



PROCESSO Nº 0729962019-7

ACÓRDÃO Nº 485/2024

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S/A.

Advogada: Sr.<sup>a</sup> PAULA NASCIMENTO DOS SANTOS, inscrita na OAB/RJ sob o nº 17376

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

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

Autuante: HÉLIO JOSE DA SILVEIRA FONTES.

Relatora: CONS.<sup>a</sup> LARISSA MENESES DE ALMEIDA

Relator do Voto Vista: CONS.<sup>o</sup> EDUARDO SILVEIRA FRADE.

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL. CRÉDITO DO ICMS RELATIVO ÀS AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES NAS OPERAÇÕES COM COMBUSTÍVEIS. PENALIDADE MAIS BENÉFICA. AJUSTE. REFORMADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.**

Diferença a maior detectada no levantamento quantitativo de combustíveis denota venda de mercadorias sem nota fiscal, sujeitando o contribuinte ao recolhimento do imposto devido por substituição tributária.

Cabe a exigência do ICMS Diferencial de Alíquotas nas aquisições de bens em outras Unidades da Federação destinados ao consumo e/ou ativo fixo.

É vedada a utilização, como crédito fiscal, do ICMS relativo às prestações de serviços de transporte de mercadorias, objeto de antecipação ou substituição tributária.

Ajustes realizados em razão de advento de lei mais benéfica, acarretou a redução do crédito tributário.

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

A C O R D A M à maioria e de acordo com o voto original vencedor, da Cons.<sup>a</sup> Relatora Larissa Meneses de Almeida, acompanhado pelos



Conselheiros (as), Heitor Collett, Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon, Petrônio Rodrigues Lima e Lindemberg Roberto de Lima. Voto divergente vencido apresentado pelo Cons.º Eduardo Silveira Frade, acompanhado pelos Conselheiros (as), Vinícius de Carvalho Leão Simões e Rômulo Teotônio de Melo Araújo. O referido processo é remanescente da 188ª sessão do Tribunal Pleno de 16 de julho de 2024. Naquela oportunidade teve pedido de vista do Cons.º Eduardo Silveira Frade, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento. Contudo, em observância aos princípios da legalidade e da retroatividade benigna da lei tributária, reformo de ofício a decisão singular para declarar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001276/2019-60, lavrado em 10/5/2019, contra a empresa IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S.A., inscrição estadual nº 16.079.246-0, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 1.848.073,85 (um milhão, oitocentos e quarenta e oito mil, setenta e três reais e oitenta e cinco centavos), sendo R\$ 1.056.042,20, (um milhão, cinquenta e seis mil, quarenta e dois reais e vinte centavos) de ICMS nos termos dos artigos 391, 399, 160, V, 172, §2º, §1º, IV, 3º, XVI e 14, X, C/C §3º e 82, XIV, todos do RICMS-PB, aprovado pelo Decreto 18.930/97 e R\$ 791.638,32 (setecentos e noventa e um mil, seiscentos e trinta e oito reais e trinta e dois centavos) de multa por infração nos termos dos artigos 82, II, “e” e V, “c” e “h”, da Lei nº 6.379/96, e R\$ 393,33 (trezentos e noventa e três reais e trinta e três centavos), de multa recidiva.

Ao mesmo tempo, cancelo o valor de R\$ 263.617,23 (duzentos e sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e vinte e três centavos), de multa por infração.

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

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 17 de setembro de 2024.

LARISSA MENESES DE ALMEIDA  
Conselheira

LEONILSON LINS DE LUCENA  
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, EDUARDO SILVEIRA FRADE, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, HEITOR COLLETT, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA, RÔMULO TEOTÔNIO DE MELO ARAÚJO, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA E VINÍCIUS DE CARVALHO LEÃO SIMÕES.

SANCHA MARIA FORMIGA CAVALCANTE E RODOVALHO DE ALENCAR  
Assessora



PROCESSO Nº 0729962019-7

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S/A.

Advogada: Sr.<sup>a</sup> PAULA NASCIMENTO DOS SANTOS, inscrita na OAB/RJ sob o nº 17376

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP.

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

Autuante: HÉLIO JOSE DA SILVEIRA FONTES.

Relatora: CONS.<sup>a</sup> LARISSA MENESES DE ALMEIDA

Relator do Voto Vista: CONS.<sup>o</sup> EDUARDO SILVEIRA FRADE.

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. IMPROCEDÊNCIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL. PROCEDÊNCIA. CRÉDITO DO ICMS RELATIVO ÀS AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES NAS OPERAÇÕES COM COMBUSTÍVEIS. PROCEDÊNCIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA. REFORMADA PARCIALMENTE A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.**

Diferença a maior detectada no levantamento quantitativo de combustíveis em patamares que denotam dilatação volumétrica. Impossibilidade de tributação de ICMS sobre a dilatação volumétrica de combustíveis.

Cabe a exigência do ICMS Diferencial de Alíquotas nas aquisições de bens em outras Unidades da Federação destinados ao consumo e/ou ativo fixo.

É vedada a utilização, como crédito fiscal, do ICMS relativo às prestações de serviços de transporte de mercadorias, objeto de antecipação ou substituição tributária.

Ajustes realizados em razão de advento de lei mais benéfica, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN.

RELATÓRIO VOTO DIVERGENTE

Em exame o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001276/2019-60, lavrado em 10/5/2019, contra a empresa IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S. A., inscrição estadual nº 16.079.246-0, onde, relativamente a fatos geradores ocorridos entre 01/01/2015 e 31/11/2016, constam as seguintes denúncias:

0392 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA >> Falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária.

Nota Explicativa:

IRREGULARIDADE CONSTATADA PELAS DIFERENÇAS A MAIOR, APURADAS NOS LEVANTAMENTOS QUANTITATIVOS DE GASOLINA A E ÓLEO DIESEL, REALATIVOS AO EXERCÍCIO DE 2015, CONFORME DEMONSTRADO EM LEVANTAMENTOS EM ANEXO. ACRESCENTE-SE AOS ARTIGOS DADOS COMO INFRINGIDOS OS SEGUINTE: ARTIGO 160, V, E 172, DO RICMS/PB, APROVADO P/DEC. 18930/97.

0285 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS >> Falta de recolhimento do imposto estadual.

Nota Explicativa:

DEIXOU DE RECOLHER O ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DEVIDO PELAS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO FIXO OU AO USO E/OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, REFERENTE AO EXERCÍCIO DE 2015, CONFORME DEMONSTRADO NOS LEVANTAMENTOS ANEXOS. ACRESCENTE-SE AO ARTIGO DADO COMO INFRINGIDO OS SEGUINTE: ARTIGO ART. 2º, §1º, IV; ART. 3º XVI E ART. 14, X, C/C §3º, DO RICMS/PB, APROV. P/DEC. 18930/97.

0325 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL >> O contribuinte reduziu o recolhimento do imposto estadual, por ter utilizado crédito fiscal indevidamente.

Nota Explicativa:

ATRAVÉS DA RECONSTITUIÇÃO DA CONTA CORRENTE DO ICMS, REFERENTE AO EXERCÍCIO DE 2016, FOI CONSTATADA A FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS NORMAL, REFERENTE AOS MESES DE MARÇO, ABRIL, MAIO, JUNHO, AGOSTO, OUTUBRO E NOVEMBRO, DEVIDO A UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS INDEVIDOS,



RELATIVOS AO ICMS INCIDENTE EM PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES, NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ACRESCENTE-SE AOS ARTIGOS DADOS COMO INFRINGIDOS O SEGUINTE: ARTIGO ART. 82, XIV, DO RICMS/PB, APROV. P/DEC. 18930/97.

