



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO-CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS-CRT  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

**RESOLUÇÃO Nº:140/2021**

**37ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL**, em 11.06.2021, as 08:30h

**PROCESSO Nº: 1/782/2018**

**AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/201723259-9**

**RECORRENTE: IPIRANGA PRODUTOS DE PETROLEO S/A**

**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

**CONSELHEIRA RELATORA: ANTONIA HELENA TEIXEIRA GOMES**

**EMENTA: ICMS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** 1. Contribuinte efetuou vendas de 765.197 litros de óleo diesel, em quantidades superiores às aquisições, sem a comprovação do recolhimento do imposto devido por substituição tributária, quando das entradas. 2. Infração detectada por meio do levantamento quantitativo de estoques. 3. Infração aos arts. 73 e 74 e 431, § 3º do Decreto nº 24.569/97. 4. Não restou comprovado que a diferença detectada decorreu unicamente da variação volumétrica. 5. Afastada a aplicação das regras previstas na Portaria nº 26/92 da ANP. 6. Mantida a decisão proferida em instância singular pela **PROCEDÊNCIA** do feito fiscal, com aplicação da penalidade prevista no art. 123, I, "c" da Lei nº 12.670/96. 7. Decisão por voto de desempate da Presidência da Câmara e em consonância com a manifestação do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

**PALAVRAS CHAVES: COMBUSTÍVEIS. VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA. PROCEDÊNCIA.**

**RELATÓRIO:**

A acusação fiscal traz em seu bojo o seguinte o seguinte relato:

*FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NO TODO OU EM PARTE, INCLUSIVE O DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NA FORMA E NOS PRAZOS REGULAMENTARES. O CONTRIBUINTE DEIXOU DE RECOLHER, EM 2014, ICMS ST NO VALOR DE R\$ 327.268,66 DEVIDO PELA DIFERENÇA DE 765.197 LTS DE OLEO DIESEL A ADQUIRIDOS SEM EFETIVA COMPROVAÇÃO DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, CONFORME LEVANTAMENTO DE ESTOQUE DETALHADO NA INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR EM ANEXO.*

Informa o agente do Fisco que o contribuinte está cadastrado como comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, exceto lubrificantes, não realizado por transportador retalhista (TRR), no CNAE 4681801.

Pontua ainda o autuante que por meio do levantamento quantitativo de estoques, tomando por base os arquivos da EFD do contribuinte e as notas fiscais de entrada extraídas do banco de dados de notas fiscais eletrônicas da Secretaria da Fazenda, identificou durante o exercício fiscalizado (2014), uma diferença de 765.197 litros de óleo diesel, restando demonstrado que a empresa efetuou operações de saída com combustíveis em quantidades superiores às suas entradas, sem a devida comprovação do recolhimento do ICMS ST devido.

Artigos infringidos: 73 e 74 do Decreto nº 24.569/97

Penalidade: art. 123, I, "c" da Lei nº 12.560/96, alterada pela Lei nº 13.418/03.

Em sede de impugnação, tempestivamente, a autuada alega:

1. *Nulidade do auto de infração por falta de subsunção dos fatos ao tipo legal sancionador, considerando que inexistente mercadoria sem nota fiscal, visto que o ganho apontado decorre de mera dilatação volumétrica;*
2. *Nulidade do auto de infração ante a impossibilidade de utilização do fator PMPF único para arbitrar o valor do suposto débito do ICMS (aferição indireta da B.C).*
3. *A variação de temperatura é tão conhecida que foi editado o Convênio ICMS nº 61/2015 acrescentando no Convênio ICMS nº 110/07 o fator de correção de volume – FCV, com fins de regular no âmbito estadual as questões relativas a variação volumétrica causada pelo aumento da temperatura;*
4. *A Agência Nacional de Petróleo, Gas Natural e Biocombustível entende como razoável e admissível índices de perdas situados na ordem de 0,4% a 0,72% na atividade de distribuição;*
5. *Não existem critérios materiais e nem fundamentação legal que respalde a cobrança do ICMS complementar;*
6. *multa com caráter confiscatório, ilegal e inconstitucional.*

A julgadora singular afasta os argumentos trazidos pela impugnante e decide pela procedência da autuação, considerando ter restado comprovado nos autos a venda de mercadorias em quantidades superiores às entradas, sem o recolhimento do imposto devido.

