



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO-CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS-CRT  
CÂMARA SUPERIOR

RESOLUÇÃO Nº: 003 /2018

28ª SESSÃO ORDINÁRIA DA CÂMARA SUPERIOR EM 19/12/2017

PROCESSO Nº: 1/283/2015 AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/201416630-9

RECORRENTE: IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S/A. C.G.F.: 06.103.598-0

RECORRIDO: ESTADO DO CEARÁ (1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CRT)

CONSELHEIRO RELATOR: JOSÉ WILAME FALCAO DE SOUZA

**EMENTA:** RECURSO EXTRAORDINÁRIO – ADMISSIBILIDADE. ICMS – FALTA DE RECOLHIMENTO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE COMBUSTÍVEIS POR DISTRIBUIDORA. Sistema Levantamento de Estoque – SLE detectou saída de combustível - gasolina “A” - em quantidade maior que a entrada, durante o exercício 2010. Produto sujeito à substituição tributária. Responsabilidade da distribuidora de combustível pelo pagamento do imposto relativo a entrada do produto sem documentação fiscal, conforme previsto no art. 431, § 3º do Decreto nº 24.569/97. Recurso Extraordinário conhecido, mas não provido, para confirmar a decisão recorrida constante da Resolução nº 191/2017, da 1ª Câmara de Julgamento, pela **PROCEDÊNCIA** da acusação fiscal, com penalidade prevista no art. 123, inciso I, alínea 'c' da Lei nº 12.670/96. Decisão por unanimidade de votos e em conformidade com a manifestação oral, em sessão, do douto representante da Procuradoria Geral do Estado.

**PALAVRAS CHAVE:** FALTA DE RECOLHIMENTO DE IMPOSTO – OPERAÇÃO SUJEITA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEL – SISTEMA LEVANTAMENTO DE ESTOQUE – PROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO FISCAL.

**RELATÓRIO:**

A acusação fiscal constante do auto de infração em apreço está resumida no relato abaixo transcrito:

“FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, NO TODO OU EM PARTE, INCLUSIVE O DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NA FORMA E NOS PRAZOS REGULAMENTARES.

EM LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE, DO EXERCÍCIO DE 2010, FOI CONSTATADA UMA DIFERENÇA DE LITROS DE GASOLINA A COMERCIALIZADOS SEM A EFETIVA COMPROVAÇÃO DO RECOLHIMENTO DO ICMS DEVIDO, VIDE INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR.

Constam da exordial: - o período da infração: o exercício 2010; - os dispositivos infringidos: os artigos 73 e 74 do Decreto nº. 24.569/97; - a penalidade sugerida: a prevista no art. 123, I, 'c' da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03; - o valor da base de cálculo: R\$3.387.532,61 (três milhões trezentos e oitenta e sete mil, quinhentos e trinta e dois reais e sessenta e um centavos); e os valores do imposto e da multa: respectivamente em R\$914.633,80 (novecentos e catorze mil, seiscientos e trinta e três reais e oitenta centavos).

Nas Informações Complementares (fls.03 a 09), o agente fiscal presta esclarecimentos acerca do levantamento fiscal, conforme destaques transcritos abaixo:

“1.2. Durante o exercício de 2010, a empresa adquiriu os produtos Álcool Etílico Anidro Combustível – AEAC (Álcool Anidro) e Gasolina “A” para serem misturados e darem origem a um novo produto denominado Gasolina “C”. Dessa forma, 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 2010, a saber:

Resolução CIMA 37/2007: 01/01/2010 a 31/01/2010 – 25% Álcool Anidro e 75% de Gasolina “A”;

Resolução CIMA 01/2010: 01/02/2010 a 30/04/2010 – 20% Álcool Anidro e 80% de Gasolina “A”;

Resolução CIMA 01/2010: 01/05/2010 a 31/12/2010 – 25% Álcool Anidro e 75% de Gasolina “A”;

1.3. A distribuidora de combustíveis ao adquirir regularmente de produtor nacional os produtos acima indicados, o fez com o ICMS total retido, ou seja, ICMS Normal mais ICMS Substituição Tributária – ICMS ST, sendo atribuída a ela a qualidade de contribuinte substituído;

1.4. A condição de contribuinte substituído atribuído 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, se por qualquer motivo, não ficar comprovado o devido recolhimento do ICMS relativo ao combustível comercializado;

1.5. A referida autuação deve-se ao fato de ter sido constatado, em levantamento quantitativo de estoque, uma diferença de 970.964 litros de Gasolina “A” durante o período de 01/01/2010 a 31/12/2010, comercializados sem a efetiva comprovação do recolhimento do ICMS devido, conforme demonstrado nos anexos que seguem apensos a esta Informação Complementar”.