ENQUADRAMENTO LEGAL	
Dispositivos Infringidos	Penalidade Proposta
Art. 391 e 399, do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. 18.930/97.	Art. 82, V, “c”, da Lei nº 6.379/96.
Art. 106, do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. 18.930/97.	Art. 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.
Art. 106, do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. 18.930/97.	Art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96.

Foi apurado um crédito tributário de R\$ 2.111.691,10 sendo R\$ 1.056.042,20, de ICMS, e R\$ 1.055.256,55, de multa por infração.

Cientificada, pessoalmente, da ação fiscal, em 22/5/2019, a atuada apresentou reclamação, em 25/6/2019 (*fls. 71-115*).

Sem informações de antecedentes fiscais, os autos foram conclusos, (*fls. 188*), e remetidos para a Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde foi distribuído para a julgadora fiscal, ROSELY TAVARES DE ARRUDA, que decidiu pela PROCEDÊNCIA do feito fiscal (*fls. 190-202*).

Cientificada da decisão de primeira instância, através de seu Domicílio Tributário Eletrônico - DTe, em 2/1/2020 (*fls. 567*), a atuada protocolou Recurso Voluntário perante este Colegiado em 17/1/2020 (*fls. 213-262*).

- Inicia o recurso abordando sobre a sua tempestividade e, em seguida, faz um breve relato dos fatos;

- Defende a ilegalidade da cobrança do ICMS relativo à infração, 0392 - *FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA*, alegando que a diferença verificada no estoque decorre da variação volumétrica sofrida pelos combustíveis durante seu armazenamento;

- Diz que, por não haver correspondência entre as temperaturas constantes nos registros de estoque (20° C) e notas fiscais de entrada (20° C) e a temperatura em que os combustíveis são vendidos (ambiente), é perfeitamente natural que se apure diferença no levantamento quantitativo de combustíveis, pontuando que é por determinação legal que realiza vendas de combustíveis à temperatura ambiente, nos termos da Portaria MF nº 60/1996;

- Aduz que para que os estados se adequem aos problemas advindos da variação volumétrica, foi editado o Convênio ICMS 61/2015;



- Pontua que, diferentemente do entendimento da decisão recorrida, não há aumento da mercadoria comercializada e, por conseguinte, qualquer ganho financeiro por parte da recorrente, pois, ao realizar a venda das mercadorias na temperatura ambiente, da mesma forma que há um “ganho” por conta da variação da temperatura, o produto também pode sofrer “perdas” no momento da sua saída à temperatura ambiente;

- Destaca que os órgãos técnicos admitem, como aceitáveis, diferenças verificadas entre 0,4% e 0,72%, conforme o tipo do produto e condições de estocagem, sendo assegurada à distribuidora restituição a título de perdas por evaporação e manuseio na cabotagem, da importância correspondente a 0,6%, para os derivados claros, e 0,5%, no caso de lubrificantes;

- Defende que a fiscalização deveria deduzir da diferença apurada no levantamento dos estoques de combustíveis os percentuais legalmente aceitos;

- Anexa ao processo cópias vários julgados de tribunais administrativos e judiciais;

- Afirma que a decisão recorrida viola o princípio da legalidade por tributar fato gerador não previsto em Lei, taxando como incabível falar que a dilatação térmica dos combustíveis é fato gerador do ICMS;

- Manifesta-se pelo cancelamento da infração, 0325 - *FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL*, defendendo a manutenção dos créditos relativos às prestações de serviços de transportes, por observar evidente autonomia entre a tributação dessas prestações e das operações com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo; com base no art. 155, II, e § 2º, “a” e “b” da Constituição Federal de 1988;

- Por fim, requer que seja dado provimento ao presente recurso voluntário, para que seja julgado a improcedência do auto de infração e cancelado o crédito tributário na sua integridade;

- Ressalta que o Colegiado, caso entenda necessário, poderá determinar a realização de diligência para comprovar as alegações da recorrente;

- Requer, ainda, a intimação para realizar a sustentação oral de suas razões por ocasião da sessão de julgamento do presente recurso.

Remetidos a este Colegiado, os autos foram distribuídos à relatoria da Ilustre Conselheira Larissa Menezes, para análise e julgamento.

Considerando o pedido de sustentação oral consignado pelo contribuinte em sua peça recursal, a Conselheira Relatora remeteu o processo à Assessoria Jurídica desta Corte para emissão de Parecer Técnico acerca da legalidade dos lançamentos, em atenção ao que prescreve o artigo 20, inciso X, do Regimento Interno do CRF-PB.

Foram, então, os autos levados à julgamento na 188ª Sessão Ordinária do Tribunal Pleno do Conselho de Recursos Fiscais, ocorrida em julho de 2024, ocasião em que pedi vistas para melhor análise do processo.

**Este é o relatório.**

**Conselho de Recursos Fiscais - CRF**

R. Gama e Melo, 21, Varadouro - CEP 58010-450 - João Pessoa/PB





VOTO DIVERGENTE

Em exame o recurso *voluntário*, interposto contra decisão de primeira instância, que julgou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001276/2019-60, lavrado em 10/5/2019, contra a empresa em epígrafe, com exigência do crédito tributário acima relatado.

Em primeiro lugar, deve-se considerar que o lançamento fiscal, guarda inteira consonância com os requisitos do art. 142 do CTN, e não se enquadra em nenhum dos casos de nulidade previstos nos arts. 14, 16, 17 e 41, a Lei estadual, nº 10.094/2013 (Lei do PAT).

No que concerne ao mérito, ousa-se, porém, divergir da relatora original quanto à acusação de Falta de Recolhimento do ICMS-Substituição Tributária (Levantamento Quantitativo de Combustíveis), eis que esta entendeu pela tributação da variação volumétrica decorrente dos combustíveis, em consonância, inclusive, com o entendimento até então vigente neste e. Conselho de Recursos Fiscais (*ex vi* dos acórdãos 066/2016 e 666/2014, citados em seu voto), contudo entende-se que tal entendimento deve comportar uma nova análise por este órgão colegiado, conforme se passará a expor.

**Falta de Recolhimento do ICMS – Substituição Tributária**  
**(Levantamento Quantitativo de Combustíveis)**

Nesta acusação, a fiscalização apurou, através de levantamento quantitativo de combustíveis, diferenças tributáveis nas quantidades de Gasolina A e óleo Diesel, no exercício de 2015, conforme evidenciado nos demonstrativos (*fls. 15-16*), sendo o contribuinte autuado, por Falta de Recolhimento do ICMS – Substituição Tributária, na forma dos artigos 391 e 399, do RICMS/PB, abaixo reproduzidos:

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

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

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

II - até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador:  
a) nas operações procedentes de outra unidade da Federação, sem retenção antecipada, destinadas a contribuintes que possuam Regime Especial concedido pelo Secretário de Estado da Receita;  
b) nas operações internas com retenção, promovidas por estabelecimento industrial, comércio atacadista, distribuidor e/ou depósito;



- c) nas prestações de serviços de transporte com retenção, realizadas por contribuintes inscritos no CCICMS;
- III - REVOGADO (Decreto nº 21.678/00);
- IV - nas operações com cimento será observado o seguinte:
- a) se internas, até o 5º (quinto) dia útil após a quinzena em que houver ocorrido a retenção;
- b) se interestaduais:
1. entre o Estado da Paraíba e os Estados das regiões Norte Nordeste, até o 5º (quinto) dia após a quinzena em que houver ocorrido a retenção;
  2. entre o Estado da Paraíba e os Estados das regiões Sul, Sudeste e Centro-Oeste, até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao da respectiva saída;
- V - relativamente a fato gerador ocorrido antes da entrada da mercadoria ou do serviço prestado ao sujeito passivo por substituição até o 5º (quinto) dia útil do mês subsequente àquele em que ocorrer a respectiva entrada;
- VI - até o dia 10 (dez) do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, nos demais casos não previstos neste artigo.

