



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

RESOLUÇÃO Nº 191 /2017

43ª SESSÃO: 11/07/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS
TRIBUTÁRIOS

RECORRENTE: IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S/A

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

PROCESSO Nº: 1/283/2015

AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/2014.16630

CONSELHEIRA RELATORA: MARIA ELINEIDE SILVA E SOUZA

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE COMBUSTÍVEIS POR DISTRIBUIDORA. 1-Saída de combustíveis à maior que entrada verificada em levantamento quantitativo de estoque 2. Responsabilidade atribuída à distribuidora pela complementação do imposto retido na refinaria. nos termos da cláusula 29ª do convênio icms 110/2007 c/c art. 431, § 3º do RICMS. 3. Possibilidade jurídica de complementação de imposto devido por substituição tributária conforme legislação de regência e interpretação extraída da decisão do supremo tribunal federal (STF) no RE 593849 de 19/10/2016 4. Recurso Ordinário conhecido e não provido. 5. dispositivos infringidos: cláusulas 15ª, 16ª e 29ª do conv. 110/07; art. 73 e art.431, § 3º, ambos do ricms e penalidade fixada nos termos do art. 123, i, c da lei 12.670/96; 6. recurso extraordinário conhecido e não provido. 7. **Auto de Infração Procedente decisão por unanimidade de votos e conforme Parecer da Assessoria Processual Tributária adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.**

PALAVRA CHAVE: ICMS Falta De Recolhimento de Imposto, Substituição Tributária, Entrada, Distribuidora Responsabilidade, Levantamento de Estoque.

RELATO:

O presente processo tem como objeto a acusação de falta de recolhimento do imposto detectada por meio do Levantamento Quantitativo de Estoque, exercício de 2010, de gasolina A comercializados sem a devida comprovação do ICMS devido.

Na informação complementar ao auto de infração o agente do fisco esclarece que:

- ✓ Que o contribuinte é cadastrado no CNAE 4681801 “comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo”
- ✓ A distribuidora ao adquirir os produtos o fez com a retenção total do ICMS.



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

- ✓ Depois de realizado o Levantamento, apresentou uma diferença de 970.964 litros de gasolina tipo "A".
- ✓ Os dados de entradas foram extraídos do arquivo Dief e os dados de saídas das notas fiscais eletrônicas emitidas pelo contribuinte, acompanhado dos inventários final e inicial referente ao exercício de 2010, selecionando e totalizando todas as operações de entrada e saída de cada produto por Código Fiscal de Operações e prestações – CFOP.
- ✓ Foram excluídas do levantamento os CFOPs 1664 e 5663 por não tratarem de operação de circulação de mercadorias.
- ✓ O índice de variação de temperatura calculado pela fiscalização, conforme dados demonstrados na planilha anexa é superior a 1%(um por cento) do valor das entradas.
- ✓ O percentual não foi considerado para fins de ajuste de estoque em distribuidoras de combustíveis, visto que o percentual de 0,6% (zero vírgula por centos) é para ser aplicado pelos Postos Revendedores de Combustíveis com o intuito de regular a perda do volume físico de combustível por meio de vazamento, evitando, assim causar danos ao meio ambiente.
- ✓ Não há dispositivo legal que autorize o agente do fisco a deduzir qualquer percentual da apuração de diferença de estoque encontrada em distribuidora e refinarias de combustíveis.
- ✓ Quando o contribuinte adquiriu combustível foi realizada a retenção do ICMS ST sobre o volume adquirido.
- ✓ Ocorre que a quantidade de entrada no estoque (compra) em virtude do ganho volumétrico realizado á variação de temperatura, dessa forma não houve incidência do ICMS ST sobre o volume acrescido ao estoque do contribuinte.
- ✓ O AI foi para lançamento do crédito tributário devido sobre a quantidade volumétrica ganha e não presumida.
- ✓ O valor médio unitário da aquisição de gasolina "A" do exercício de 2010 no valor de R\$ 2,0530.
- ✓ Foi aplicada a alíquota de 27%

Constam nos autos o Mandado de Ação Fiscal nº 2014.21562, Termo de Início nº 2014.23633 e AR, Termo de Intimação nº 2014.27028, anexo e AR, Termo de Intimação nº 2014.28795, anexo e AR Termo de Conclusão nº 2014.30374 e AR e CD contendo apuração do estoque, planilha com resposta do contribuinte e apuração final óleo diesel

