributária. Portanto, argumentação exógena ao caso em questão.

Assim, mantenho os valores apurados no levantamento fiscal, por considerar que a acusação encontra consonância com a legislação de regência, após as correções realizadas pela fiscalização, fl.74, e acordadas pelo julgamento de primeira instância, ficando patente a incidência do ICMS sobre as diferenças levantadas.

## **PENALIDADE E MULTA CONFISCATÓRIA**

Não se tendo mais o que analisar em relação ao ICMS, passa-se a análise da afirmação feita pela empresa, em sua defesa, quanto à multa.

Nas oportunidades em que compareceu aos autos, o autuado repisa o argumento da inconstitucionalidade das multas aplicadas, posto caracterizarem, na sua ótica, verdadeiro confisco, devendo, por esse fato, serem reduzidas a patamares condignos.

O mesmo alega que a mesma é confiscatória e inconstitucional, 100 % aplicada ao caso. Violação ao art. 150, IV da Constituição Federal.

Em relação ao questionamento de que a multa encontra-se inadequada e de que seu percentual encontra-se excessivo, portanto em afronta ao princípio constitucional da Vedação ao Confisco, não vejo como prosperar tal pleito recursal pelos motivos a seguir expostos.

É cediço que a nossa Constituição Federal de 1988 trata do princípio de vedação ao confisco, dos tributos, no art. 150, IV. *In verbis*:

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

(...)

IV – **utilizar tributo com efeito de confisco**; (grifo nosso)”

Neste norte, em que pese às multas figurarem, assim como os tributos, no campo das receitas derivadas do estado, por constituírem exploração do patrimônio do particular, com eles não se confundem conforme a definição de Tributo estabelecida no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66):

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

Como se observa, a aplicação do postulado tributário do não confisco não deve ser estendida às multas, visto estas não se configurarem tributos, mas sim sanções por ato ilícito cuja função é punir os infratores da lei e desestimular a realização de situações que possam trazer qualquer prejuízo ao Estado. Portanto, não estão limitadas ao preceito constitucional anteriormente transcrito.

Assim, as penalidades pecuniárias não têm fito arrecadatório e sua gradação varia conforme a gravidade do ato infracional praticado, quanto mais grave for o ato, maior deverá ser a penalidade aplicada. Sendo inerente aos poderes de império e de polícia do Estado no dever de coibir práticas ilegais e lesivas aos cofres públicos. Deste modo, não se vislumbra qualquer irregularidade no **quantum** da multa proposta na peça vestibular.

Além disso, os agentes do Fisco atuaram nos limites da Lei nº 6.379/96 (Lei do ICMS da Paraíba) e do RICMS/PB (aprovado pelo Decreto nº 18.930/97), que são instrumentos normativos que devem ser observados. Ao propor uma multa, o fazendário toma por base as determinações desses dispositivos legais. Desrespeitá-los consistiria numa ilegalidade, que não comporta lugar no ordenamento jurídico-administrativo paraibano.

Por fim, para se desconsiderar uma determinação legal, far-se-ia necessário analisar a sua inconstitucionalidade. E, não cabe aos Tribunais Administrativos, adentrar nessa seara pretendida. Observe-se o que diz o art. 55 da Lei nº 10.094/2013, assim como o art. 99 da Lei do ICMS da Paraíba (cujo texto é repetido no art. 687 do RICMS/PB), que assim prevê:

**“Art. 55.** Não se inclui na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

II - a aplicação de equidade.”

Diante do exposto, concluo por declarar devido o seguinte crédito tributário:

**Por todo o exposto,**

VOTO pelo recebimento dos recursos hierárquico, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo DESPROVIMENTO de ambos, para manter a sentença monocrática que julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE, o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001840/2013-50, lavrado em 5.11.2013, contra a empresa PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S.A., inscrição estadual nº 16.072.285-3, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 11.278.478,14 (onze milhões, duzentos e setenta e oito mil, quatrocentos e setenta e oito reais e quatorze centavos), sendo R\$ 5.639.239,07 (cinco milhões, seiscentos e trinta e nove mil, duzentos e trinta e nove reais e sete centavos) de ICMS nos termos dos artigos 391 e 399, ambos do RICMS-PB, aprovado pelo Decreto 18.930/97 e R\$ 5.639.239,07 (cinco milhões seiscentos e trinta e nove mil, duzentos e trinta e nove reais e sete centavos) de multa por infração nos termos dos artigos 82, V “c” da Lei nº 6.379/96.

Ao mesmo tempo, mantenho cancelado o valor de R\$ 3.780,543,70, sendo R\$ 1.890.271,85 de ICMS, e R\$ 1.890.271,85 de multa por infração.

**Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 03 de junho de 2016.**

**PETRÔNIO RODRIGUES LIMA**

**Conselheiro Relator**