Como se sabe, o levantamento quantitativo de combustíveis é uma técnica fiscal, bastante conhecida por este Colegiado, destinada a confrontar as entradas e saídas de combustíveis do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado.

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.

Foram, ainda, consignados em nota explicativa, infringência aos artigos 160, V e 172 do RICMS/PB, abaixo transcritos:

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.

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

I - novos ou usados, remetidos a qualquer título por particulares, produtores agropecuários ou pessoas físicas ou jurídicas não obrigados à emissão de documentos fiscais;

II - em retorno, quando remetidos por profissionais autônomos ou avulsos, aos quais tenham sido enviados para industrialização;

III - em retorno de exposições ou feiras, para as quais tenham sido remetidos exclusivamente para fins de exposição ao público;

IV - em retorno de remessas feitas para vendas fora do estabelecimento, inclusive por meio de veículos;

V - importados diretamente do exterior, bem como os arrematados em leilão ou adquiridos em concorrência promovidos pelo Poder Público;

VI - em outras hipóteses previstas na legislação.





Como penalidade, foi proposta multa de 100% (cem por cento), nos termos do art. 82, V, “c”, da Lei nº 6.379/96, abaixo transcrito:

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

V - de 100% (cem por cento):

(...)

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

O crédito tributário relativo a esta acusação foi integralmente na instância singular, passamos a analisar as razões postas pela recorrente no recurso voluntário.

Cumpra esclarecer que não se questiona o fato de que os combustíveis sofrem alteração no seu volume, em razão de fatores como evaporação ou manuseio, bem como em função da variação de temperatura no local em que é estocado ou comercializado.

Neste sentido, através da Portaria MTIC nº 27, de 19 de fevereiro de 1959, foi adotada a temperatura de 20°C, como referência para a medição do volume dos combustíveis nas saídas da refinaria, *verbis*:

*O Ministro de Estados dos Negócios do Trabalho, Indústria e Comércio, tendo em vista os estudos procedidos pelo Instituto Nacional de Tecnologia e pelo Conselho Nacional de Petróleo e nos termos do art. 34 do regulamento do sistema legal de unidade de medir, a que se refere o Decreto n.º 4.257, de 16 de junho de 1939, resolve:*

*Art. 1º Fica adotada, como nova temperatura de referência para a medição do petróleo e seus derivados, a 20°C (vinte graus centígrados).*

No entanto, nas vendas realizadas pelas distribuidoras e postos de combustíveis, o volume é medido à temperatura ambiente, gerando discrepância entre as medidas realizadas, com reflexo na tributação do ICMS Substituição Tributária, principalmente, em nossa região, onde a temperatura se situa, geralmente, em patamares bem superiores a 20° C.

Com efeito, o volume de combustível, medido a uma temperatura de 20° C, apresenta grandeza inferior ao volume do mesmo combustível, medido a uma temperatura de 27,5° C, caso da temperatura média no Estado da Paraíba, portanto, o cálculo do ICMS Substituição Tributária, realizado pela refinaria, convertendo o volume a 20° C, não espelha a realidade da cadeia de tributação, por ocasião das vendas pelas distribuidoras, onde o volume é medido à temperatura ambiente, acarretando diferença no valor do tributo a ser recolhido.

Destaque-se, à título meramente exemplificativo, que o problema não ocorre nas operações realizadas com o GLP, por se utilizar, como referência, o peso e não o volume.



Assim, pode-se dizer que o cálculo do ICMS Substituição Tributária efetuado na refinaria não utiliza a mesma unidade de medida da que é utilizada no momento das vendas pelas distribuidoras, logo é devida a diferença apurada pela fiscalização decorrente da variação volumétrica dos combustíveis.

No tocante às alegações da recorrente de que *‘da mesma forma que há um “ganho” por conta da variação da temperatura, o produto também pode sofrer “perdas” no momento da sua saída à temperatura ambiente’*, deve-se considerar que o presente contencioso tributário trata da análise do recolhimento a menor do ICMS ST, em razão do “ganho” de volume nas saídas de combustíveis, fugindo do escopo a apreciação de eventuais “perdas” em outras operações.

Registre-se que, reconhecendo o problema, foi editado o Convênio ICMS 61/2015, introduzindo ajustes no cálculo do ICMS Substituição Tributária, através do denominado Fator de Correção de Volume, como forma de compensar os Estados pelas perdas decorrentes da variação volumétrica dos combustíveis, no entanto a nobre relatora original entendeu afastar a aplicação do dito normativo, eis que este apenas, veio a produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

Merece razão a nobre relatora original quando observa que o Convênio ICMS 61/2015 somente produziu efeitos a partir de 2016, contudo, apesar do período fiscalizado pela acusação referir-se a 2015, importa observar que o Auto de Infração que sustenta a acusação somete fora lavrado em maio de 2019, logo em período no qual a norma editada pelo Convênio ICMS 61/2015 estava vigente.

Sendo assim, no momento em que a fiscalização lavrou a norma individual e concreta consubstanciada no lançamento, logo poderia haver o reconhecimento do Convênio ICMS 61/2015, posto que estava vigente no momento de expedição do lançamento pela fiscalização eis que esse trata-se de lei interpretativa, nos termos do artigo 106, I do CTN.

Diz-se o Convênio ICMS 61/2015 é de cunho interpretativo pois, apesar de modificar fórmula de MVA a ser considerada na base de cálculo, ela o faz para confirmar e medir o fato da dilatação, lhe dotando de juridicidade e, assim, infirmando o elemento material, o que, como ensina Paulo de Barros Carvalho<sup>1</sup>, corresponde à função lógica da base de cálculo, que, em outro texto, destaca que “a base de cálculo se projeta sobre a mesma porção factual, recortada no suporte fático pela hipótese tributária (Fjt), mensurando o fato que sofreu o impacto da incidência (Fbc)”<sup>2</sup>.

O dito convênio tem conteúdo autorizativo, o que não poderia deixar de ser, posto que há diferenças importantes em relação às temperaturas médias de cada estado brasileiros. Ele, porém, demonstra o reconhecimento desta importante variável,

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: fundamentos jurídicos da Incidência. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 175

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Base de cálculo como fato jurídico e a taxa de classificação de produtos vegetais. Revista Dialética de Direito Tributário, 1999, p. 1124



que havia de ser considerando quanto na materialidade e infirmado em sua base de cálculo, conforme especificidade das temperaturas médias de cada estado.

Ademais, também é importante considerar a decisão do Recurso Especial nº 1884431-PB, julgado em 08/09/2020, em desfavor deste Estado da Paraíba, e tendo como recorrido o mesmo contribuinte do presente caso, o qual, em síntese, reconheceu que não haveria de se falar em tributação da variação volumétrica de combustíveis, por ser esse fenômeno físico, que não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS. Nesse sentido, destaca-se a ementa do julgado:

RECURSO ESPECIAL Nº 1884431 - PB (2020/0174822-8)  
RELATOR: MINISTRO BENEDITO GONÇALVES  
RECORRENTE: ESTADO DA PARAÍBA  
PROCURADORES: FÁBIO ANDRADE MEDEIROS - PB010810  
SÉRGIO ROBERTO FELIX LIMA - PE029242  
RACHEL LUCENA TRINDADE - PB016664  
RECORRIDO: IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S.A  
ADVOGADOS: FABIO SILVA ALVES - RJ147816  
ALEXANDRE MADRUGA DE FIGUEIREDO BARBOSA - PB017376  
BRUNA CARNEIRO DA SILVA RAMOS ERHART - RJ167430  
RAIANA PEREIRA ALVES - PB015642

#### EMENTA

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC/2015. NÃO OCORRÊNCIA. ICMS. COMBUSTÍVEIS. VARIAÇÃO DE TEMPERATURA DE CARREGAMENTO E DESCARREGAMENTO. DILATAÇÃO VOLUMÉTRICA DE COMBUSTÍVEL. FENÔMENO FÍSICO. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR TRIBUTÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE A DILATAÇÃO VOLUMÉTRICA. PREJUDICADA A ANÁLISE DA DECADÊNCIA.

