



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**Contencioso Administrativo Tributário  
Conselho de Recursos Tributários  
Câmara de Superior de Julgamento**

Resolução Nº 028 /2017  
16ª Sessão Ordinária 11 de Agosto de 2017  
Processo Nº 1/0319/2016  
Auto de Infração: 1/201519791  
Recorrente: ÍPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA  
Recorrido: ESTADO DO CEARÁ  
Conselheiro Relator: Leilson Oliveira Cunha

**EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS EM  
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 EXTRAORDINÁRIO ADMITIDO RAZÃO DE NEXO DE IDENTIDADE ENTRE A RESOLUÇÃO PARADIGMA 413/2012 DA 2ª CÂMARA E A RESOLUÇÃO RECORRIDA 089/2016 DA 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO. 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** POR UNANIMIDADE DE VOTOS NOS TERMOS DO VOTO DO CONSELHEIRO RELATOR E EM COFORIMIDADE À MANIFESTAÇÃO ORAL DO REPRESENTANTE DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO.

**PALAVRA CHAVE:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DE IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. NA ENTRADA POR DISTRIBUIDORA. RESPONSABILIDADE. LEVANTAMENTO DE ESTOQUE. SAÍDA A MAIOR QUE ENTRADAS. PROCEDÊNCIA.

## 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 2012, ICMS ST NO VALOR DE R\$ 95.342,45 DEVIDO PELA DIFERENÇA DE 267.737 LITROS DE ÓLEO DIESEL COMERCIALIZADOS 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\$ 95.342,45 (noventa e cinco mil, trezentos e quarenta e dois reais e quarenta e cinco centavos) respectivamente. Artigos Infringidos: 73 e 74 do Dec. 24.569/97; 14 e 31, com penalidade fixada nos termos do art. 123, I, C da Lei 12.670/96. . Período da infração01 a: 12/2012.

As autoridades fiscais consignam que durante o exercido de 2012, a empresa adquiriu os produtos Biodiesel e Óleo Diesel A para serem misturados e darem origem a um novo produto denominado Óleo Diesel B, que contém 95% de Óleo Diesel A e 5% de Biodiesel, em acordo com a Resolução CNPE 06/2009. E que a distribuidora de combustíveis ao adquirir regularmente de produtor nacional os produtos acima indicados, o faz com o ICMS total retido, ou seja, ICMS Normal mais ICMS Substituição Tributária, sendo atribuída a ela a qualidade de contribuinte substituído. Assim considerado, conforme os autuantes a condição de contribuinte substituído atribuída à 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 por qualquer motivo no ficar comprovado o devido recolhimento do ICMS. Ultima o relato com a informação de que em levantamento quantitativo de estoque no exercício de 2012 a empresa efetuou operações de saída com combustíveis em quantidade superior s suas entradas sem a devida comprovação do recolhimento do ICMS. Consigna, ainda, que a autuação do contribuinte se deu nos termos do art. 431, §3º do RICMS (responsabilidade no regime de substituição tributária).

Relatório constante do voto conselheiro relator na câmara recorrida evidencia as fases do feito processual até a edição da resolução 089/2016, da 3ª Câmara de Julgamento, lida em sesso de 07/12/16 com decisão de procedência, aplicando-se a penalidade no caput do art. 123, I, C da Lei 12.670/96, confirmando o julgado de primeira instância.

O contribuinte irresignado com a decisão exarada pela colenda 3ª Câmara, ora

nominada decisão recorrida, interpõe Recurso Extraordinário junto a Câmara Superior, aduzindo como resolução paradigma em divergência ao entendimento esposado na decisão recorrida, a Resolução 413/2012 de 10/08/2012 da 2ª Câmara.

Em Exame de Admissibilidade, mediante Despacho, descortinando o nexo de identidade entre a resolução recorrida e a resolução tida como paradigma, a senhora presidente do Conselho de Recursos Tributários assistida pela Assessoria Processual Tributária, aduz inferir-se com preciso existir o referido nexo de identidade entre as mesmas, satisfazendo, assim, os pressupostos nos termos do art. 106 da Lei 15.614/14, condição *sine qua non* para a admissibilidade do Recurso Extraordinário interposto.

