



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

RESOLUÇÃO Nº 075 /2018 - CÂMARA SUPERIOR

34ª SESSÃO ORDINÁRIA de 22.11.2018

PROCESSO Nº 1/3458/2016

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201617811-2

RECORRENTE: IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S.A.

RECORRIDO: ESTADO DO CEARÁ

RELATOR: VALTER BARBALHO LIMA.

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ÁLCOOL HIDRATADO. SAÍDAS SUPERIORES ÀS ENTRADAS. ESTABELECIMENTO DISTRIBUIDOR. RESPONSÁVEL PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. FALTA DE RECOLHIMENTO. 1. Levantamento quantitativo de estoque. 2. Na hipótese, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto é da distribuidora, conforme Cláusula 29ª do Convênio ICMS nº 110/2007 e § 3º do art. 431 do Dec. nº 24.569/97 – RICMS/CE. 4. Possibilidade jurídica de cobrança fundada na legislação de regência e interpretação extraída da decisão do Supremo Tribunal Federal – STF, no RE 593849 de 19.10.2016. 5. Recurso extraordinário admitido em face do nexo de identidade entre a Resolução recorrida nº 145/2018, da 2ª Câmara de Julgamento e a Resolução paradigma nº 413/2012, da 2ª Câmara de Julgamento. 6. Dispositivos infringidos: Cláusulas 16ª, 17ª e 29ª do Conv. ICMS nº 110/2007, art. 73 e 431 § 3º ambos do RICMS/CE. 7. Penalidade: alínea “c” do inciso I do art. 123 da Lei nº 12.670/96. 7. Recurso extraordinário conhecido e não provido. 8. Mantida a decisão recorrida, a unanimidade de votos, em conformidade com a manifestação oral proferida em sessão pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

PALAVRAS CHAVE: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SAÍDAS SUPERIORES ÀS ENTRADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. PROCEDÊNCIA.

RELATÓRIO

Trata-se da identificação de saídas em quantidade superior às entradas, no decurso do exercício de 2013, na quantia de 122.752 litros de álcool hidratado, sem a comprovação do efetivo recolhimento do imposto, no valor de R\$ 66.592,96, quantia também exigida a título de multa, visto que sugerida a aplicabilidade da pena prevista alínea “c” do inciso I do art. 123 da Lei nº 12.670/96, que perfazem R\$ 133.185,92.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

Os autuantes esclarecem que, a legislação aplicável à época atribui ao estabelecimento distribuidor de combustíveis domiciliado neste Estado a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido nas operações subsequentes quando da aquisição interna e interestadual de álcool hidratado, nos termos do artigo 464 do Decreto nº 24.569/97 e cláusulas primeira e quarto do Protocolo nº 17/2004, todos reproduzidos, dentre outros dispositivos de regência, a exemplo do artigo 827 do RICMS, Portaria DNC nº 26/92, também colacionados.

Informa que disponibilizaram o levantamento inicial à auditada, que se limitou a justificar a diferença em razão de aumento volumétrico, decorrente da variação de temperatura, visto que adquirido a 20°C e vendida à temperatura ambiente.

Julgada procedente a autuação em primeira e segunda instância, interpôs recurso extraordinário, com vistas a obter a reforma da decisão prolatada na Resolução nº 145/2018, da 2ª Câmara de Julgamento, oportunidade que trouxe a título de paradigma as Resoluções de nº 10/2010, da 1ª Câmara de Julgamento, cuja decisão é de nulidade do feito fiscal e a de nº 413/2012, da 2ª Câmara de Julgamento, em que restou decidido pela improcedência da autuação, cuja admissibilidade se deu somente em relação à última resolução.

Os fundamentos do curso extraordinário giraram essencialmente em torno da expansão volumétrica dos combustíveis em gerais, dentre eles o álcool etílico, com base na arguição decorrente do desnível de temperatura do produto ente a compra e venda e cuidou trazer a lume a fórmula de se calcular a MVA relativa a combustíveis e menciona aspectos como o FCV – fator de correção de volume, assim como elabora memória de cálculo, com vistas e demonstrar que, uma vez levado a efeito o índice percentual a que alude a Portaria DNC nº 26/96, qual seja 0,6%, afastaria a pretensão, visto que segundo seus cálculos corresponde a 0,54%, pois estaria dentro dos limites aceitáveis pelo referido órgão regulador da espécie, que varia entre 0,4% a 0,73%, argumentos que faz pautado em trecho do voto do relator nas decisões paradigmas, que reporta as hipóteses ganho e perda de produtos do gênero, fatores que não caracterizariam operação mercantil, portanto, o suposto ganho financeiro decorrente das alterações de volume dos combustíveis não justificam a cobrança do ICMS.

Com efeito, as premissas que levaram ao convencimento da presidência do Conat a admitir o recurso extraordinário tem por escopo a resolução paradigma que admitiu o percentual de 0,6% a título de ganho, hipótese que caracterizou o dissenso perante a recorrida, por conseguinte, determinado o nexo de identidade, pressuposto imprescindível à adoção da medida, nos termos do artigo 106 da Lei nº 15.614/2014.

