



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
2ª Câmara de Julgamento

Resolução Nº 149 /2021

03ª Sessão Ordinária de 05 de fevereiro de 2021

Processo Nº 1/6504/2018

Auto de Infração: 1/201816954

Recorrente: IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA

Recorrido: Célula de Julgamento de 1ª Instância

Conselheiro Relator: Leilson Oliveira Cunha

destinado ao sistema de processamento eletrônico de dados - ANDRADE em 13/08/2021 14:43:38

EMENTA: ICMS. Falta de Recolhimento de ICMS em Substituição Tributária de combustíveis de responsabilidade pela distribuidora. Auditoria de Levantamento Físico de Estoque. Saídas a maior que entradas.

1. Saída de combustível (GASOLINA A) a 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. Diversos precedentes das câmaras de julgamento e da Câmara Superior. 5. Dispositivos infringidos: cláusulas 15ª, 16ª e 29ª do Convênio 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 Ordinário conhecido e não provido. 7. **Auto de Infração Procedente** por maioria de votos nos termos do voto do conselheiro relator, decisão singular, parecer da assessoria processual tributária e em conformidade à manifestação oral do representante da procuradoria geral do estado.

PALAVRA CHAVE: ICMS. Falta de Recolhimento. Imposto por Substituição Tributária. Entrada. Distribuidora. Responsabilidade. Levantamento de Estoque. Saída a maior que Entrada.

RELATÓRIO

A acusação fiscal tem o seguinte relato de infração:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, NO TODO OU EM PARTE, INCLUSIVE O DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA, NA FORMA E NOS PRAZOS REGULAMENTARES. A EMPRESA DEIXOU DE RECOLHER, EM 2015, ICMS S/Nº NO VALOR DE R\$ 891.883,69 DEVIDO PELA DIFERENÇA DE 741.965,50 LITROS DE GASOLINA ADQUIRIDOS SEM A EFETIVA COMPROVAÇÃO DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, CONFORME LEVANTAMENTO DE ESTOQUE DETALHADO EM INFORMACAO COMPLEMENTAR ANEXA.

Auto de infração com imposto e multa, respectivamente, em R\$ 891.883,69 (oitocentos e noventa e um mil, oitocentos e oitenta e três reais e sessenta e nove centavos). Artigos Infringidos: 73 e 74 do Dec.24.569/97, com penalidade fixada nos termos do art. 123, I, C da Lei 12.670/96.

Aduzem as autoridades fiscais que durante o exercício de 2015, a empresa adquiriu os produtos Álcool Etílico Anidro Combustível -AEAC, ora denominado Álcool Anidro, e Gasolina "A" para serem misturados e darem origem a um novo produto denominado Gasolina "C" e que para apuração de eventuais omissões da Gasolina "A" e do Álcool Anidro foi necessário realizar o levantamento quantitativo de estoque da Gasolina "C", juntamente com os estoques desses produtos, aplicando os percentuais de mistura estabelecidos para o exercício de 2015 (Resolução CIMA N° 1 DE 28/02/2013: a partir de 01/05/2013 - 25% Álcool Anidro e 75% de Gasolina "A" e Resolução CIMA N° 1 DE 04/03/2015: a partir de 16/03/2015: 27% Álcool Anidro e 73% de Gasolina "A", para Gasolina Comum e 25% Álcool Anidro e 75% de Gasolina "A", para Gasolina Premium). Aduzem, ainda, que a condição de contribuinte substituído atribuída a distribuidora não a exime da responsabilidade pelo recolhimento do tributo quando essa adquirir os produtos sem a retenção do ICMS, sem o respectivo documento fiscal, ou se, por qualquer motivo, não ficar comprovado o devido recolhimento total ou parcial do ICMS relativo ao combustível adquirido. Informam que no referido levantamento encontrava-se um total disponível de 87.199.517 litros de Gasolina A, conforme consta no Quadro I (APURAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO DA GASOLINA "A" NA FORMAÇÃO DA GASOLINA "C"), para ser misturado ao Álcool Anidro na formação da Gasolina "C", ocorre que no ano de 2015 foram produzidos 119.773.110 litros de Gasolina C, e para essa produção seriam necessários, após a aplicação dos percentuais de mistura cabíveis a época, 87.941.483 litros de Gasolina A, constatando-se uma diferença bruta de 741.965,50 litros de Gasolina A, sem que houvesse o devido recolhimento do imposto. Relatam que intimaram a empresa para ofertar