1. Afasta-se a alegada violação do artigo 1.022 do CPC/2015, porquanto o acórdão recorrido manifestou-se de maneira clara e fundamentada a respeito das questões relevantes para a solução da controvérsia.

2. A entrada a maior do combustível, em razão da variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento se constitui em um fenômeno físico de dilatação volumétrica.

**3. A fenomenologia física de dilatação volumétrica do combustível não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS.**

**4. Na hipótese, se o volume de combustível se dilatou ou se retraiu, não há se falar em estorno ou cobrança a maior do ICMS, uma vez que, na hipótese, não há que se qualificar juridicamente um fenômeno da física, por escapar da hipótese de incidência tributária do imposto.** Nesse sentido: "Não procede o reclamo de creditamento de ICMS em razão da evaporação do combustível, pois a sua volatilização constitui elemento intrínseco desse comércio, a ser, portanto, considerado pelos seus agentes para fins de composição do preço final do produto. Esse fenômeno natural e previsível difere, em muito, das situações em que a venda não ocorre em razão de circunstâncias inesperadas e alheias à vontade do substituído. Ademais, o STJ, analisando questão análoga, concernente à entrada de cana-de-açúcar na usina para produção de álcool, já se pronunciou no sentido de que a quebra decorrente da evaporação é irrelevante para fins de tributação do ICMS" (REsp



1.122.126/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/6/2010, DJe 1/7/2010).

**5. Não há novo fato gerador ocorrido com a variação volumétrica de combustíveis líquidos, uma vez que não se está diante de uma nova entrada ou saída intermediária não considerada para o cálculo do imposto antecipado, mas de mera expansão física de uma mercadoria volátil por natureza.**

6. Recurso especial não provido.  
(grifo nosso)

Ainda que este julgamento não tenha sido proferido em sede de recurso repetitivo ou repercussão geral, as partes do processo são exatamente as mesmas e a razão de decidir coaduna-se ao caso dos autos.

O ICMS é tributo que tem como hipótese de incidência a “operação de circulação de mercadorias”, devendo ser combinado o significado que se atribui a cada um dos termos e que estes prescindem de uma ação e vontades humanas.

Os bens naturais, com efeito, podem a vir ser considerados como mercadorias desde que a eles se atribua alguma ação, fruto de vontade humana, impondo-lhe a mercancia. Tomemos, por exemplo, uma fruta. Ela é um produto natural, mas que para poder ser levada ao comércio precisou que um homem a retirasse da árvore de origem e posteriormente lhe submetesse à venda. Sem o ato e a vontade humana que retirou a fruta, não haveria como o bem ser comercializado. Outro exemplo seria a água mineral. Numa fonte ela não terá a condição mercantil, necessário se faz que seja retirada e armazenada em recipiente para somente então poder ser vendida. A água, em estado bruto, também não atenderia ao critério mercantil. Há de se observar a ação e a vontade humana.

No caso da dilatação volumétrica, tem-se um fenômeno natural, onde não se verificou a ação humana, pois a expansão ocorre nos próprios tanques, em razão de fatores externos e não volitivos do homem e, por isso mesmo, entendeu o e. STJ, ao nosso sentir acertadamente, que não haveria que se falar em tributação nestes casos. O relator do Recurso Especial nº 1884431, Ministro Benedito Gonçalves, inclusive foi didático quando destacou:

*A entrada a maior do combustível, em razão da variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento se constitui em fenômeno físico de dilatação volumétrica.*

*Portanto, não se aplica ao fenômeno a conclusão de que "o fato gerador da circulação da mercadoria independe da natureza jurídica da operação que constituiu o fato gerador".*

*É que não se pode confundir o fenômeno físico com a natureza jurídica das coisas.*

*A fenomenologia física de dilatação volumétrica do combustível não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS.*



*Na hipótese, se o volume de combustível se dilatou ou se retraiu, não há se falar em estorno ou cobrança a maior do ICMS, uma vez que, na hipótese, não há que se qualificar juridicamente um fenômeno da física, por escapar da hipótese de incidência tributária do imposto*

Apesar do Recurso Especial nº 1884431 somente ter sido julgado em 08/09/2020, logo posteriormente ao auto de infração ora sob análise, expedido em 13/05/2019, as razões de decidir coadunam-se perfeitamente ao caso dos autos.

Trata-se do reconhecimento da impossibilidade de tributação recair sobre um fenômeno físico e natural, sem participação do particular para tanto, pois como ensina José Eduardo Soares de Melo,

*mercadoria é bem corpóreo ou virtual da atividade empresarial do produtor, industrial, e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, e distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa<sup>3</sup>*

Nesse sentido, portanto, é imperioso reconhecer a improcedência deste lançamento.

### **FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS** **(Diferencial de Alíquota)**

Quanto à esta acusação, corrobora-se com a relatora do voto original, que bem observou sua natureza não contenciosa, uma vez que o contribuinte reconheceu as acusações que lhe foram imputadas, tornando extinto o crédito tributário, pelo pagamento dos valores apurados, e encerrando o contencioso fiscal.

### **FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL** **(Crédito Indevido)**

Nesta acusação, também não merece ressaltar a relatora do voto original, que bem observou que não há que se falar em aproveitamento do ICMS sobre o frete, tendo em vista tratar-se de operações a) objeto de antecipação ou substituição tributária, sendo vedado o aproveitamento dos créditos relativos às prestações de serviços de transporte, b) sem incidência do ICMS, onde deverão ser anulados os créditos relativos às operações anteriores, c) de vendas com frete FOB, onde o ICMS, se devido, deverá ser aproveitado pelo destinatário das mercadorias.

No tocante aos serviços tomados pela recorrente, acobertados pelos DACTES, anexados aos autos, não foi demonstrado qualquer vinculação com saídas normalmente tributadas efetuadas pela autuada.

---

<sup>3</sup> MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 15ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020, p.17.



Assim, fora bem ratificada a decisão de primeira instância que considerou legítimo o crédito tributário levantado pela auditoria, por não se verificar hipótese de creditamento do imposto.

### Ajuste da Multa

Por fim, venho a efetuar o ajuste da multa de forma a se adequar ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento), de acordo com a nova redação dada ao art. 82, V, da Lei 6.379/96, pela Lei nº 12.788/23; e em atenção ao artigo 106, II, "c", do Código Tributário Nacional, conforme transcrição abaixo:

#### Lei 6.379/96

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

(...)

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

#### CTN

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

Dessa forma, resta subsistente o seguinte crédito tributário:

Acusação	Início	Fim	Tributo	Multa	Recidiva	Total Original	Novo Tributo	Nova Multa	Recidiva	Novo Total	Cancelado
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/01/2015	31/12/2015	48.859,45	48.859,45	-	97.718,90	-	-	-	-	97.718,90
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/01/2015	31/12/2015	676.072,07	676.072,07	-	1.352.144,14	-	-	-	-	1.352.144,14
FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL	01/03/2016	31/03/2016	54.341,81	54.341,81	-	108.683,62	54.341,81	40756,36	-	95.098,17	13585,45
FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL	01/04/2016	30/04/2016	64.709,47	64.709,47	-	129.418,94	64.709,47	48.532,10	-	113.241,57	16177,37
FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL	01/05/2016	31/05/2016	32.393,45	32.393,45	-	64.786,90	32.393,45	24.295,09	-	56.688,54	8098,36
FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL	01/06/2016	30/06/2016	46.650,63	46.650,63	-	93.301,26	46.650,63	34.987,97	-	81.638,60	11662,6575
FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL	01/10/2016	31/10/2016	15.178,01	15.178,01	-	30.356,02	15.178,01	11.383,51	-	26.561,52	3794,5025
FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL	01/11/2016	30/11/2016	84.153,38	84.153,38	-	168.306,76	84.153,38	63.115,04	-	147.268,42	21038,345





FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL	01/08/2016	31/08/2016	32.110,60	32.110,60	-	64.221,20	32.110,60	24.082,95	-	56.193,55	8027,65
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.	01/05/2015	31/05/2015	434,72	217,36	108,68	760,76	434,72	217,36	108,68	760,76	Quitado
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.	01/07/2015	31/07/2015	19,37	9,69	4,85	33,91	19,37	9,69	4,85	33,91	Quitado
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.	01/08/2015	31/08/2015	400,00	200,00	100,00	700,00	400,00	200,00	100,00	700,00	Quitado
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.	01/09/2015	30/09/2015	500,59	250,30	125,15	876,04	500,59	250,30	125,15	876,04	Quitado
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.	01/11/2015	30/11/2015	195,91	97,96	48,98	342,85	195,91	97,96	48,98	342,85	Quitado
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.	01/12/2015	31/12/2015	22,74	11,37	5,69	39,80	22,74	11,37	5,69	39,80	Quitado
							<b>331.110,68</b>	<b>247.939,69</b>	<b>393,35</b>	<b>579.443,72</b>	<b>1.532.247,38</b>

Por todo o exposto,

**VOTO** pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo seu parcial provimento para declarar *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001276/2019-60, lavrado em 10/5/2019, contra a empresa IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S.A., inscrição estadual nº 16.079.246-0, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 579.443,72 (quinhentos e setenta e nove mil, quatrocentos e quarenta e três reais e setenta e dois centavos), sendo R\$ 311.110,68 (trezentos e onze mil, cento e dez reais e sessenta e oito centavos) de ICMS, nos termos dos artigos 106, 2º, §1º, IV, 3º, XVI e 14, X, C/C §3º e 82, XIV, todos do RICMS-PB, aprovado pelo Decreto 18.930/97 e R\$247.939,69 (duzentos e quarenta e sete mil, novecentos e trinta e nove reais e sessenta e nove centavos) de multa por infração nos termos dos artigos 82, II, “e” e V, “c” e “h”, da Lei nº 6.379/96, e R\$ 393,35 (trezentos e noventa e três reais e trinta e cinco centavos), de multa recidiva.

Ao mesmo tempo, cancelo o valor de R\$ 1.532.247,38 (um milhão quinhentos e trinta e dois mil, duzentos e quarenta e sete reais e trinta e oito centavos), pelas razões expostas.

Destaco que parcela do crédito se encontra quitada.

Tribunal Pleno, sessão realizada por videoconferência, em 17 de setembro de 2024.

EDUARDO SILVEIRA FRADE  
Conselheiro Relator do Voto Vistas



PROCESSO Nº 0729962019-7

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S/A.

Advogada: Sr.<sup>a</sup> PAULA NASCIMENTO DOS SANTOS, inscrita na OAB/RJ sob o nº 17376

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP.

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

Autuante: HÉLIO JOSE DA SILVEIRA FONTES.

Relatora: CONS.<sup>a</sup> LARISSA MENESES DE ALMEIDA

Relator do Voto Vista: CONS.<sup>o</sup> EDUARDO SILVEIRA FRADE.

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL. CRÉDITO DO ICMS RELATIVO ÀS AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES NAS OPERAÇÕES COM COMBUSTÍVEIS. PENALIDADE MAIS BENÉFICA. AJUSTE. REFORMADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.**

Diferença a maior detectada no levantamento quantitativo de combustíveis denota venda de mercadorias sem nota fiscal, sujeitando o contribuinte ao recolhimento do imposto devido por substituição tributária.

Cabe a exigência do ICMS Diferencial de Alíquotas nas aquisições de bens em outras Unidades da Federação destinados ao consumo e/ou ativo fixo.

É vedada a utilização, como crédito fiscal, do ICMS relativo às prestações de serviços de transporte de mercadorias, objeto de antecipação ou substituição tributária.

Ajustes realizados em razão de advento de lei mais benéfica, acarretou a redução do crédito tributário.

## RELATÓRIO

Em exame o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001276/2019-60, lavrado em 10/5/2019, contra a empresa IPIRANGA



PRODUTOS DE PETRÓLEO S. A., inscrição estadual nº 16.079.246-0, onde, relativamente a fatos geradores ocorridos entre 01/01/2015 e 31/11/2016, constam as seguintes denúncias:

0392 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA >> Falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária.

Nota Explicativa:

IRREGULARIDADE CONSTATADA PELAS DIFERENÇAS A MAIOR, APURADAS NOS LEVANTAMENTOS QUANTITATIVOS DE GASOLINA A E ÓLEO DIESEL, REALATIVOS AO EXERCÍCIO DE 2015, CONFORME DEMONSTRADO EM LEVANTAMENTOS EM ANEXO. ACRESCENTE-SE AOS ARTIGOS DADOS COMO INFRINGIDOS OS SEGUINTE: ARTIGO 160, V, E 172, DO RICMS/PB, APROVADO P/DEC. 18930/97.

0285 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS >> Falta de recolhimento do imposto estadual.

Nota Explicativa:

DEIXOU DE RECOLHER O ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DEVIDO PELAS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO FIXO OU AO USO E/OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, REFERENTE AO EXERCÍCIO DE 2015, CONFORME DEMONSTRADO NOS LEVANTAMENTOS ANEXOS. ACRESCENTE-SE AO ARTIGO DADO COMO INFRINGIDO OS SEGUINTE: ARTIGO ART. 2º, §1º, IV; ART. 3º XVI E ART. 14, X, C/C §3º, DO RICMS/PB, APROV. P/DEC. 18930/97.

0325 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL >> O contribuinte reduziu o recolhimento do imposto estadual, por ter utilizado crédito fiscal indevidamente.

Nota Explicativa:

ATRAVÉS DA RECONSTITUIÇÃO DA CONTA CORRENTE DO ICMS, REFERENTE AO EXERCÍCIO DE 2016, FOI CONSTATADA A FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS NORMAL, REFERENTE AOS MESES DE MARÇO, ABRIL, MAIO, JUNHO, AGOSTO, OUTUBRO E NOVEMBRO, DEVIDO A UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS INDEVIDOS, RELATIVOS AO ICMS INCIDENTE EM PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES, NA AQUISIÇÃO DE



MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ACRESCENTE-SE AOS ARTIGOS DADOS COMO INFRINGIDOS O SEGUINTE: ARTIGO ART. 82, XIV, DO RICMS/PB, APROV. P/DEC. 18930/97.

ENQUADRAMENTO LEGAL	
Dispositivos Infringidos	Penalidade Proposta
Art. 391 e 399, do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. 18.930/97.	Art. 82, V, "c", da Lei nº 6.379/96.
Art. 106, do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. 18.930/97.	Art. 82, II, "e", da Lei nº 6.379/96.
Art. 106, do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. 18.930/97.	Art. 82, V, "h", da Lei nº 6.379/96.

Foi apurado um crédito tributário de R\$ 2.111.691,10 sendo R\$ 1.056.042,20, de ICMS, e R\$ 1.055.256,55, de multa por infração.

Cientificada, pessoalmente, da ação fiscal, em 22/5/2019, a autuada apresentou reclamação, em 25/6/2019 (*fls. 71-115*).

Sem informações de antecedentes fiscais, os autos foram conclusos, (*fls. 188*), e remetidos para a Gerência de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde foi distribuído para a julgadora fiscal, ROSELY TAVARES DE ARRUDA, que decidiu pela PROCEDÊNCIA do feito fiscal (*fls. 190-202*).