Contribuinte vem aos autos e apresenta defesa tempestiva, nos seguintes termos:

- ✓ Preliminarmente a nulidade face o art. 142 do CTN por indicação incorreta dos dispositivos legais infringidos e não ocorrência do fato gerador.(art. 33 da lei 12.732/97)



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

- ✓ A diferença apurada pela fiscalização é fruto do fenômeno da dilatação térmica, resultado da variação de temperatura, a fiscalização presumiu a ocorrência do fato gerador do imposto.
- ✓ As distribuidoras estão obrigadas a adquirir os produtos que comercializa na temperatura de 20° e comercializa à temperatura ambiente (Portaria MF nº 60, 29/03/1996), fato que ocasiona apresentação de diferença no estoque.
- ✓ O percentual de perda de 0,6% também é aplicável a atividade de distribuição de combustível.
- ✓ O Conselho de contribuinte das Bahia já apresentou entendimento de que esse índice também é aplicável à atividade de distribuição de combustíveis.
- ✓ A diferença apresentada representa 0,68%.

O julgador monocrático decide pela procedência da acusação fiscal com o seguinte fundamento:

- ✓ Afasta a preliminar de nulidade com base no art 33, XIV, § 2º do Decreto nº 25.468/99 estabelece que a ausência dos dispositivos infringidos não acarreta a nulidade do lançamento, no presente caso o agente indicou os artigos 73 e 74 do RICMS que tratam da forma e prazo de recolhimento do ICMS.
- ✓ O relato do AI é claro e preciso quanto a acusação formulada contra a empresa.
- ✓ Quanto a obrigação ficou constatado por meio do Levantamento Quantitativo de Estoque a falta de recolhimento do ICMS.
- ✓ Quanto ao argumento de que houve perda de volume, é normal que ocorra perda ou ganho de volume, entretanto mesmo considerando que a diferença decorre de expansão volumétrica, essa diferença deve ser tributada, afinal ocorreu ganho real de volume, ou seja, uma quantidade maior de mercadoria foi comercializada.

O contribuinte apresenta recurso ordinário nos seguintes termos:

- ✓ Todo o procedimento da recorrente é dentro da Legalidade. O convênio ICMS 61/2015 (com efeitos a partir de janeiro de 2016) com fins de adequar no âmbito estadual as questões relativas à variação volumétrica causada em razão da aquisição de combustível a 20°C e sua posterior venda (pela distribuidora) a temperatura ambiente, que acrescentou o item VII ao caput da cláusula nona do convênio 110/07, o FCV – fator de correção do volume.
- ✓ Notas explicativas anexas a Portaria MF nº 60 de 29/03/1996 que trata a aplicação de preço.
- ✓ Desta forma, a utilização da temperatura de 20° nas aquisições e nas vendas não é uma opção dos contribuintes e sim uma imposição da legislação técnica do setor.
- ✓ A perda ou ganho decorrente da oscilação de temperatura não é fato gerador de tributo, constitui desacerto do lançamento fiscal.



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

- ✓ A ANP estipula o índice de variação volumétrica e todas as diferenças apontadas pela fiscalização do Estado do Ceará estão rigorosamente cobertas pelos índices admitidos pela ANP e plenamente em vigor.
- ✓ A decisão recorrida se quer analisou a aplicabilidade das aludidas normas ao caso concreto, desta forma sua orientação de tributação do ICMS sobre o fato gerador não previsto em lei é ilegal.
- ✓ A dilatação térmica dos combustíveis é um simples processo físico, não traduzido em fato gerador do ICMS, o ICMS incide sobre a circulação de mercadorias, desta forma tal lançamento é contrário ao Princípio da Legalidade Tributária.
- ✓ A responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido na operação de saída em todas as etapas de comercialização dos combustíveis é atribuída a Refinaria de petróleo (substituta tributária), enquanto que as distribuidoras de combustíveis, usinas, sucroalcooleiras e postos revendedores ocupam a posição de substituídos tributários.
- ✓ Argumenta, ainda, a constitucionalidade da definitividade da substituição tributária, sendo inconstitucional a exação fiscal a título de ICMS-ST complementar.
- ✓ A variação volumétrica dentro dos limites aceitos como razoáveis pelos órgãos técnicos não encontra embasamento jurídico que comporte a cobrança do ICMS complementar pelo fisco estadual.
- ✓ Essa cobrança vem sendo rechaçadas por diversos órgãos julgadores : TATE-Sefaz/PE, Conselho de Recursos Fiscais – RN, Conselho de Fazenda Estadual da BA, Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, Tribunal de justiça do Estado da Paraíba.
- ✓ O Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento que “o fato gerador presumido será calculado sobre a quantidade que a refinaria negociou, e não sobre a quantidade recebida pelo posto varejista”.(AgRg no Resp nº 1.029.087-PE, relator Ministro Humberto Martins, 2ª Turma, 14/10/2008).
- ✓ Ainda, que se acolha a pretensão estadual, a penalidade aplicada deve ser reduzida, o tipo legal sancionatório não se aplica ao presente caso, sendo a multa irrazoável e desproporcional.