esclarecimentos sobre a diferença verificada, tendo a autuada apresentado justificativas, sendo recusada justificativa de exclusão das notas fiscais de entrada nº 114542, 114548 e 297700 pois constam na escrituração fiscal digital de 2015, assim como também não constam as notas fiscais com status de "operação não realizada", sendo aceitas as justificativas de inclusão no levantamento das notas fiscais de entrada nº 364121 e 56256, de inclusão das notas fiscais de saídas referente a um quantitativo de 568.000 Litros de gasolina e de aplicação do percentual de adição de álcool anidro para misturar na gasolina "A", em conformidade com Resoluções CIMA N° 1 DE 28/02/2013 e N° 1 DE 04/03/2015. Após os ajustes efetuados restou evidenciada uma diferença de 741.965,50 Litros de Gasolina A objeto da falta de recolhimento do imposto por ST.

Interposta impugnação à autuação, em primeira instância a julgadora monocrática decide pela procedência do auto de infração, compreendendo haver ocorrido falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária referente à aquisição de gasolina, em 2015, com fulcro nos artigos 73, 74, 431, § 3º, 484, 827, 874 e 877, do Decreto nº 24.569/1997.

Irresignada com a decisão singular, a autuada interpõe tempestivo recurso ordinário onde, de forma sucinta, consigna:

- a) Dilatação volumétrica dos combustíveis e dos índices de variação volumétrica admitidos como razoáveis pelos órgãos reguladores do setor de combustíveis;
- b) A legislação que regula a matéria determina que as distribuidoras de combustíveis estão obrigadas a adquirir os produtos que comercializam a temperatura de 20°C e também por força das normas que regem mencionada atividade econômica, tais produtos devem ser vendidos a temperatura ambiente a qual, em um país tropical como o Brasil, em geral, está acima dos 20°C;
- c) Foi editado o Convenio ICMS nº 61/2015 (publicado no Diário Oficial da União em 30.07.2015, com efeitos a partir de 01.01.2016), acrescentando no Convenio ICMS 110/07, o fator de conversão de volume (FCV), com fins justamente de adequar no âmbito estadual (via Convênio ICMS) 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;
- d) Como resultado da ausência de correspondência entre (i) as temperaturas constantes dos registros de estoque (20°C) e das notas fiscais de entrada (20°C); e (ii) a temperatura em que os combustíveis são vendidos (ambiente), é natural que se apure um saldo a maior relativo à diferença no levantamento quantitativo de combustíveis;

- e) Portaria MF nº 60, de 29 de março de 1996, ato normativo responsável por regulamentar a matéria que determina a formação dos preços de venda das distribuidoras, os produtos serão considerados a temperatura ambiente na base de distribuição de entrega do produto;
- f) Que no presente caso todas as diferenças apontadas no período autuado pela Fiscalização do Estado do Ceará estão rigorosamente cobertas pelos índices de razoabilidade admitidos pela ANP e plenamente em vigor, e se contrapostas às movimentações totais de combustíveis (Entradas + Saídas) apuradas nesse ano são inferiores aos percentuais aceitos pelos órgãos reguladores como razoáveis (0,34% da movimentação total em litros: entradas + saídas);
- g) 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 demonstrado que as diferenças verificadas no levantamento de estoque são inferiores a esses percentuais;
- h) Inexiste fundamento legal que respalde a cobrança de ICMS complementar;
- i) Está-se diante, em verdade, de simples processo físico não traduzido em fato gerador do ICMS e, ainda, que a variação volumétrica dos combustíveis possua algum conteúdo econômico - o que não é objeto de discussão -, tal circunstância é irrelevante para fins de tributação do ICMS.
- j) Haverá tributação do ganho do combustível pela variação volumétrica pelo imposto de renda e contribuições sociais mas não pelo ICMS;
- k) Que a definitividade da substituição tributária vigorou desde o julgamento da referida 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 artigo 150, § 7º da CF/88, e definiu que é devida a restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária para frente, se a base de cálculo efetiva da operação for inferior a presumida;
- l) Por meio do julgamento da ADIN nº 2777 efetivado em conjunto ao RE nº 593.849/MG através do qual o Estado de São Paulo buscava a declaração de inconstitucionalidade da lei paulista que deferia a restituição da diferença de ICMS recolhido por substituição, consignou-se que não seriam modulados os efeitos da decisão porque a lei paulista impugnada deferia um benefício ao contribuinte ou da restituição;
- m) Que 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;
- n) Ainda que se defenda a possibilidade de exigência do complemento a partir do julgamento do RE 593.849/MG, fato é que, se é incabível buscar a restituição do imposto pago pelo contribuinte substituto em função da

diferença entre o preço real e presumido para os fatos ocorridos até o julgamento do STF (outubro/2016), também é incabível ao Fisco pretender cobrar qualquer complementação em período anterior ao julgado;

o) Ao final, requer a improcedência da autuação.