Irresignada com a decisão singular, tempestivamente, a empresa interpõe recurso ordinário, arguindo, resumidamente:

- inexistência de omissão de entradas de mercadorias visto que as diferenças apontadas no estoque decorrem da variação volumétrica que os combustíveis sofrem quando armazenados;
- ausência de fato gerador para a cobrança do ICMS, quando há diferença no estoque decorrente de variação volumétrica;
- A Portaria MF nº 60, de 29 de março de 1996, responsável por regular a matéria, estabelece que na formação dos preços de venda das distribuidoras, será considerada a temperatura ambiente na base de distribuição de entrega do produto;
- O Convênio ICMS nº 61/2015, acrescentou ao Convênio nº 110/07, o fator de conversão de volume (FCV), com fins de adequar as questões relativas a variação volumétrica causada em razão da aquisição do combustível a 20° C e sua posterior venda pela distribuidora a temperatura ambiente;
- A suposta diferença a maior se comparada às movimentações totais de combustíveis (entradas + saídas) apuradas no exercício resulta em uma quantidade inferior aos percentuais aceitos pelos órgãos reguladores como razoáveis;
- Ausência de fundamentação legal que respalde a cobrança de ICMS complementar;
- A exigência de complemento do ICMS em período anterior a fixação da tese pelo STF, por força ainda da modulação feita no RE nº 593.849-2/MG, é indevida, já que não configura benefício ao contribuinte.
- Ainda que se defenda a possibilidade de exigência do complemento a partir do julgamento do RE 593.849/MG, incabível ao Fisco pretender cobrar qualquer complementação em período anterior ao julgado;
- A definitividade da substituição tributária vigorou desde o julgamento da ADIN nº 1.851/AL até fins de 2016 e que por meio do julgamento do RE nº 593.849-2/MG, o STF modificou sua interpretação do art. 150, § 7º da CF/88, e definiu que é devida a restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária pra frente, se a base de cálculo efetiva da operação for inferior a presumida;
- Requer, ao final, a improcedência da autuação.

À fls. 294 dos autos consta manifestação da Assessoria Processual Tributária que por meio do Parecer de nº 47/2020, sugere a manutenção da decisão singular de procedência da autuação, consignando, após detalhada explanação sobre os tópicos suscitados pela defesa, que a matéria já se encontra pacificada no âmbito do Contencioso Administrativo Tributário.

Referido Parecer fora acolhido *in totum* pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

Em síntese, é o que se tem a relatar.

### **VOTO DA RELATORA.**

Trata-se da apreciação do recurso ordinário intentado em face da decisão proferida em primeira instância de procedência do lançamento fiscal, relacionada ao auto de infração de nº 201723259-9, lavrado sob a acusação de que a recorrente teria deixado de recolher o ICMS substituição tributária, devido pela diferença de 765.197 litros de óleo diesel, adquiridos durante o exercício de 2014, sem a efetiva comprovação do recolhimento do imposto, constatada por meio do levantamento quantitativo de estoque.

Em seu recurso a recorrente requesta a reforma da referida decisão, sob o argumento de que as diferenças apontadas decorrem única e exclusivamente da variação volumétrica que os combustíveis sofrem quando do armazenamento, variação esta que se ajusta perfeitamente aos limites estabelecidos pelos órgãos reguladores, mais especificamente a Agência Nacional de Petróleo.

Traz ainda argumentos acerca da ausência de fundamentação legal para a cobrança das diferenças apontadas na peça acusatória.