O processo é encaminhado a Célula de Assessoria Tributária emite o Parecer nº 68/2017 sugerindo o conhecimento do Recurso Ordinário negar-lhe provimento e confirmar a decisão de procedência de primeira instância sob os mesmos fundamentos do julgador monocrático.

O douto representante da procuradoria Geral do Estado adota o parecer emitido pela assessoria tributária.

Este é o relato.



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

Voto da Relatora:

Versa a presente acusação fiscal sobre a falta de recolhimento do ICMS devido na comercialização da Gasolina tipo A apurado por meio do Sistema Quantitativo de Estoque de Mercadorias de contribuinte cadastrado no CNAE 4681801 – comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo.

A recorrente utiliza a gasolina tipo A e o álcool Etílico Anidro Combustível - AEAC (álcool anidro) para formação da Gasolina Tipo C, desta forma para apuração de omissões relativas a Gasolina Tipo A e o álcool anidro, a fiscalização utilizou a metodologia de Levantamento de Estoque de Mercadoria da gasolina tipo C e dos estoques, utilizando os percentuais de mistura estabelecidos para o período.

Após a realização do levantamento ficou constatado a existência de 970.964 litros de gasolina tipo A sem a comprovação do recolhimento do ICMS devido, em razão de uma quantidade de saída (venda do produto) superior ao efetivamente adquirido em virtude de um ganho volumétrico decorrente da variação de temperatura.

Em seu recurso a parte alega que essa diferença não deve sofrer qualquer oneração de tributo pois decorre de fenômeno físico não traduzido numa incidência do ICMS, bem como a existência de vasta legislação que acoberta tais fatos.

A recorrente entende que não pode ser cobrado o ICMS pois a perda ou ganho decorrente de oscilação de temperatura não constitui fato gerador do ICMS, bem como, a legislação regulatória do setor de combustível determina as temperaturas nas quais devem ser comercializados os produtos, imperativo que o contribuinte deve se submeter.

Verifica-se que a solução da presente lide passa pela questão da incidência ou não do ICMS sobre a diferença de volume do combustível decorrente da expansão volumétrica. Inicialmente constata-se do exame dos autos que a infração foi detectada a partir de um levantamento quantitativo de mercadoria, metodologia prevista no artigo 92 da Lei nº 12.670/96, que consiste em uma comparação quantitativa das mercadorias a partir dos estoques, compras e vendas realizadas num determinado período de tempo.

$$EI + C = EF + V$$

No presente caso, ficou comprovado que os somatórios por produtos das saídas e do inventário final foram superiores ao somatório das entradas e estoque inicial revelando a existência de vendas em quantidades superiores a efetivamente adquirida com documento fiscal.

Aqui, convém ressaltar os fundamentos utilizados pelo Conselheiro Leilson Oliveira Cunha em voto de processo que trata do mesmo assunto o qual passo a transcrever como fundamento para procedência do presente processo:



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

“De mais a mais, observa-se que a mera alegativa do contribuinte de que o órgão competente para regulamentar e fiscalizar as atividades do setor de combustíveis admite como razoáveis os percentuais de variação nos estoques de 0.4% a 0.72% e demonstrando que as diferenças verificadas no levantamento de estoque são inferiores a esses percentuais não merece prosperar. Nos termos do previsto na Portaria 26/92 da ANP (Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis), colhe-se da leitura da propalada norma que não faz alusão à matéria tributária, se efetivando legislação de proteção do meio ambiente e ao consumidor contra possíveis adulterações de combustíveis, tanto quanto como hipótese admitida para perdas, vazamento no percentual de 0,6% (seis décimos por cento) como limite máximo tolerado de possíveis danos causados ao meio ambiente em operações praticadas por Posto Revendedor (PR), e não por distribuidoras como no caso da ora autuada. Ou seja, límpida e claramente, somente para efeito de argumentação, se se aceitasse o tal percentual como utilizável em procedimentos de levantamento de estoque o seria para amenizar situação de omissão de saídas (entradas de combustíveis maiores que as saídas), nunca no pertinente a casos de omissão de entrada, como no caso da autuada, e, ademais, se limita às operações de postos revendedores.