O parecer da assessoria processual tributária se manifesta pela procedência da autuação, em razão do critério utilizado na autuação de entrada de gasolina desacobertado de documento fiscal verificado em levantamento de estoque (omissão de entrada), destacando que em nenhum momento os autuantes fizeram acusação decorrente de ganho volumétrico, alegando que não se pode comprovar que a diferença apontada decorreu da variação de temperatura. Rebate, ainda, o argumento da recorrente de ilegitimidade passiva na autuação tendo em vista o art. 431 do Dec. 24.569/97 (responsabilidade tributária) c/c art. 18, § 3º da Lei 12.670/96 ficando atribuída a empresa na qualidade de contribuinte substituído a responsabilidade pelo recolhimento devido nas operações por ocasião das entradas que não foram submetidas ao regime de substituição tributária.

Consultado o sistema de consulta de processos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em 13/08/2020 às 11:09h.

VOTO DO RELATOR

Conforme se extrai da acusação fiscal, o litígio versa sobre infração referente à falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária em decorrência de diferença apurada nas entradas (omissão de entradas) mediante a técnica de levantamento físico de estoque no exercício de 2015, razão da diferença de 741.965,50 Litros de Gasolina A adquirido sem efetiva comprovação de recolhimento de imposto.

Cumprido de início aduzir que o levantamento efetuado pelas autoridades fiscais apresenta fundamentos baseados em técnica de averiguação fiscal largamente utilizada e própria a demonstrar infração cometida na movimentação de estoque (art. 827 do RICMS) de combustível do contribuinte, albergada em remansosa jurisprudência do CONAT (Contencioso Administrativo Tributário), em perfeita sintonia com a previsão expostas nos incisos II e III do art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN) pela qual, no caso em concreto, resultou em omissão de entradas de Gasolina A tendo como consequência a falta de recolhimento do imposto por substituição tributária devido sobre a diferença apurada.

Assim considerado, é fácil de se notar que nas informações complementares da autuação, em momento algum a equipe fiscal aludiu que a diferença verificada no levantamento de estoque tenha tido como causa o ganho volumétrico, tão somente constatou diferença física de estoque na entrada de modo – cotejando a movimentação pelas notas fiscais de saída emitidas, as notas fiscais de entradas e os estoques inicial e final – a evidenciar a omissão de entrada fixada na autuação. Não caracterizou juridicamente a autuação com presunção decorrente de variações físico-químicas do combustível objeto da verificação fiscal. Nesse sentido, ressalte-se que é mansa e pacífica, como dantes dito, nesse tribunal administrativo tal compreensão. Veja-se, ainda, que a diferença física de estoque decorrente de saída a maior que entrada encontra amparo inclusive na jurisprudência trazida pela recorrente.

ICMS. DENUNCIA DE FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS-ST COM BASE NA DILATAÇÃO VOLUMÉTRICA DO COMBUSTÍVEL EM VIRTUDE DO AUMENTO DE TEMPERATURA. INEXISTÊNCIA DE LEVANTAMENTO ANALÍTICO. IMPROCEDÊNCIA DO LANCAMENTO.
1. A denunciante presumiu a ocorrência das saídas não declaradas, considerando apenas a quantidade adquirida dos combustíveis, sobre a qual aplicou índices de dilatação volumétrica decorrente do aumento de

