



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

Processo Nº143.288.2014-1

Recurso VOL/CRF Nº037/2017

TRIBUNAL PLENO

RECORRENTE: TOBRAS DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA.

RECORRIDA: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROC. FISCAIS

PREPARADORA: COLETORIA ESTADUAL DE CABEDELO

AUTUANTE: JOACIR URBANO PEREIRA

RELATORA: CONS.ª DORICLÉCIA DO NASCIMENTO LIMA PEREIRA

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. ESTOQUE DE MERCADORIAS. DIFERENÇA A MAIOR SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO SINGULAR. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

O Levantamento Quantitativo por Espécie apontou uma diferença a maior no estoque de combustível, justificando a exigência do ICMS Substituição Tributária, independentemente da sua origem.

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

A C O R D A M os membros do **Tribunal Pleno** de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento do *recurso voluntário*, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento*, para manter a decisão proferida pela instância monocrática, que julgou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001558/2014-53 (fls. 3 a 5), lavrado em 8/9/2014, contra a empresa TOBRAS DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA., inscrita no CCICMS/PB sob o nº 16.154.537-9, condenando-a ao recolhimento do crédito tributário no valor de R\$ 196.977,64 (cento e noventa e seis mil, novecentos e setenta e sete reais e sessenta e quatro centavos), sendo R\$ 98.488,82 (noventa e oito mil, quatrocentos e oitenta e oito reais e oitenta e dois centavos), de ICMS, e R\$ 98.488,82 (noventa e oito mil, quatrocentos e oitenta e oito reais e oitenta e dois centavos), de multa por infração, nos termos do art. 82, V, "c", da Lei 6.379/96.

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 16 de março de 2018.

Doriclécia do Nascimento Lima Pereira
Conselheira Relatora

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante
Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros do Tribunal Pleno, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA, MARIA DAS GRAÇAS DONATO DE OLIVEIRA LIMA, JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES, THÁIS GUIMARÃES TEIXEIRA, NAYLA COELI DA COSTA BRITO CARVALHO, e Ausência justificada da DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO.

Assessora Jurídica

#

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso voluntário interposto perante este Conselho de Recursos Fiscais, nos termos do art. 77 da Lei nº 10.094/2013, contra decisão monocrática que julgou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.000001558/2014-53 (fl. 3 a 4), lavrado em 8/9/2014, contra a empresa acima identificada, em razão da seguinte acusação:

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

Nota Explicativa:

IRREGULARIDADE CONSTATADA PELAS DIFERENÇAS A MAIOR NAS QUANTIDADES DE GASOLINA “A” E ÓLEO DIESEL, APURADAS NOS LEVANTAMENTOS QUANTITATIVOS DE MERCADORIAS REFERENTES AOS EXERCÍCIOS DE 2011, 2012 E 2013, CONFORME LEVANTAMENTO EM ANEXO.

Considerados infringidos os arts. 391, 399, ambos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº

18.930/97, o agente fazendário constituiu crédito tributário, por lançamento de ofício, no valor de R\$ 196.977,64, sendo R\$ 98.488,82 de ICMS e R\$ 98.488,82 de multa por infração, em conformidade com o art. 82, V, “c”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios, anexos às fls. 5 a 223.

Regularmente cientificado da lavratura do auto de infração sub judice, em 17/11/2014, por meio de Aviso de Recebimento - AR (fl. 224), em 16/4/2014, o contribuinte apresentou petição reclamatória (fls. 226 a 244) em tempo hábil, por intermédio de representante legalmente habilitado, conforme papéis às fls. 246 a 249.

Com a informação fornecida pela autoridade preparadora de não haver antecedentes fiscais (fls. 291), os autos foram conclusos e encaminhados à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, onde foram distribuídos ao julgador fiscal Sidney Watson Fagundes da Silva, e o feito, julgado procedente, conforme sentença anexa às fls. 295 a 308, cuja ementa sintetiza o entendimento da instância monocrática da seguinte forma, *litteris*:

“ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO – DENÚNCIA COMPROVADA

- Os Levantamentos Quantitativos que indicaram a existência de diferenças a maior nas quantidades de gasolina “A” e de óleo diesel foram elaborados com base nas informações enviadas pela Autuada à Secretaria de Estado da Receita da Paraíba. Admitir-se a falta de confiabilidade das informações prestadas pela própria Empresa como justificativa para afastar a exigibilidade do crédito, tornaria inócua a redação do § 1º do artigo 1º do Decreto nº 30.478/09, posto que inviabilizaria qualquer levantamento quantitativo por parte dos Fiscos.