Ressalte-se, ainda, que o ganho volumétrico de combustíveis resulta maior estoque de mercadorias disponíveis à venda aos adquirentes, divergente, pois, da quantidade de mercadorias adquiridas quando da ocorrência do fato gerador presumido na entrada dos referidos combustíveis na distribuidora, ensejando, pois, que o fato gerador presumido, quanto ao quantitativo posteriormente vendido e estocado ao final do exercício, não se efetivara nos exatos termos das operações de entrada que se prestam ao cálculo do imposto cobrado por substituição tributária. Noutras palavras, o quantitativo de combustíveis, e seu respectivo preço, objeto de notas fiscais de entrada que serve de base para o cálculo do imposto devido por substituição tributária revela-se divergente do total vendido no tocante à quantidade, adicionadas do estoque final do exercício, denotando claramente que as operações de vendas (operações substituídas em quantidade maior) não se efetivaram nos termos dos fatos geradores presumidos que as substituíram.

Por certo, que não restou evidenciado concretamente pela recorrente que a diferença quantitativa apurada no levantamento de estoque decorresse exclusivamente da variação de temperatura, pois o fato infracional poderá ensejar outras causas, tais e quais aquisições de combustível sem a devida documentação fiscal, não escrituração de notas fiscais de entrada (omissão de entrada), degradação dos combustíveis comercializados razão da adição proposital ou não de outros produtos (solventes, água ou outros componentes químicos),



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

inconsistência das informações prestadas pela autuada ao Fisco pertinentes a seus estoques inicial e final, dentre outros.

Importante trazer a balia que o Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE 593849, decidiu recentemente (19/10/2016) que é devida a restituição do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior a presumida, modificando entendimento anterior pacificado de que o fato gerador presumido não era provisório mas definitivo e em assim sendo não comportaria restituição e nem complementação de imposto decorrente das operações futuras, exceto quando de sua não ocorrência. Nesse sentido, disse o eminente relator Ministro Edson Fachin que "a tributação não pode transformar uma ficção jurídica em uma verdade absoluta, tal como ocorreria se o fato gerador presumido tivesse caráter definitivo, logo, alheia à realidade extraída da realidade do processo econômico". De igual modo, assim expressou em seu voto o Ministro Luís Roberto Barroso relatando ainda que a via é de mão dupla, da mesma forma que o contribuinte pode ser ressarcido, também o Fisco pode cobrar a diferença se o valor presumido for menor do que o real. Portanto, se as operações de saídas ocorridas posteriores aos respectivos fatos geradores presumidos se deram em quantidades de mercadorias (no caso em comento operações de combustíveis) maiores quando de suas entradas, que indubitavelmente impacta no cálculo do imposto presumido por substituição na entrada, resta lícito à Administração Tributária complementar o imposto devido por substituição tributária pra frente.

No que pertine a alegação de que com a publicação do Convênio ICMS nº 61/2015 deu-se com fins de adequação no âmbito estadual (via Convênio ICMS) as questões relativas à variação volumétrica causada em razão da aquisição do combustível a 20° C e sua posterior venda (pela distribuidora) a temperatura ambiente, é de fácil compreensão que a finalidade da instituição do fator de correção do volume (FCV) é, a partir de 2015, de previsão no cálculo do débito do ICMS Substituição Tributária na origem justamente das variações volumétricas, para mais ou para menos, decorrentes de temperaturas conforme seja o destino em regiões geográficas do país. Razão pela qual inseriu esse fator na composição da base de cálculo do ICMS dos combustíveis líquidos e derivados de petróleo faturados a 20°C pelo produtor nacional de combustíveis ou por suas bases, pelos importadores ou pelos formuladores, para a comercialização à temperatura ambiente definida em cada unidade federada reafirmando-se assim, com a utilização dos citados fatores de correção de volumes na fórmula de cálculo da substituição tributária, imposto devido aos fiscos dos estados destinatários em decorrência de ganhos volumétricos de variação de temperatura em regiões com altas temperaturas, como no caso do estado do Ceará. Noutras palavras, a