Analisando plenamente os argumentos da parte, os quais foram refutados tanto pelo julgamento monocrático, como pela Assessoria Processual Tributária, conclui-se, sem embargos, que não merecem acolhida.

*Prima facie*, imperioso ressaltar que o levantamento de estoque, previsto no art. 827 do RICMS, é um sistema metodológico suficientemente adequado para mensurar e demonstrar a movimentação de estoques de combustíveis do contribuinte, no caso, do óleo diesel A, o qual apresentou uma diferença a maior nas saídas, em relação às entradas, tendo como consequência a falta de recolhimento do imposto devido por substituição tributária.

A metodologia adotada pela Autoridade Fiscal é o somatório do estoque inicial com as entradas, cujo resultado esperado deverá ser igual ao somatório do estoque final com as saídas. O resultado algébrico da fórmula descrita não deixa dúvidas quanto ao resultado obtido. Ademais, imperioso ressaltar que nada foi argumentado pela defesa quanto à inconsistência nos elementos que serviram de base para o levantamento, ou mesmo erro material cometido pelo Autuante no trato com os dados.

Corroboro com o entendimento manifestado pela Assessoria Tributária quanto ao fato de que, independente da causa ensejadora da diferença encontrada, se por ganho volumétrico ou por aquisição sem nota fiscal, a quantidade a maior do produto posto a disposição do contribuinte para comercialização evidencia a necessidade de regularização do seu estoque, com o devido recolhimento do imposto devido por substituição tributária, o qual deveria ter sido recolhido quando da entrada do produto no estabelecimento.

A aquisição de combustíveis, seja gasolina, álcool etílico hidratado, óleo diesel, está sujeita ao regime de recolhimento por substituição tributária, conforme os arts. 464, 468 e 484, todos do Decreto nº 24.569/1997, in verbis:

*Art. 464. Fica atribuída ao estabelecimento distribuidor de combustíveis domiciliado neste estado, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido nas operações subsequentes, na qualidade de contribuinte substituto, quando da aquisição de álcool hidratado nas operações internas e interestaduais.*

*Art. 468. A base de cálculo do ICMS a ser retido pelo estabelecimento distribuidor de combustível será o preço máximo ou único de venda ao consumidor final fixado pela autoridade competente.*

*Art. 484. Fica atribuída a refinaria de petróleo ou suas bases, na qualidade de contribuinte substituto, nas operações interna e interestadual com combustíveis derivados ou não de petróleo, destinados a contribuintes sediados neste estado, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.*

Não tendo sido feita a retenção pelo contribuinte substituto, deveria o adquirente, no caso a autuada, apurar tal diferença e proceder ao seu recolhimento, na condição de contribuinte substituído, conforme § 3º do art. 431 do Decreto nº 24.569/1997:

*Art. 431. A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, poderá ser atribuída, em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, que seja contribuinte do ICMS.*

*§ 3º Além de outras hipóteses previstas na legislação, a substituição tributária não exclui a responsabilidade do contribuinte substituído, quando o documento fiscal próprio não indicar o valor do ICMS objeto da substituição, ou quando o imposto não houver sido retido.*

Logo, os argumentos da parte quanto à ausência de fundamentação legal para a cobrança das diferenças detectadas não se sustentam.

Aduz, ainda, a recorrente, que não ocorreu o aspecto material do fato gerador do ICMS, visto que a mera alteração do estado físico de um produto, não corresponde a uma operação de circulação de mercadoria, ao argumento que a diferença se originou da variação volumétrica de temperatura, logo, não seria objeto de incidência do tributo. Contudo, inconsistentes seus argumentos posto que a ocorrência do fato gerador e sua materialidade está definido no inciso I do art. 116 do CTN, a saber:

*Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

*I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.*

No caso em discussão, não pairam dúvidas sobre a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

A materialidade da infração, mesmo que se admita serem as diferenças detectadas decorrentes de fato da natureza (variação de temperatura), foi admitida pelo próprio contribuinte já que as informações para lavratura do auto de infração foram extraídas dos dados fornecidos em sua EFD - Escrituração Fiscal Digital a esta Secretaria. Ademais, não restou cabalmente demonstrado pela defesa que a diferença apontada pela fiscalização decorreu única e exclusivamente da variação de temperatura.