temperatura e presumiu que a autuada tenha obtido ganho de volume do combustível não submetido a antecipação. 2. O ganho de volume não está comprovado, afinal o Auto não veio instruído com as Notas Fiscais de Entrada, nem com os relatórios do SCANC aos quais se reporta, mas apenas com planilha unilateralmente elaborada e sem qualquer lastro probatório, pois calcula os ganhos de volume de acordo com fatores de conversão incidentes sobre as quantidades adquiridas através de Notas Fiscais identificadas tão somente pelos números dos respectivos DANFes, cujas cópias sequer foram apresentadas. 3. A mera e suposta variação volumétrica não representa a circulação de mercadoria. 4. Não quer isso dizer que não se poderia tributar o saldo de estoque não respaldado em Notas Fiscais. Afinal, através de Levantamento Analítico de Estoque, confrontando-se as entradas, as saídas e os estoques declarados no SCANC, poder-se-ia aferir a existência de volume de combustível não submetido a antecipação do ICMS-ST e, neste caso, tributar-se-ia não o ganho do volume pela variação da temperatura, mas a mercadoria omitida. 5. No caso em apreço, o lançamento não se sustenta porque, além de não vir instruído por documentação que respalde a planilha apresentada, está baseado na presunção de ganho de volume do combustível, e não num analítico de estoque que comprovasse a existência de volume de combustível omitido. A 1ª TJ, no exame e julgamento do Processo aciona indicado, ACORDA, por unanimidade, em julgar improcedente o Lançamento. (AI SF nº 2013.000005324943-85. Nº do Processo no TATE: 00.672/13-0. Contribuinte: TPTRANGA PRODUTOS DE PETROLEO S/A. CACEPE nº 0126245-94.ACORDAO V TJ Nº 0006/2017 (13). RELATOR: JULGADOR DIOGO MELO DE OLIVEIRA) .(grifamos)

Da ementa supra, subentende-se que a improcedência da autuada julgada decorreu de presunção de que a diferença ocorrida fora decorrente de ganho volumétrico e não de levantamento físico de estoque, técnica fiscal que daria sustentabilidade à autuação, tal e qual ocorreu no caso em concreto e em diversas autuações efetuadas pelos auditores fiscais no estado do Ceará respaldadas em várias decisões administrativas do CONAT.

Ademais, diga-se, que compreendo, como mais um argumento a respaldar a autuação, que independente da causa ensejadora da diferença encontrada, se por ganho volumétrico ou por entradas de combustível sem o devido documento fiscal, traz como consequência aumento na quantidade de combustível posta à disposição do contribuinte para a venda, o que evidencia necessidade de regularização de estoque pelo contribuinte acrescido do devido recolhimento do ICMS ST. E isso se evidencia tão perceptível é que se inexistente o regime de substituição tributária na entrada do combustível adquirido pela recorrente, atribuindo-se o recolhimento do imposto por apuração normal nas operações de saída da distribuidora, resultaria fato gerador do imposto dado que sobre o valor da operação incidiria normalmente a alíquota prevista, desnecessitando, assim mesmo, de se conhecer a causa ensejadora do aumento do estoque do

contribuinte. De igual modo dar-se-ia, se o regime de substituição tributária também operasse na saída do produto, porquanto sobre o combustível vendido, mesmo que objeto de ganho volumétrico por variação de temperatura ou por aquisição de combustível sem nota fiscal. Nessa linha de ideias, depreende-se que a infração resta caracterizada porquanto a incidência do imposto pelo regime de substituição tributária não se opera na saída da mercadoria, mas quando da aquisição, não importando, pois, se o combustível fora comercializado ou ainda constasse no estoque final do exercício fiscalizado.

Por outro lado, 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. Conforme previsto na Portaria 26/2012 da ANP (Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis), Colhe-se da leitura da propalada norma que esta não faz alusão alguma a matéria tributária, se efetivando legislação de proteção do meio ambiente e do consumidor contra possíveis adulterações de combustíveis, tanto quanto como hipótese admitida para perdas, vazamento, no percentual de 0,6% (seis décimos por cento) em limite máximo tolerado de possíveis danos causados ao meio ambiente em operações praticadas por Posto Revendedor (PR). Assim a referida norma não se aplica às distribuidoras como no caso da ora autuada.

Ainda que se aceitasse – por analogia, aplicação às distribuidoras de combustíveis –, somente para efeito de argumentação, resulta indubitoso que o tal percentual sendo utilizável em procedimentos de levantamento de estoque o seria para amenizar situação de omissão de saídas (entradas de combustíveis maiores que as saídas), e não omissão de entradas, visto que reduziria a base de cálculo de saídas sem documento fiscal no valor resultante da multiplicação daqueles percentuais sobre o montante omitido, nunca no pertinente a casos de omissão de entrada, a exemplo da autuação da recorrente. E, ademais, repita-se, a exaustão, tais percentuais se limita às operações praticadas pelos postos revendedores.

Importa lembrar, 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 na entrada da distribuidora 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.