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

inclusão de fator de correção na fórmula traz subjacentemente previsão de ganho volumétrico de estoques de combustíveis a serem comercializados causa esta suficiente a caracterizar incidência de tributo, decorrência de posteriores operações de saídas substituídas na distribuidora, por substituição tributária na entrada, como no caso presente, retida na refinaria..” (16ª Sessão Ordinária 11 de Agosto de 2017- Processo Nº 1/0319/2016- Leilson Oliveira Cunha)

Por último convém ressaltar que o julgador monocrático, refutou o argumento da defesa de que o convênio ICMS 61/2015 e as notas explicativas anexas a Portaria MF nº 60 de 29/03/1996 que regulamentam a matéria justificam a ocorrência da diferença apontada pelo agente do fisco, por entender que “ *mesmo considerando que a diferença encontrada decorra exclusivamente da expansão volumétrica, essa diferença deve ser tributada. Afinal, houve um ganho real de volume, ou seja, uma quantidade maior de mercadoria comercializada – evidenciada pelo levantamento quantitativo -, que deve ser oferecida á tributação*”, razão pela qual deve ser afastada a nulidade do julgamento singular.

Desta forma, conclui-se que mesmo que a diferença apontada decorra somente da expansão volumétrica do combustível, fica demonstrado pelo levantamento quantitativo que ocorreu uma venda superior a entrada, configurando a circulação da mercadoria, fato gerador do ICMS, portando devido o imposto e a multa por se tratar de operações sujeitas a substituição tributária pela entrada, conforme disciplina o artigo 484 do Regulamento do ICMS.

Diante do exposto, voto pelo conhecimento do Recurso Ordinário, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão condenatória proferida pela instância monocrática, ficando o recorrente enquadrado na penalidade prevista no 123, I, “c” da Lei 12.670/96 com alterações da Lei 13.418/2003.

Este é o voto.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

IMPOSTO	MULTA	TOTAL
R\$ 914.633,80	R\$ 914.633,80	R\$ 1.829.267,60



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

DECISÃO:

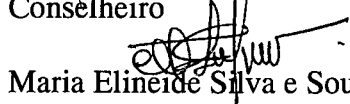
Vistos, relatados e discutidos o presente processo onde é recorrente IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S/A e recorrido Célula de Julgamento de 1ª Instância. a 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso interposto, resolve, por unanimidade de votos, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão **CONDENATÓRIA** proferida pela 1ª Instância, nos termos do voto da Conselheira Relatora, em conformidade com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, referendado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Ausente, por motivo justificado, o Conselheiro José Gonçalves Feitosa. Ausente o representante legal da autuada, Dr. Fábio Gentile.

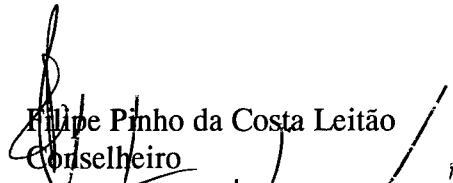
SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 23 de agosto de 2017.

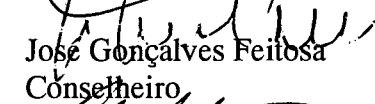

Manoel Marcelo Augusto Marques Neto
Presidente



Valter Barbalho Lima
Conselheiro

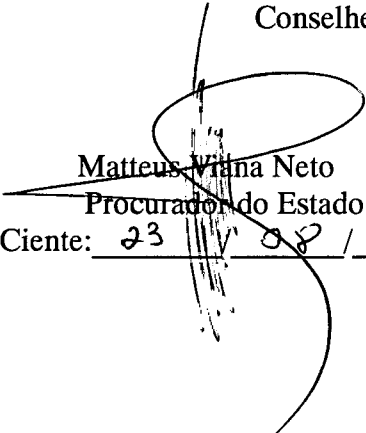

Leilson Oliveira Cunha
Conselheiro


Maria Elineide Silva e Souza
Conselheira


Filipe Pinho da Costa Leitão
Conselheiro


José Gonçalves Feitosa
Conselheiro


Matheus Fernandes Menezes
Conselheiro


Mateus Viana Neto
Procurador do Estado
Ciente: 23 / 08 / 2017