Nas razões do Recurso Extraordinário interposto a recorrente, de forma sucinta, consigna:

- a) Que a previsão legal sobre a variação volumétrica causada em razão da aquisição do combustível a 20° C e sua posterior venda (pela distribuidora) a temperatura ambiente sequer foi levada em consideração no voto vencedor;
- b) Que em 27.07.2015 foi editado o Convênio ICMS nº 61/2015 (publicado no Diário Oficial da União em 30.07.2015, com efeitos a partir de 01.01.2016), acrescentando no Convênio ICMS 110/07, o fator de correção de volume (FCV), com fins justamente de adequar 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;
- c) Que as particularidades de cada atividade econômica devem ser levadas em consideração quando da análise do levantamento de estoque dos contribuintes.
- d) A legislação que regula a matéria determina que as distribuidoras de combustíveis estão obrigadas a adquirir os produtos que comercializam temperatura de 20°C e também por fora de tais normas, tais produtos devem ser vendidos temperatura ambiente, a qual, em um país tropical como o Brasil, em geral, está acima dos 20°C;
- e) Justamente por conta disso é que foi editado o já citado Convênio ICMS nº. 61/2015, para possibilitar que os estados se adequem com relação às questões da variação volumétrica causada em razão da aquisição do combustível a 20°C e sua posterior venda (pela distribuidora) a temperatura ambiente;
- f) Como resultado da ausência de correspondência entre as temperaturas constantes dos registros de estoque (20°C) e das notas fiscais de entrada (20°C); e a temperatura em que os combustíveis são vendidos

- (ambiente), é literalmente natural que se apure um saldo a maior relativo diferença no levantamento quantitativo de estoque de combustíveis;
- g) Que a perda de combustível oriundo da oscilação de temperatura não é - e nunca foi! - fato gerador de tributo, sendo evidente o desacerto do lançamento fiscal;
  - h) Diferentemente do entendimento do voto vencedor do acórdão recorrido, não há 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 de temperatura o produto também pode sofrer perdas no momento da sua saída á temperatura ambiente, a qual, em um país tropical como o Brasil, em geral, está acima dos 20°C;
  - i) Apesar do auto de infração ter sido lavrado por omissão de entrada de mercadorias, evidente que não foi isso que ocorreu. Com a devida vênia, a autuação mostra-se manifestamente equivocada, atípica e carente de fundamento legal;
  - j) As supostas diferenças a maior, se contrapostas às movimentações totais de combustíveis (Entradas + Saídas) apuradas em cada um desses anos, são inferiores aos percentuais aceitos pelos órgãos reguladores como razoáveis;
  - k) 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;
  - l) Que a dilatação térmica dos combustíveis, um simples processo físico, não traduzido em fato gerador do ICMS. Não há configuração de operação mercantil. Para que o ICMS incida nas hipóteses previstas na legislação, a relação jurídica deve envolver um negócio mercantil, o que, entretanto, não se verifica *in casu*;
  - m) A variação volumétrica dos combustíveis e o suposto ganho financeiro dela decorrente não encontram amparo dentre aquelas que suportam a incidência tributária do imposto em questão. Havendo tributação eventual desse ganho seja pelo Imposto de Renda, seja por contribuições sociais, entre outros;
  - n) Que a jurisprudência sobre o tema ratificada pelo E. Superior Tribunal de Justiça -, reconhece que nas hipóteses de substituição tributária progressiva, o fato gerador é reputado ocorrido quando da venda do produto pela refinaria, impossível considerar a incidência do ICMS complementar, pois em que pese o aumento de volume do combustível a mercadoria considerada circulante é aquela que sofreu exação quando de sua saída da refinaria. Colaciona decisões administrativas e judiciais nesse sentido;
  - o) Ao final, pelas razões postas, requer que seja reformada a resolução

recorrida (089/2016) cancelando-se o presente auto de infração.

Em apertada síntese, o que imposta relatar.

### **VOTO DO RELATOR**

Conforme se extrai da acusação fiscal, o litígio versa sobre infração referente falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária em decorrência de diferença apurada nas entradas mediante a técnica de levantamento físico de estoque no exercício de 2009, configurando-se saídas de 267.737 litros de Óleo Diesel sem que houvesse o respectivo recolhimento do ICMSst devido.