Em relação à 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, 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 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 por substituição tributária na entrada, decorrência de posteriores operações de saídas substituídas na distribuidora, como no caso presente, retida na refinaria, não custando lembrar que esse (ganho de combustível) não foi o móvel da presente autuação. Diga-se, de a mais a mais, que a existência do citado fator de conversão não exime, por si só, a ocorrência de possíveis irregularidades em operações de aquisição ou na saída de combustíveis.

Por outro vértice, tem-se que não restou evidenciado concretamente pela recorrente que a diferença quantitativa apurada no levantamento de estoque decorresse exclusivamente da variação de temperatura, dado que ausente qualquer prova documental nesse sentido, laudo algum fora colacionado aos autos a consubstanciar tal alegação, 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 – ambas caracterizadoras de omissão de entrada – degradação dos combustíveis comercializados razão da adição proposital ou não de outros produtos (solventes, água ou outros

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

Importante trazer à baila que o Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE 593849/MG, 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 inquestionavelmente impacta no cálculo do imposto presumido por substituição na entrada, resta lícito à Administração Tributária complementar o imposto devido por substituição tributária para frente.

Quanto ao argumento de não exigência de complemento do ICMS em período anterior a fixação da tese pelo STF, por força de suposta modulação feita no RE nº 593.849-2/MG, impõe-se esclarecer que a tese de ressarcimento ou complemento fora fixada nesse julgamento, ou seja, fixou prescrição jurídica a ser observada pelos aplicadores do direito quanto ao complemento ou restituição do imposto retido nos casos em que o fato concreto não se der nos moldes do fato gerador presumido inobstante o recolhimento antecipado do imposto ter se configurado a maior ou menor que o devido quando da ocorrência material do fator jurídico tributário posterior. Nesse passo, faz mister trazer teor exposto no item 4 do voto do Ministro Relator Edson Fachin no qual afirma que *"O modo de raciocinar "tipificante" na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta"*, demonstrando, assim mesmo, a possibilidade de cobrança posterior, como no caso concreto, de complemento de imposto retido por substituição tributária.

Ressalte-se que a modulação do RE nº 593.849-2/MG, com repercussão geral conhecida, se deu, quanto a seus efeitos, tão somente no caso concreto julgado e para orientar apenas os litígios judiciais futuros e os casos pretéritos

que já estivessem em trâmite judicial à época do julgamento em 19/10/16, conforme voto do relator e o Informativo Notícias do STF de mesma data e referindo-se aos casos de ressarcimento de ICMS. Ou seja, não fazendo, no citado julgamento, alusão quanto às hipóteses de complemento de imposto pertinentes a possível modulação. Assim, o referido recurso serve de baliza para resolução de litígios posteriores que tratem de ressarcimento de ICMS substituição tributária em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente, o que se dá nas hipóteses em que o fato gerador definitivo se realiza de forma distinta daquela tributada na etapa inicial do ciclo econômico. Note-se, ainda, que o caso presente decorre de diferenças quantitativas verificadas na entrada de mercadorias (Gasolina A), não se aludindo a inoocorrência do fato gerador presumido na saída posterior da mercadoria, nem tão pouco a possíveis divergências no cálculo da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária. Portanto, incabível ao caso concreto a modulação de efeitos ocorrida no recurso RE nº 593.849-2/MG. Com efeito, deve-se ainda ressaltar que não compete aos tribunais administrativos tributários a modulação de efeitos porque ausente previsão legal para tanto.

Ademais, deve se ter presente que o fato que levou aos julgamentos das ADI's 2675/PE, ADI's 2777/SP e o RE 593.849-2/MG, se deu porque existia previsão nos ordenamentos tributários dos estados de Pernambuco, São Paulo e Minas Gerais do direito à restituição do valor parcial do imposto pago por força da substituição tributária, proporcionalmente à parcela que tenha sido retida a maior, quando a base de cálculo da operação ou prestação promovida pelo contribuinte-substituído ocorresse inferior àquela prevista na antecipação do recolhimento do imposto, o qual não se aplica ao Estado do Ceará porque em sua legislação, nos termos do art. 438 do Dec 24.569/97, somente fez previsão de ressarcimento quando da não ocorrência do fato gerador legitimador, vale dizer o não acontecimento material do fato jurídico posterior ao fato presumido e, de igual modo, nas operações interestaduais com mercadoria ou produto industrializado tributados pelo regime de Substituição Tributária. Assim posto, o julgado daquelas ações não se relaciona à hipótese do presente lançamento de ofício.