Cientificada da decisão de primeira instância, através de seu Domicílio Tributário Eletrônico - DTe, em 2/1/2020 (*fls. 567*), a autuada protocolou Recurso Voluntário perante este Colegiado em 17/1/2020 (*fls. 213-262*).

- Inicia o recurso abordando sobre a sua tempestividade e, em seguida, faz um breve relato dos fatos;

- Defende a ilegalidade da cobrança do ICMS relativo à infração, 0392 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, alegando que a diferença verificada no estoque decorre da variação volumétrica sofrida pelos combustíveis durante seu armazenamento;

- Diz que, por não haver correspondência entre as temperaturas constantes nos registros de estoque (20° C) e notas fiscais de entrada (20° C) e a temperatura em que os combustíveis são vendidos (ambiente), é perfeitamente natural que se apure diferença no levantamento quantitativo de combustíveis, pontuando que é por determinação legal que realiza vendas de combustíveis à temperatura ambiente, nos termos da Portaria MF nº 60/1996;

- Aduz que para que os estados se adequem aos problemas advindos da variação volumétrica, foi editado o Convênio ICMS 61/2015;

- Pontua que, diferentemente do entendimento da decisão recorrida, não há aumento da mercadoria comercializada e, por conseguinte, qualquer ganho financeiro por parte da recorrente, pois, ao realizar a venda das mercadorias na temperatura



ambiente, da mesma forma que há um “ganho” por conta da variação da temperatura, o produto também pode sofrer “perdas” no momento da sua saída à temperatura ambiente;

- Destaca que os órgãos técnicos admitem, como aceitáveis, diferenças verificadas entre 0,4% e 0,72%, conforme o tipo do produto e condições de estocagem, sendo assegurada à distribuidora restituição a título de perdas por evaporação e manuseio na cabotagem, da importância correspondente a 0,6%, para os derivados claros, e 0,5%, no caso de lubrificantes;

- Defende que a fiscalização deveria deduzir da diferença apurada no levantamento dos estoques de combustíveis os percentuais legalmente aceitos;

- Anexa ao processo cópias vários julgados de tribunais administrativos e judiciais;

- Afirma que a decisão recorrida viola o princípio da legalidade por tributar fato gerador não previsto em Lei, taxando como incabível falar que a dilatação térmica dos combustíveis é fato gerador do ICMS;

- Manifesta-se pelo cancelamento da infração, 0325 - *FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL*, defendendo a manutenção dos créditos relativos às prestações de serviços de transportes, por observar evidente autonomia entre a tributação dessas prestações e das operações com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo; com base no art. 155, II, e § 2º, “a” e “b” da Constituição Federal de 1988;

- Por fim, requer que seja dado provimento ao presente recurso voluntário, para que seja julgado a improcedência do auto de infração e cancelado o crédito tributário na sua integridade;

- Ressalta que o Colegiado, caso entenda necessário, poderá determinar a realização de diligência para comprovar as alegações da recorrente;

- Requer, ainda, a intimação para realizar a sustentação oral de suas razões por ocasião da sessão de julgamento do presente recurso.

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

Considerando o pedido de sustentação oral consignado pelo contribuinte em sua peça recursal, remeti o processo à Assessoria Jurídica desta Corte para emissão de Parecer Técnico acerca da legalidade dos lançamentos, em atenção ao que prescreve o artigo 20, inciso X, do Regimento Interno do CRF-PB.

**Este é o relatório.**

### VOTO

Em exame o recurso *voluntário*, interposto contra decisão de primeira instância, que julgou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº



93300008.09.00001276/2019-60, lavrado em 10/5/2019, contra a empresa em epígrafe, com exigência do crédito tributário acima relatado.

Em primeiro lugar, deve-se considerar que o lançamento fiscal, guarda inteira consonância com os requisitos do art. 142 do CTN, e não se enquadra em nenhum dos casos de nulidade previstos nos arts. 14, 16, 17 e 41, a Lei estadual, nº 10.094/2013 (Lei do PAT).

**Falta de Recolhimento do ICMS – Substituição Tributária**  
**(Levantamento Quantitativo de Combustíveis)**

Nesta acusação, a fiscalização apurou, através de levantamento quantitativo de combustíveis, diferenças tributáveis nas quantidades de Gasolina A e óleo Diesel, no exercício de 2015, conforme evidenciado nos demonstrativos (*fls. 15-16*), sendo o contribuinte autuado, por Falta de Recolhimento do ICMS – Substituição Tributária, na forma dos artigos 391 e 399, do RICMS/PB, abaixo reproduzidos:

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

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

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

II - até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador:  
a) nas operações procedentes de outra unidade da Federação, sem retenção antecipada, destinadas a contribuintes que possuam Regime Especial concedido pelo Secretário de Estado da Receita;  
b) nas operações internas com retenção, promovidas por estabelecimento industrial, comércio atacadista, distribuidor e/ou depósito;  
c) nas prestações de serviços de transporte com retenção, realizadas por contribuintes inscritos no CCICMS;

III - REVOGADO (Decreto nº 21.678/00);

IV - nas operações com cimento será observado o seguinte:

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

b) se interestaduais:

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

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

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

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

Como se sabe, o levantamento quantitativo de combustíveis é uma técnica fiscal, bastante conhecida por este Colegiado, destinada a confrontar as entradas e saídas





de combustíveis do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado.

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.

Foram, ainda, consignados em nota explicativa, infringência aos artigos 160, V e 172 do RICMS/PB, abaixo transcritos:

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.

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

I - novos ou usados, remetidos a qualquer título por particulares, produtores agropecuários ou pessoas físicas ou jurídicas não obrigados à emissão de documentos fiscais;

II - em retorno, quando remetidos por profissionais autônomos ou avulsos, aos quais tenham sido enviados para industrialização;

III - em retorno de exposições ou feiras, para as quais tenham sido remetidos exclusivamente para fins de exposição ao público;

IV - em retorno de remessas feitas para vendas fora do estabelecimento, inclusive por meio de veículos;

V - importados diretamente do exterior, bem como os arrematados em leilão ou adquiridos em concorrência promovidos pelo Poder Público;

VI - em outras hipóteses previstas na legislação.

Como penalidade, foi proposta multa de 100% (cem por cento), nos termos do art. 82, V, “c”, da Lei nº 6.379/96, abaixo transcrito:

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

V - de 100% (cem por cento):

(...)

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

Mantida integralmente na instância singular, passamos a analisar as razões postas pela recorrente no recurso voluntário.

Em primeiro lugar, não se questiona o fato de que os combustíveis sofrem alteração no seu volume, em razão de fatores como evaporação ou manuseio, bem como em função da variação de temperatura no local em que é estocado ou comercializado.



Neste sentido, através da Portaria MTIC nº 27, de 19 de fevereiro de 1959, foi adotada a temperatura de 20°C, como referência para a medição do volume dos combustíveis nas saídas da refinaria, *verbis*:

*O Ministro de Estados dos Negócios do Trabalho, Indústria e Comércio, tendo em vista os estudos procedidos pelo Instituto Nacional de Tecnologia e pelo Conselho Nacional de Petróleo e nos termos do art. 34 do regulamento do sistema legal de unidade de medir, a que se refere o Decreto n.º 4.257, de 16 de junho de 1939, resolve:*

*Art. 1º Fica adotada, como nova temperatura de referência para a medição do petróleo e seus derivados, a 20°C (vinte graus centígrados).*

No entanto, nas vendas realizadas pelas distribuidoras e postos de combustíveis, o volume é medido à temperatura ambiente, gerando discrepância entre as medidas realizadas, com reflexo na tributação do ICMS Substituição Tributária, principalmente, em nossa região, onde a temperatura se situa, geralmente, em patamares bem superiores a 20° C.