- As diferenças identificadas pela Fiscalização nos exercícios de 2011, 2012 e 2013 - independentemente dos fatores que as originaram – configuram falta de recolhimento do ICMS – Substituição Tributária.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE”

Como efeito, o sujeito passivo foi condenado ao pagamento do crédito tributário no importe de R\$ 196.977,64, sendo R\$ 98.488,82, de ICMS, e R\$ 98.488,82, de multa por infração.

Ciente da decisão da primeira instância, via notificação publicada no Diário Oficial Eletrônico, cópia às fl. 311, o contribuinte interpôs recurso voluntário em tempo hábil, conforme petição apensa às fls. 312 a 325.

Na peça recursal, inicialmente, o sujeito passivo se reporta à tempestividade do recurso voluntário, vez que foi observado o prazo de 30 (trinta) dias, após a ciência da decisão de primeira instância, para sua apresentação a este Colegiado.

Continuando, a recorrente faz uma síntese dos fatos, descrevendo o auto de infração como também o respectivo crédito tributário, para, em seguida, dizer que o libelo basilar não merece prosperar, uma vez que a diferença de estoque apurada pela fiscalização decorre de, *in verbis*:

“(i) erros na escrituração do Livro Registro de Entradas e no Livro Registro de Saídas da recorrente; (ii) bem como na alteração volumétrica do combustível por diferença de temperatura, dentro dos limites permitidos pela Agência Nacional do Petróleo.”

Adita que “A totalidade das diferenças apontadas pela D. Autoridade Fiscal autuante estão compreendidas dentro da margem de “sobras e faltas” entendidas como “razoáveis e admissíveis” pela legislação nacional e estadual sobre o tema.”

Noticia que embora tenha demonstrado na impugnação que a multa por infração afronta os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade como também da vedação ao confisco, a GEJUP decidiu manter o lançamento em tela, o qual no seu entendimento deve ser reformado por este órgão julgador de segundo grau.

No mérito, a recorrente repete os fundamentos defensuais já apresentados à instância *a quo*, dizendo que houve erros de escrituração do Livro Registro de Inventário, pois teria deixado de considerar certas operações, devidamente escrituradas nos seus Livros Registro de Entrada e Saída, que modificariam os estoques daquele Livro.

Daí, afirma que não há como exigir o ICMS-ST respaldado na suposta omissão de entradas ou saídas de gasolina “A” ou de óleo diesel, visto que as operações foram corretamente escrituradas nos Livros Registro de Entradas e Saídas e, portanto, levadas à tributação do imposto.

Dito isto, alega que caberia a aplicação de uma penalidade pela incorreção das informações registradas no seu estoque, porém não poderia lançar ICMS sobre erros de escrituração na sequência apontados.

Neste ponto, transcreve trecho da sentença singular (fls. 315), combatendo-a porque o julgador fiscal não comungou com o seu pensar quanto à possibilidade de retificação da escrita fiscal, após o

início da ação fiscal, para incluir notas fiscais que não teriam sido lançadas no Livro Registro de Inventário. Nessa linha, passa a discorrer quanto à inexistência de omissão de entradas ou saídas de gasolina “A” (fls. 317) e de óleo diesel (fls. 318).

Prosseguindo na argumentação para excluir o crédito tributário em debate, a recorrente discorre sobre a ausência de hipótese de incidência do “ICMS” tipificado em lei quanto ao aumento volumétrico dos combustíveis em decorrência da temperatura ambiente (fls. 319 a 324), tece diversas considerações para concluir que é necessária a equiparação da unidade de medida e a respectiva temperatura para a correta apuração do estoque, daí afirma (fls. 321) que faz-se necessária a conversão das operações de vendas, realizadas em temperatura ambiente, para a de 20° (vinte graus Celsius) – temperatura dos combustíveis nas unidades produtoras (fls. 320).

Nesse raciocínio, colaciona, novamente em seu pro, tabela (fls. 321) demonstrando o impacto da variação de temperatura no estoque final de gasolina “A” no ano de 2011, dizendo que este entendimento se aplica aos demais períodos e ao óleo diesel. Aduz que a legislação de regência autoriza que variações inferiores a 0,6% (seis décimos por cento) – para mais ou menos – não sejam consideradas para fins de ajustes junto ao Departamento Nacional de Combustíveis.

Neste ponto do recurso voluntário, o sujeito passivo mais uma vez transcreve trecho da sentença singular (fls. 321/322) para, então, combatê-lo dizendo que a decisão recorrida pautou o não recolhimento do ICMS-ST, tão-somente, no aumento volumétrico dos combustíveis em decorrência do aumento da elevação da temperatura ambiente.