Colhe-se dos autos que o contribuinte fora intimado a prestar esclarecimentos acerca da diferença apurada (saída a maior que entrada de combustível) no referido levantamento fiscal, pelo qual em resposta evidencia que tal diferença decorre de variação de temperatura ocasionando dilatação volumétrica que resulta em ganho quantitativo (volumétrico) do produto objeto do lançamento.

Adentrando-se no mérito, vê-se que o levantamento efetuado pelas autoridades fiscais apresentam 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, o que no caso em concreto resultou em omissão de entradas de Óleo Diesel tendo como consequência a falta de recolhimento do imposto por substituição tributária devido sobre a diferença apurada. Ademais, veja-se 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 ICMSst.

Note-se que, se inexistente o regime de substituição tributária na entrada do combustível atribuindo-se o recolhimento do imposto por apuração normal na saída, resultaria em fato gerador do imposto desnecessitando de se conhecer a causa ensejadora do aumento do estoque do contribuinte, e dar-se-ia de igual modo se o regime de substituição tributária também operasse na saída do produto. De sorte 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.

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

Importante trazer a bailia 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 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..

Por tudo exposto, restou evidenciado a infração imputada pelas autoridades fiscais na peça acusatória inicial, 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.

Assim considerado, conheço do Recurso Extraordinário, negando-lhe provimento para que se mantenha a decisão recorrida de PROCEDÊNCIA do feito fiscal.

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

ICMS: R\$ 95.342,45

MULTA: R\$ 95.342,45

**É como voto.**





## DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que Recorrente: IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA e Recorrido: ESTADO DO CEARÁ.

A Câmara Superior do Conselho de Recursos Tributários, deliberando sobre o Recurso Extraordinário admitido pela Presidência com base no que dispõe os Artigos 5º, inciso II e 107 da Lei nº 15.614/14, Resolve, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso interposto, para decidir pela manutenção da decisão CONDENATÓRIA proferida pela Câmara recorrida, nos termos do voto do Conselheiro Relator, conforme manifestação oral do representante da d. Procuradoria Geral do Estado em Sessão. Absteve-se de votar por não ter participado do relato do processo o Conselheiro Ricardo Valente Filho. Ausente, para apresentação de sustentação oral, o representante legal da recorrente Dr. Fábio Gentile. Esteve presente à Câmara Superior para acompanhamento do julgamento do presente processo, na condição de ouvinte, a Dra. Damares Ralley Oliveira Gomes.

SALA DA SESSOES DA CAMARA SUPERIOR DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTARIOS, em Fortaleza (CE), aos 14 de de SETEMBRO 2017.

  
Francisca Marta de Sousa  
**PRESIDENTE DA CÂMARA SUPERIOR**

  
Manoel Marcelo Augusto Marques Neto  
**CONSELHEIRO-PRESIDENTE**

  
Antônia Helena Teixeira Gomes  
**CONSELHEIRA-PRESIDENTE**

  
Lúcia de Fátima Calou de Araújo  
**CONSELHEIRA-PRESIDENTE**

  
Abílio Francisco de Lima  
**CONSELHEIRO-PRESIDENTE**

  
Ana Mônica Figueiras Menescal  
**CONSELHEIRA**

  
Agatha Louise Borges Macedo  
**CONSELHEIRA**

  
Leilson Oliveira Cunha  
**CONSELHEIRO**

  
Diego Morais Almeida Vilar  
**CONSELHEIRO**



Francisco Wellington Avila Pereira  
**CONSELHEIRO**



Ricardo Valente Filho  
**CONSELHEIRO**



Lúcio Flavio Alves  
**CONSELHEIRO**



Rodrigo Portela Oliveira  
**CONSELHEIRO**



Valter Barbalho Lima  
**CONSELHEIRO**



Flípe Pinho da Costa Leitão  
**CONSELHEIRO**



José Wilame Falcão de Souza  
**CONSELHEIRO**



Matheus Fernandes Menezes  
**CONSELHEIRO**

pp   
Rafael Lessa Costa Barboza  
**PROCURADOR DO ESTADO**