Com efeito, o volume de combustível, medido a uma temperatura de 20° C, apresenta grandeza inferior ao volume do mesmo combustível, medido a uma temperatura de 27,5° C, caso da temperatura média no Estado da Paraíba, portanto, o cálculo do ICMS Substituição Tributária, realizado pela refinaria, convertendo o volume a 20° C, não espelha a realidade da cadeia de tributação, por ocasião das vendas pelas distribuidoras, onde o volume é medido à temperatura ambiente, acarretando diferença no valor do tributo a ser recolhido.

Destaque-se, à título meramente exemplificativo, que o problema não ocorre nas operações realizadas com o GLP, por se utilizar, como referência, o peso e não o volume.

Assim, pode-se dizer que o cálculo do ICMS Substituição Tributária efetuado na refinaria não utiliza a mesma unidade de medida da que é utilizada no momento das vendas pelas distribuidoras, logo é devida a diferença apurada pela fiscalização decorrente da variação volumétrica dos combustíveis.

No tocante às alegações da recorrente de que *‘da mesma forma que há um “ganho” por conta da variação da temperatura, o produto também pode sofrer “perdas” no momento da sua saída à temperatura ambiente’*, deve-se considerar que o presente contencioso tributário trata da análise do recolhimento a menor do ICMS ST, em razão do “ganho” de volume nas saídas de combustíveis, fugindo do escopo a apreciação de eventuais “perdas” em outras operações.

Registre-se que, reconhecendo o problema, foi editado o Convênio ICMS 61/2015, introduzindo ajustes no cálculo do ICMS Substituição Tributária, como forma de compensar os Estados pelas perdas decorrentes da variação volumétrica dos combustíveis, no entanto, o dispositivo não se aplica aos fatos geradores relativos ao caso em exame, pois, apenas, veio a produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.



No que diz respeito à dedução dos percentuais tidos como aceitáveis pelos órgãos técnicos, deve-se considerar que as normas em questão não possuem caráter tributário, além de que os percentuais se referem a perdas por evaporação e manuseio na cabotagem, não abrangendo os ganhos decorrentes da variação volumétrica.

Também não prospera as alegações da recorrente de que a decisão recorrida viola o princípio da legalidade por tributar fato gerador não previsto em Lei, tendo em vista que os fatos apurados pela fiscalização se referem a diferença apurada no cálculo do ICMS Substituição Tributária, em razão de utilização de volume inferior ao verificado no momento da saída da distribuidora.

Portanto, pelos motivos já expostos, rejeito as justificativas apresentadas pela recorrente, para ratificar a decisão monocrática e considerar devido o crédito tributário levantado pela auditoria.

Ressalte-se que o entendimento ora exposto, encontra-se consolidado pelo Conselho de Recursos Fiscais - CRF, conforme se pode observar nos acórdãos abaixo transcritos:

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.

Acórdão nº 066/2016

RECURSOS HIE./VOL CRF n.º 733/2014.

CONSª. DOMENICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO

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.

Acórdão nº 167/2016

RECURSO HIE/VOL Nº 666/2014.

CONS. PETRÔNIO RODRIGUES LIMA

### **FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS** **(Diferencial de Alíquota)**

Na segunda acusação, a fiscalização autuou o contribuinte por falta de recolhimento do ICMS – Diferencial de Alíquota, referente às aquisições de mercadorias, em outras Unidades da Federação, nos meses de maio, julho, agosto, setembro, novembro e dezembro de 2015, conforme demonstrativo (fl. 26), sendo consignado como infringido o art. 106, do RICMS/PB, reproduzido a seguir:

Art. 106. O recolhimento do imposto de responsabilidade direta do contribuinte far-se-á:

(...)

II - até o 15º (décimo quinto) dia do mês subsequente ao em que tiver ocorrido o fato gerador, nos casos de:

(...)

c) aquisições em outra unidade da Federação de mercadorias ou bens destinados a consumo ou a integrar o ativo fixo, em regime de pagamento normal ou contribuinte enquadrado no SIMPLES NACIONAL;

(...)

§ 1º O recolhimento previsto na alínea “e” do inciso I, e nas alíneas “c” e “d” do inciso II, será o resultante da diferença de alíquota.

Como se sabe há incidência do ICMS – Diferencial de Alíquota sobre a entrada de bens destinados ao consumo e/ou ativo fixo do estabelecimento, considerando-se ocorrido o fato gerador no momento da entrada do bem no estabelecimento do contribuinte, como determinam o art. 2º, §1º, IV, art. 3º, XIV e o art. 14, X, C/C §3º, do RICMS/PB, abaixo reproduzidos:

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

§ 1º O imposto incide também:

(...)

IV - sobre a entrada, no estabelecimento do contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destinados a uso, consumo ou ativo fixo;

Art. 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

XIV - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destinado a uso, consumo ou ativo imobilizado (Lei nº 11.031/17);

Art. 14. A base de cálculo do imposto é:

(...)



X - na hipótese do inciso XIV do “caput” do art. 3º, o valor obtido nos seguintes termos:

a) do valor da operação realizada na unidade federada de origem, exclui-se o respectivo ICMS;

b) ao valor encontrado na forma da alínea “a” deste inciso, inclui-se o montante equivalente ao imposto devido na operação, utilizando-se para tanto a alíquota interna, nos termos do § 1º deste artigo;

(...)

§ 3º Nos casos dos incisos IX, X e XII, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre o valor ali previsto.

Como penalidade, foi aplicada multa de 50% (cinquenta por cento), nos termos do art. 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96, abaixo reproduzido:

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

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento):

(...)

e) aos que deixarem de recolher o imposto no todo ou em parte, nas demais hipóteses não contidas neste artigo;

Nesta infração, o contribuinte reconheceu as acusações que lhe foram imputadas, tornando extinto o crédito tributário, pelo pagamento dos valores apurados, e encerrando o contencioso fiscal.

### **FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL (Crédito Indevido)**

Nesta acusação, a fiscalização através da reconstituição da Conta Gráfica do ICMS, glosou créditos fiscais advindos do ICMS incidente em prestações de serviços de transportes, na aquisição de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, apurando diferença a recolher, nos meses de março, abril, maio, junho, agosto, outubro e novembro de 2016, conforme demonstrativo (*fl. 30*), sendo consignado como infringido o artigo 106 do RICMS/PB, abaixo transcrito:

Art. 106. O recolhimento do imposto de responsabilidade direta do contribuinte far-se-á:

(...)

II - até o 15º (décimo quinto) dia do mês subsequente ao em que tiver ocorrido o fato gerador, nos casos de:

Com efeito, a utilização, como crédito fiscal, do ICMS relativo às prestações de serviços de transporte de mercadorias, objeto de antecipação ou substituição tributária, não é permitida pela legislação, como prevê o art. 82, XIV, do RICMS/PB, *verbis*:

Art. 82. Não implicará crédito do imposto:

(...)



*XIV - a prestação de serviços de transporte de mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária;*

Como penalidade, foi aplicada multa de 100% (cem por cento), nos termos do art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96, abaixo reproduzido:

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

*V - de 100% (cem por cento):*

*(...)*

*h) aos que utilizarem crédito indevidamente;*

Mantida na primeira instância, não há de prosperar os proclames da recorrente para manter os créditos relativos às prestações de serviços de transportes, alegando desvinculação entre a tributação dessas prestações e das operações com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo.