Na sequência, afirma que as autoridades fiscais insistem em ignorar a vontade do legislador estadual, ao determinar a emissão de nota fiscal em virtude da diferença de quantidade de mercadoria, nos casos em que as diferenças sejam maiores que a variação de 0,6% (seis décimos por cento) da quantidade de combustível, em conformidade com o art. 286, § 8º, do RICMS/PB.

Diante disso, afirma que a justificativa para manutenção do auto de infração em exame não pode prosperar, pois, no seu entender, “se admitiria a construção de um paradoxo legal dentro de um mesmo ato normativo.”

Acrescenta que o entendimento do julgador singular não encontra respaldo na Lei Complementar nº 87/96 nem na Constituição Federal. Nessa linha, tece outros comentários acerca da legislação, qual seja, Lei Complementar nº 87/96 e Constituição Federal de 1988, faz menção a decisões do Supremo Tribunal Federal que declararam a inconstitucionalidade de convênios que alteraram a alíquota e fato gerador do ICMS, em seguida, traz à baila jurisprudência da lavra de Roque Carraza discorrendo acerca da origem do tributo, que deve decorrer de lei.

Feitas estas considerações, a recorrente afirma que o entendimento da autoridade fiscal denota latente violação às normas que regem o ICMS, por isso pleiteia o cancelamento do crédito tributário em questão.

Robustece sua peça recursal com elucidações acerca da sistemática da substituição tributária progressiva abrangendo o fato gerador presumido e a definitividade do tributo recolhido pelo substituto tributário. Acostados seus esclarecimentos, conclui que "...nas hipóteses de substituição tributária progressiva, o fato gerador é reputado ocorrido quando da venda do produto pela refinaria, impossível considerar a incidência do "ICMS" complementar, pois – em que pese o aumento de volume do combustível – a mercadoria considerada circulante é aquela que sofreu exaçaõ quando de sua saída da refinaria, sendo a quantidade apenas alterada, de forma ficta, pela temperatura."

Continua dizendo que entendimento diverso deste resultaria no desvirtuamento da substituição tributária prevista pela própria Constituição Federal no § 7º do seu artigo 150, que pressupõe, por sua própria natureza, base de cálculo presumida, não comportando análise discriminada das operações realizadas com cada produto. No intuito de embasar suas considerações, colaciona aos autos diversas jurisprudências proferidas de tribunais pátrios, conforme fls. 325 a 331.

Reitera que não merece prosperar a pretensão das autoridades fiscais, por terem deixado de aplicar a conversão da temperatura dos combustíveis listados neste auto de infração para o padrão de 20°C (vinte graus Celsius), conforme estabelecido pela legislação de regência, bem como ter ignorado a variação de 0,6% (seis décimos por cento) do estoque de combustíveis expressamente autorizada pela legislação do Estado da Paraíba.

Reprisa ainda que o auto de infração em tela não merece guarida, visto que este viola o princípio constitucional da vedação do confisco fixado no art. 150, IV, da Constituição Federal, pois a multa por infração fere os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Diante do exposto, a recorrente requer: a reforma da decisão de primeiro grau, pois não há que se falar em omissão de entradas ou saídas de gasolina "A" ou óleo diesel, mas somente erros nos lançamentos do Livro Registro de Inventário de operações que foram devidamente escrituradas no Livro Registro de Entradas e no Livro Registro de Saídas; o provimento do recurso voluntário ante a inexistência de valores a título ICMS-ST devidos ao Estado da Paraíba, uma vez que não há que se falar em incidência do ICMS sobre o ganho volumétrico decorrente de variação de temperatura, bem como o cancelamento ou redução da multa por infração aplicada pela GEJUP, em observância aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

Enfim, os autos foram remetidos a esta Corte Julgadora, a mim, distribuídos por critério regimentalmente previsto, para apreciação e julgamento.

É o relatório.

VOTO

A exigência que motivou o presente contencioso fiscal tem origem na conduta da autuada, que consistiria, segundo a denúncia fiscal (fls. 3), 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 e óleo diesel, referentes aos exercícios de 2011, 2012 e 2013.

Inicialmente, cumpre decidir pela regularidade formal do auto de infração, visto o ato administrativo atender aos pressupostos contidos no 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.