Nessa linha de raciocínio não deve ser acolhido tal argumentação de não exigência de complemento do ICMS em período anterior a fixação da tese pelo STF.

Sem embargo, há de se alinhar que tal matéria já se encontra multiplamente pacificada no âmbito desse Contencioso Administrativo Tributário, em que faz prova de tanto os julgados referentes às seguintes resoluções de nºs 101/18, 144/18, 161/18, 162/18 e 014/20 todos da 1ª Câmara; nºs 145/18 e 236/18 todos da 2ª Câmara; nºs 142/18 e 041/20 todos da 3ª Câmara; nºs

073/18, 077/18, 125/18, 135/18, 034/19, 037/19, 041/19, 042/19, 127/19, 133/19, 141/19, 144/19 e 218/19 todos da 4ª Câmara e da Câmara Superior as resoluções de nºs 026/17, 027/17, 028/17, 044/17, 045/17, 046/17, 003/18, 011/19, 038/19, 039/19, 014/20 e 015/20.

Assim considerado, tenho como caracterizada a infração imputada na autuação, exigindo-se da recorrente, na condição de responsável, o recolhimento do ICMSst nos termos da Cláusulas 15ª; 16ª e 29ª do Convênio 110/2007 c/c arts.73; 431, § 3º do RICMS.

Pelo exposto, conheço do recurso ordinário nego-lhe provimento decidindo pela procedência da autuação nos termos desse voto.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO

ICMS: R\$ 891.883,69

MULTA: R\$ 891.883,69

É como voto.

Consolidado digitalmente por LIBIRATAN FERREIRA ANDRADE em 13/08/2021 às 11:42:07

DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é Recorrente: IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA e Recorrido: Câmara de Julgamento de 1ª Instância.

Resolvem os membros da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários por unanimidade de votos, conhecer do Recursos Ordinário, e por voto de desempate do Presidente – apresentado na 24ª Sessão Ordinária Virtual, de 05 de maio de 2021 – negar-lhe provimento para confirmar a decisão **condenatória** exarada em 1ª Instância, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado em sessão pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Foi apurada a seguinte votação: Os Conselheiros Leilson Oliveira Cunha, Henrique José Leal Jereissati e Maria Elineide Silva e Souza votaram pela procedência da autuação, confirmando a decisão singular, de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado, em sessão, pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Os Conselheiros Rafael Pereira de Souza, Filipe Pinho da Costa Leitão e Jucileide Maria Silva Nogueira se pronunciaram pela improcedência da autuação, em razão dos seguintes argumentos, apresentados pelo Conselheiro Rafael Pereira de Souza: 1. Há reconhecimento de que existe o fato físico da variação volumétrica, pois o Ato Cotepe ICMS/Confaz 04/2015 o prevê, ainda que suas regras tenham validade a partir de do ano 2016; 2. O levantamento de estoques é influenciado pela variação volumétrica, mormente porque há um giro rápido dessa mercadoria; 3. Ao se determinar a margem de valor agregado no regime de ICMS-ST, os eventos de “ganhos ou perdas” atribuídos ao regime de Substituição Tributária já foram incorporados no cálculo; 4. Há decisão do STJ no Resp. n 1884431 – PB, de outubro/2020 em entendimento de não incidência do ICMS sobre o fato físico da variação volumétrica. Esteve presente para sustentação oral a representante legal da Recorrente, Dra. Bruna Carneiro da Silva Ramos.

SALA DA SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 30 de 08 de 2021.

FRANCISCO JOSE DE OLIVEIRA SILVA:29355966334

Assinado de forma digital por FRANCISCO JOSE DE OLIVEIRA SILVA:29355966334
Dados: 2021.06.17 14:54:13 -03'00'

Francisco José de Oliveira Silva
Presidente

Ubiratan Ferreira de Andrade
Procurador do Estado

____/____/____

Henrique José Leal Jereissati
Conselheiro

Rafael Pereira de Souza
Conselheiro

Maria Elineide Silva e Sousa
Conselheira

Filipe Pinho da Costa Leitão
Conselheiro

LEILSON OLIVEIRA Assinado de forma digital por LEILSON
CUNHA:29724481387 OLIVEIRA CUNHA:29724481387
Dados: 2021.05.24 17:01:34 -03'00'

Leilson Oliveira Cunha
Conselheiro

Jucileide Maria Silva Nogueira
Conselheira

Consolidado digitalmente por LIBIRATAN FERREIRA DE ANDRADE em: 13/08/2021 às 11:43:39