Sem questionar a independência entre a tributação, pelo ICMS, das prestações de serviços de transportes e das operações com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, deve-se considerar que o recolhimento do ICMS relativo às operações com combustíveis e lubrificantes estão sujeitas ao regime da substituição tributária, nos termos do Decreto nº 29.537/2008, do qual transcrevemos os seguintes dispositivos:

*Art. 1º Fica atribuída ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a seguir relacionados, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento a este Estado:*

*Art. 7º A base de cálculo do imposto a ser retido é o preço máximo ou único de venda a consumidor fixado por autoridade competente.*

*Art. 8º Na falta do preço a que se refere o art. 7º deste Decreto, a base de cálculo será o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente para o sujeito passivo por substituição tributária, ou, em caso de inexistência deste, pelo valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, ainda, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação dos percentuais de margem de valor agregado divulgados no sítio do CONFAZ, observado o disposto no § 5º deste artigo (Convênio ICMS 68/18).*

*§ 4º O ICMS deverá ser incluído no preço estabelecido por autoridade competente para obtenção da base de cálculo a que se refere o “caput”.*

Igualmente, deve ser ressaltado que o direito ao crédito decorre do caráter não cumulativo do ICMS, instituído na Carta Magna de 88, onde o montante devido em cada operação deve ser compensado com os valores cobrados nas operações anteriores.





Tal sistemática evita a oneração excessiva do imposto, fazendo-o incidir, apenas, sobre o valor acrescido em cada fase da cadeia produtiva e de distribuição, conforme disposto no artigo 155 da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
I - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;  
(...)  
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:  
I - **será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;** (g.n.).  
II - **a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação;**  
**a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;**  
**b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;** (g.n.).

Assim, o direito ao crédito só se evidencia quando existe imposto devido a ser compensado com os valores incidentes nas operações subsequentes. Da mesma forma, não há que se falar em crédito do imposto, ressalvadas as determinações em contrário previstas na legislação, quando as operações e/ou prestações posteriores estão amparadas pela isenção ou não incidência, caso em que deverão ser anulados os créditos relativos às operações anteriores.

A Lei Complementar nº 87/96 seguiu a mesma linha traçada pela Constituição Federal, no entanto, veio a permitir a utilização, em operações posteriores, dos créditos não compensados, ou estornados, desde que se referissem à mesma mercadoria, *verbis*:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.  
(...)  
§ 3º **É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita;**  
(...)  
II - **para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.**

Art. 21. **O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:**  
I - **for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;**



(...)

§ 3º **O não creditamento ou o estorno a que se referem o § 3º do art. 20 e o caput deste artigo, não impedem a utilização dos mesmos créditos em operações posteriores, sujeitas ao imposto, com a mesma mercadoria.**  
(g.n.),

No que diz respeito à compensação dos créditos relativos às prestações de serviços de transportes, assim, dispõe o RICMS/PB:

Art. 72. Para fins de compensação do imposto devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:

I - à entrada de mercadorias, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo fixo, ou **ao recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação,** observado o disposto no § 1º deste artigo e § 4º do art. 85;

(..)

§ 2º **O imposto incidente sobre o frete será creditado:**

**I - pelo destinatário, quando a operação de origem for FOB e o transportador for contratado por ele;**

**II - pelo remetente, quando a operação de circulação for CIF, o transportador for contratado por ele e a respectiva base de cálculo incluir o preço do serviço, desde que este esteja destacado no corpo da nota fiscal.**  
**(g.n.).**

§ 3º Para os efeitos do parágrafo anterior, entende-se por:

I - preço FOB, aquele em que as despesas de frete e seguro correrem por conta do adquirente da mercadoria;

II - preço CIF, aquele em que as despesas de frete e seguro estejam incluídas no preço da mercadoria.

No caso dos autos, a recorrente anexou cópias de DANFES, com frete por conta do destinatário, relativos a operações de transferência de combustíveis entre sua unidade localizada em Cabedelo e estabelecimentos do mesmo grupo, localizados em outras Unidades da Federação, com gasolina A e C, onde o imposto foi recolhido por substituição tributária, e com etanol, onde não houve destaque do imposto.

Logo, não há que se falar em aproveitamento do ICMS sobre o frete, tendo em vista tratar-se de operações a) objeto de antecipação ou substituição tributária, sendo vedado o aproveitamento dos créditos relativos às prestações de serviços de transporte, b) sem incidência do ICMS, onde deverão ser anulados os créditos relativos às operações anteriores, c) de vendas com frete FOB, onde o ICMS, se devido, deverá ser aproveitado pelo destinatário das mercadorias.

No tocante aos serviços tomados pela recorrente, acobertados pelos DACTES, anexados aos autos, não foi demonstrado qualquer vinculação com saídas normalmente tributadas efetuadas pela autuada.

Assim, venho a ratificar a decisão de primeira instância para considerar legítimo o crédito tributário levantado pela auditoria, por não se verificar hipótese de creditamento do imposto.



### Ajuste da Multa

Por fim, venho a efetuar o ajuste da multa de forma a se adequar ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento), de acordo com a nova redação dada ao art. 82, V, da Lei 6.379/96, pela Lei nº 12.788/23; e em atenção ao artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, conforme transcrição abaixo:

#### Lei 6.379/96

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

(...)

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

#### CTN

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

Dessa forma, resta subsistente o seguinte crédito tributário:

DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	Data Início	Data Fim	ICMS	MULTA	RECIDIVA	TOTAL
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBST. TRIBUTÁRIA	01/01/2015	31/12/2015	676.072,07	507.054,05	-	1.183.126,12
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBST. TRIBUTÁRIA	01/01/2015	31/12/2015	48.859,45	36.644,59	-	85.504,04
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.	01/05/2015	31/05/2015	434,72	217,36	108,68	760,76
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.	01/07/2015	31/07/2015	19,37	9,69	4,84	33,90
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.	01/08/2015	31/08/2015	400,00	200,00	100,00	700,00
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.	01/09/2015	30/09/2015	500,59	250,30	125,15	876,03
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.	01/11/2015	30/11/2015	195,91	97,96	48,98	342,84
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.	01/12/2015	31/12/2015	22,74	11,37	5,69	39,80
FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL	01/03/2016	31/03/2016	54.341,81	40.756,36	-	95.098,17
FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL	01/04/2016	30/04/2016	64.709,47	48.532,10	-	113.241,57
FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL	01/05/2016	31/05/2016	32.393,45	24.295,09	-	56.688,54
FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL	01/06/2016	30/06/2016	46.650,63	34.987,97	-	81.638,60
FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL	01/08/2016	31/08/2016	32.110,60	24.082,95	-	56.193,55
FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL	01/10/2016	31/10/2016	15.178,01	11.383,51	-	26.561,52
FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL	01/11/2016	30/11/2016	84.153,38	63.115,04	-	147.268,42
TOTAIS			1.056.042,20	791.638,32	393,35	1.848.073,85

Por todo o exposto,

**VOTO** pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento*. Contudo, em observância aos princípios da legalidade e da retroatividade benigna da lei tributária, reformo de ofício a decisão singular para declarar *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001276/2019-60, lavrado em 10/5/2019, contra a empresa IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S.A., inscrição estadual nº 16.079.246-0, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 1.848.073,85 (um milhão,



oitocentos e quarenta e oito mil, setenta e três reais e oitenta e cinco centavos), sendo R\$ 1.056.042,20, (um milhão, cinquenta e seis mil, quarenta e dois reais e vinte centavos) de ICMS nos termos dos artigos 391, 399, 160, V, 172, §2º, §1º, IV, 3º, XVI e 14, X, C/C §3º e 82, XIV, todos do RICMS-PB, aprovado pelo Decreto 18.930/97 e R\$ 791.638,32 (setecentos e noventa e um mil, seiscentos e trinta e oito reais e trinta e dois centavos) de multa por infração nos termos dos artigos 82, II, “e” e V, “c” e “h”, da Lei nº 6.379/96, e R\$ 393,33 (trezentos e noventa e três reais e trinta e três centavos), de multa recidiva.

Ao mesmo tempo, cancelo o valor de R\$ 263.617,23 (duzentos e sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e vinte e três centavos), de multa por infração.

Tribunal Pleno, sessão realizada por videoconferência, em 17 de setembro de 2024.

**LARISSA MENESES DE ALMEIDA**  
Conselheira Relatora