No tocante à alegação da ora recorrente, quanto à ocorrência de erros na escrituração do Livro Registro de Inventário, no qual não teriam sido lançadas algumas notas fiscais, impactando no resultado apurado pela fiscalização que detectou omissão de saída de combustível, quando, na verdade, seria apenas um erro formal de escrituração, não podendo gerar repercussão tributária, este argumento não pode prosperar, uma vez que, no Direito Tributário, a responsabilidade do agente é objetiva, ou seja, independe da intenção do agente, em conformidade com os dispositivos normativos infringidos, *litteris*:

“Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, **a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.**” (CTN – grifos nossos)

“Art. 811. **Constitui infração toda ação ou omissão**, voluntária ou involuntária, **que importe em inobservância**, por parte de pessoa natural ou jurídica, **de norma estabelecida por lei, por este**

Regulamento ou pelos atos administrativos de caráter normativo destinados a complementá-los.

(...)

§ 2º A responsabilidade independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato.” (RICMS/PB – grifos nossos)

Diante da responsabilidade objetiva inerente ao Direito Tributário, arrimada nos dispositivos normativos acima transcritos, o contribuinte não pode alegar erro na escrituração, após o início da ação fiscal, para modificá-la a fim de se eximir de irregularidade detectada pela auditoria.

Por outro lado, ratifico o entendimento do julgador fiscal que asseverou que o levantamento fiscal foi elaborado a partir das informações prestadas pela autuada na sua EFD, que espelham a realidade das operações comerciais realizadas, por conseguinte, não procede a alegação de erro no Inventário.

Além disso, o julgador monocrático verificou, em seu exame (fls. 302 a 303), que os erros apontados pela reclamação, repetidos no recurso voluntário, não merecem guarida nesta Casa, pois, no exercício de 2012 (fls. 38), não consta saída de gasolina A no montante de 554.000 l, e, que a Nota Fiscal nº 29.083 (fls. 283) encontra-se escriturada em 2012.

A denúncia dos autos 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 2011, 2012 e 2013, fls. 10, 38 e 114, 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 ($EI + C + D$) com a soma das saídas mais o estoque final ($S + EF$), devendo ser satisfeita a equação $EI + C + D = S + EF$. As eventuais diferenças denotam irregularidade, sujeitando o contribuinte ao pagamento do imposto, no caso, por substituição tributária, na forma da legislação tributária. *Importante relatar que EI – estoque inicial, C – compras, D – devoluções, S – saídas e EF – estoque final.*

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 20ºC, 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 20º C.

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 20ºC, 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. 10, 38 e 114, 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. 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 ocorrerem 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 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 desacoberta 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.

Com referência à arguição da recorrente de que a legislação estadual expressamente autoriza a variação de 0,6% (seis décimos por cento) do estoque de combustíveis, é importante reprimir, como já dito na sentença singular, que **esta variação é aplicável a posto revendedor, conforme art. 286, § 8º, do RICMS/PB, por conseguinte, não se amolda à condição da autuada, que é distribuidora, logo não é permitida a variação de 0,6% (seis décimos por cento) do estoque**

em distribuidora.

Assim, mantenho os valores apurados no levantamento fiscal, por considerar que a acusação encontra consonância com a legislação de regência, os quais foram ratificados pelo julgamento de primeira instância, ficando patente a incidência do ICMS sobre as diferenças levantadas.

No tocante à arguição de inconstitucionalidade da multa por infração aplicada, em virtude de afrontar ao princípio constitucional da vedação ao confisco, previsto no art. 150, inciso IV da Constituição Federal, não vislumbro meios legais para este argumento prosperar, pois para este Colegiado desconsiderar uma determinação legal, far-se-ia necessário analisar a inconstitucionalidade da lei, contudo, é sabido que não cabe aos Tribunais Administrativos, adentrar nessa seara pretendida, em conformidade com os ditames do 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:

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do *recurso voluntário*, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento*, para manter a decisão proferida pela instância monocrática, que julgou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001558/2014-53 (fls. 3 a 5), lavrado em 8/9/2014, contra a empresa TOBRAS DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA., inscrita no CCICMS/PB sob o nº 16.154.537-9, condenando-a ao recolhimento do crédito tributário no valor de R\$ 196.977,64 (cento e noventa e seis mil, novecentos e setenta e sete reais e sessenta e quatro centavos), sendo R\$ 98.488,82 (noventa e oito mil, quatrocentos e oitenta e oito reais e oitenta e dois centavos), de ICMS, e R\$ 98.488,82 (noventa e oito mil, quatrocentos e oitenta e oito reais e oitenta e dois centavos), de multa por infração, nos termos do art. 82, V, “c”, da Lei 6.379/96.

Tribunal Pleno, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 16 de março de 2018.

DORICLÉCIA DO NASCIMENTO LIMA PEREIRA
Conselheira Relatora