É relato.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

VOTO DO RELATOR

Consoante se extrai da leitura que se faz no relato da infração, o litígio versa sobre a irregularidade falta de recolhimento do ICMS devido sob a rubrica Substituição Tributária – ST, posto que identificada mediante a técnica de investigação fiscal levantamento quantitativo de mercadorias, a diferença de 122.752 litros de álcool etílico, sem a efetiva comprovação do recolhimento do imposto, no exercício de 2013, cujos argumentos recursais gravitaram, essencialmente, em torno do aumento volumétrico, ocasionando pela dilatação do produto, em face da variação de temperatura.

De logo, urge consignar que o **modus operandi** empregado pelas agentes fiscais cinge-se a metodologia amplamente utilizada e própria a demonstrar eventuais diferenças na movimentação de mercadoria, com suporte normativo no artigo 827 do RICMS, que no caso em concreto resultou na identificação da irregularidade falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença encontra, independente do que lhe tenha dado causa, posto que, mesmo na hipótese que tenha decorrido da expansão volumétrica, caberia à auditada providenciar a correção das quantias movimentadas, na forma da legislação pertinente e recolher o tributo devido, correspondente a eventual diferença detectada.

Na hipótese fática, o aspecto primordial que impera é a existência material do produto, irrelevante o fato que lhe tenha dado origem, e a convicção inequívoca que foi objeto de saídas, cuja comprovação irretorquível reside no registro do fato nos meios de controles a que se sujeita a elaborar, em especial o Livro Movimentação de Combustível – LMC, objeto base do exame empreendido pelos agentes.

Acerca dos preceptivos normativos trazidos a guisa de fundamento com vistas à reforma da decisão recorrida, impende declinar algumas ponderações.

Em primeiro plano, é cogente assinalar que a Portaria DNC nº 26/92 dispõe sobre matéria relativa a situações voltadas ao controle de combustíveis, dado que tem por escopo precípua instituir o Livro Movimentação de Combustível – LMC e, em segundo plano, trata de propor a adoção de medidas que visem a proteger o meio ambiente, a teor do artigo 5º. Vejamos:

Art. 5º. Independentemente de notificação do DNC, quando for constatada perda do estoque físico de combustível superior a 0,6% (seis décimos por cento) caberá ao PR proceder a apuração das causas e, se detectado vazamento para o meio ambiente, providenciar reparo do(s) equipamento(s) correspondente(s).



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

Portanto, a variação quantitativa reportada no dispositivo supracolacionado, é de caráter eminentemente protetiva ambiental, logo, não se vislumbra a possibilidade de que passa assumir feições de escopo tributário e, isso não bastasse, é de notória evidência que se refere exclusivamente à hipótese perda, por conseguinte, jamais se poderia cogitar a extensão dos seus efeitos à via inversa, ou seja, no caso de expansão de volume, argumento primordial da recorrente, logo, nem por ilação se poderia cogitar em equipará-lo a perda, como pretendeu a recorrente.

Demais disso, cumpre evidenciar que este Conat em decisão desta Câmara Superior, materializada na Resolução nº 26/2017, havida da 16ª Sessão Ordinária, de 11 de Agosto de 2017, declinou com proficiência acerca de precedente firmado pelo Supremo Tribunal Federal – STF, em matéria que é cabível a cobrança do ICMS sob o regime de substituição tributária, da qual merece destaque o seguinte excerto. Vejamos.

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 indubiosamente impacta no cálculo do imposto presumido por substituição na entrada, resta lícito à Administração Tributária complementar o imposto devido por substituição tributária pra frente.

Não menos relevante é o que restou evidenciado, no mesmo voto, em torno da alusão trazida pela recorrente, no que tange ao cálculo da MVA, que leva efeito a variação volumétrica (FCV). Vejamos:



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

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 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.

Com visto, a regra consignada no instrumento normativo supra deixou às claras o direito e a legitimidade de o Fisco cobrar o tributo incidente sobre eventuais ganhas havidos da expansão volumétrica de combustíveis, à medida que institucionalizou mediante disciplinamento normativo expresso dita possibilidade, hipótese basilar das arguições da recorrente, que faz, ressalte-se, de forma meramente retórica, dado que omissa de qualquer demonstração numérica, ou fenomênica de outra natureza.