Quanto às alegações concernentes ao percentual de 0,6%, a título de ganho volumétrico, entendo que descabida, porquanto o percentual de que cuida à Portaria do DNC nº 26/1992, aplica-se aos Postos Revendedores - PR e visa identificar possíveis vazamentos de combustíveis para o meio ambiente, conforme se depreende do considerando e artigo 5º da Portaria DNC 26/1992.

No que concerne aos argumentos em relação às decisões dos Tribunais, corroboro, mais uma vez, com o entendimento do assessor tributário, no sentido de que, as decisões proferidas na ADIN 2675/PE, ADIN 2777/SP e no RE 593.849-2-MG, não se relacionam com o objeto do lançamento ora em discussão.

Por fim, destaque-se que este Contencioso Administrativo Tributário já pacificou a matéria em questão, conforme pode-se constatar dos julgados constantes nas Resoluções de nºs 101/18, 144/18, 161/18, 162/18 e 014/20, da 1ª Câmara de Julgamento; 145/18 e 263/18, da 2ª Câmara; 142/18, 204/18 e 041/20, da 3ª Câmara; 042/2019, 127/19, 133/19 da 4ª Câmara e 026/17, 027/17, 028/17, dentre outras, da Câmara Superior do Conselho de Recursos Tributários.

*EX POSITIS*, voto no sentido de que seja conhecido o recurso interposto, negando-lhe provimento, no sentido de que seja mantida a decisão singular de **PROCEDÊNCIA** da autuação, exigindo-se da recorrente, na condição de responsável, o recolhimento do ICMS – ST, com a aplicação da penalidade prevista no art. 123, I, “c” da Lei nº 12.670/96.

É como voto.

#### **DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

ICMS	R\$ 327.268,66
MULTA	R\$ 327.268,66

TOTAL A RECOLHER R\$ 654.537,32

**DECISÃO:**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente a empresa **IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S/A**, a 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto resolve, por voto de desempate da presidência, negar provimento para confirmar a decisão proferida no julgamento singular, para julgar **PROCEDENTE** a acusação fiscal, nos termos do voto da conselheira relatora, em conformidade com parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária e manifestação oral do representante da douda Procuradoria Geral do Estado. Foram votos contrários ao entendimento majoritário, os conselheiros Pedro Jorge Medeiros, Carlos César Quadros Pierre e Fernando André Martins Teixeira, que votaram pela Improcedência do feito fiscal, ao considerar que a variação volumétrica não caracteriza fato gerador do ICMS.

**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2021.**

MANOEL MARCELO      Assinado de forma digital por  
AUGUSTO MARQUES      MANOEL MARCELO AUGUSTO  
NETO:22171703334      MARQUES NETO:22171703334  
Dados: 2021.07.13 15:58:56 -03'00'

**MANOEL MARCELO AUGUSTO M. NETO**

**Presidente**

**MATTEUS VIANA**      Assinado de forma digital por  
NETO:15409643372      MATTEUS VIANA NETO:15409643372  
Dados: 2021.07.19 20:39:11 -03'00'

**MATTEUS VIANA NETO**

**Procurador do Estado**

**Ciência: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_**

ANTONIA HELENA TEIXEIRA      Assinado de forma digital por ANTONIA  
GOMES:24728462315      HELENA TEIXEIRA GOMES.24728462315  
Dados: 2021.07.13 14:38:08 -03'00'

**ANTONIA HELENA TEIXEIRA GOMES**

**Conselheira Relatora**