Ad argumentandum, é bem verdade que, sob um olhar menos rigorosa da questão, é comum o Fisco adotar conduta no sentido de levar a termo uma perda da ordem de 0,6%, para combustíveis, com arrimo no que dispõe o artigo 5º da Portaria DNC nº 26/92 supra, a guisa de interpretação lógico benéfica, entretanto, inconcebível quando se trata de ganho, posto que, de nenhuma forma, seja qual for a perspectiva analisada, a norma a que alude tangencia essa hipótese, dado que inversa, por conseguinte, incogitável que a ela estenda efeitos, sobretudo à luz do Convênio ICMS nº 61/2015, que disciplina expressamente a hipótese FCV.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

Enfim, da subsunção que se impõe do fato típico apontado ao cotejo das normas de regência da matéria, não pode prosperar a arguição da recorrente com fulcro na inobservância de algum aspecto normativo pertinente, tampouco sob a perspectiva que o ganho financeiro relativamente à diferença quantitativa detectada, cuja identificação decorreu da sua efetiva saída não tenha configurado uma operação mercantil e atraísse somente a incidência do IR, a título de contribuições sociais, dado que, uma vez caracteriza a circunstância supra, têm-se materializado os elementos constitutivos do fato gerador do ICMS, independente do fator que lhe tenha dado causa, que no vertente caso ocorreu no âmbito interno do estabelecimento, segundo expôs a recorrente, hipótese cujos efeitos são semelhantes a uma aquisição sem documento fiscal, motivo por que imponderável falar que a base tributária seria a da aquisição na refinaria. Ademais, não restou demonstrado, efetivamente, que o quantum objeto da pretensão seja oriundo exclusivamente de dilatação volumétrica, logo, o fato imponível é que o quantum apurado foi objeto de alienação, portanto, tributável pelo ICMS-ST, mormente a teor da decisão da lavra do STF mencionada precedentemente.

Ante o exposto, por não se vislumbrar suporte fático nem jurídico a desconstituir a imputação a que alude a peça inaugural, a outro convencimento não induz senão no sentido de acatar a decisão recorrida, termos em que conheço do recurso extraordinário, nego-lhe provimento, para manter a procedência do feito consignada na Resolução nº 145/2018, em conformidade com a manifestação oral proferida em sessão pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

ICMS	R\$ 66.592,96
Multa	R\$ <u>66.592,96</u>
TOTAL	R\$ 133.185,92

DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é Recorrente: IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S.A. e Recorrido: ESTADO DO CEARÁ. **Decisão:** A Câmara Superior do Conselho de Recursos Tributários, deliberando sobre o Recurso Extraordinário admitido pela Presidência com base no que dispõem os Artigos 5º, inciso II e 107 da Lei nº 15.614/14, Resolve, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso interposto, para confirmar a decisão **CONDENATÓRIA** proferida pela Câmara recorrida, nos termos do voto do Conselheiro Relator, conforme



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Ausente, para apresentação de sustentação oral do recurso, o representante legal da autuada, Dr. Fábio Silva Alves.

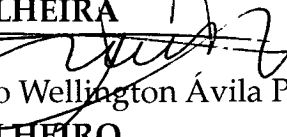
SALA DAS SESSÕES DA CÂMARA SUPERIOR DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, 14 DE DEZEMBRO DE 2018.


Francisca Marta de Sousa
PRESIDENTE DA CÂMARA SUPERIOR


Manoel Marcelo Augusto Marques Neto
CONSELHEIRO PRESIDENTE

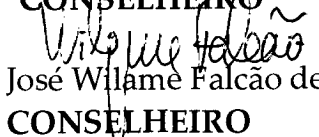

Lúcia de Fátima Calou de Araújo
CONSELHEIRA-PRESIDENTE


Maria Elineide Silva e Souza
CONSELHEIRA


Francisco Wellington Ávila Pereira
CONSELHEIRO


Teresa Helena Carvalho Rebouças Porto
CONSELHEIRA


Valter Barbalho Lima
CONSELHEIRO


José Wilame Falcão de Souza
CONSELHEIRO

Ana Mônica Filgueiras Menescal
CONSELHEIRA

Matteus Viana Neto
PROCURADOR DO ESTADO

André Gustavo Carreiro Pereira
PROCURADOR DO ESTADO

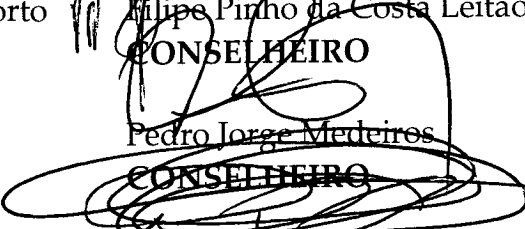

Antônia Helena Teixeira Gomes
CONSELHEIRA-PRESIDENTE


Abílio Francisco de Lima
CONSELHEIRO-PRESIDENTE

Matheus Fernandes Menezes
CONSELHEIRO

José Gonçalves Feitosa
CONSELHEIRO


Filipe Pinho da Costa Leitão
CONSELHEIRO


Pedro Jorge Medeiros
CONSELHEIRO


Ricardo Valente Filho
CONSELHEIRO


Osvaldo Alves Dantas
CONSELHEIRO

Dr. Ubiratan Ferreira de Andrade
PROCURADOR DO ESTADO


Rafael Lessa Costa Barboza
PROCURADOR DO ESTADO