O contribuinte foi regularmente intimado acerca do lançamento e, por sua vez, apresenta defesa, que está encartada às fls. 30 a 68 dos autos.

O processo foi remetido à Célula de Julgamento de Primeira Instância e o julgador singular decidiu, por meio do julgamento nº 1793/2016 (fls.182 a 191), pela PROCEDÊNCIA da acusação fiscal.

A empresa foi intimada acerca da decisão singular (fls.196) e ingressa com o Recurso Ordinário que repousa às fls. 199 a 229 do processo em apreço.

Os autos foram à análise da Assessoria Processual Tributária, que por meio do Parecer nº 68/2017 (fls.237 a 241) manifestou entendimento pela PROCEDÊNCIA da acusação registrada no auto de infração, no que teve o aval do representante da Procuradoria Geral do Estado, conforme despacho de fl. 242.

O processo foi submetido à apreciação da 1ª Câmara de Julgamento, no dia 11 de julho de 2017 (43ª Sessão Ordinária – fls. 253/254) e na oportunidade foi decidido, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso interposto para confirmar a decisão condenatória proferida na 1ª Instância.

Em face dessa decisão foi produzida a Resolução nº 191/2017 (fls. 255 a 263), cuja ementa segue abaixo transcrita:

**“ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE COMBUSTÍVEIS POR DISTRIBUIDORA. 1.** Saída de combustíveis 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.** 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”.

O contribuinte, inconformado com a decisão prolatada pela 1ª Câmara de Julgamento, interpõe Recurso Extraordinário (fls. 267 a 292) com o propósito de obter a reforma da decisão exarada na Resolução nº 191/2017, ora denominada resolução recorrida, apontando que há nexos de identidade e existência de divergência entre a decisão proferida na citada resolução e as prolatadas na Resolução nº 10/2010, da lavra da 1ª Câmara, e na 413/2012, originária da 2ª Câmara do CRT.

Em exame de admissibilidade do Recurso Extraordinário interposto, a Presidência do CONAT, por meio do Despacho nº 224/2017 (fls. 312 a 320), admitiu o Recurso Extraordinário interposto, sob o fundamento que a **Resolução nº 413/2012** preenche todos os pressupostos para admissibilidade do recurso em apreço, como exigido no art. 106 da Lei nº 15.614/2014, sendo o ponto acolhido como discordante entre essa resolução e a recorrida a questão de aceitar ou rejeitar a possível variação volumétrica na metodologia de cálculo utilizada pela fiscalização.



Eis, em síntese, o relatório.

### VOTO DO RELATOR

O Recurso Extraordinário em apreço foi interposto com o objetivo de obter a reforma da decisão prolatada na Resolução nº 191/2017, da lavra da 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, que pugnou pela PROCEDÊNCIA da acusação fiscal.

A análise do Recurso Extraordinário pela Câmara Superior depende de prévio exame de admissibilidade pela Presidência do CONAT, conforme previsto no art. 107 da Lei nº 15.614/2014. No caso em apreço, por meio do Despacho nº 224/2017, anexo às fls. 312 a 320, o recurso interposto foi admitido em face da Resolução nº 413/2012 (colacionada como paradigma), da lavra da 2ª Câmara de Julgamento, sob o fundamento que comparada à resolução recorrida ficou evidente o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade exigidos no art. 106 da lei acima citada.

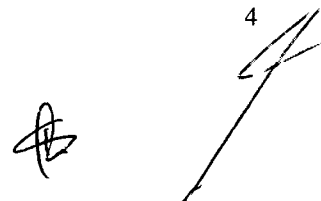
O Recurso Extraordinário em questão, como já dito alhures, foi impetrado em face da decisão proferida pela 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, constante da Resolução nº 191/2017, que julgou procedente a falta de recolhimento do ICMS ST nas entradas sem documentação fiscal do produto "Gasolina A", irregularidade fiscal constatada por meio da elaboração do Levantamento Quantitativo de Estoque de Mercadorias.

Na resolução recorrida foi rejeitado para composição do cálculo empregado no Sistema Levantamento de Estoque o percentual de 0,6% (seis décimos percentuais) a título de ganho volumétrico, sob o fundamento de que esse percentual, fixado na Portaria do DNC nº 26/92 (Departamento Nacional de Combustíveis), aplica-se aos Postos Revendedores com o objetivo de identificar possíveis vazamentos de combustíveis para o meio ambiente.

Por outro lado, na Resolução nº 413/2012 (**paradigma**), da 2ª Câmara de Julgamento, que se refere a omissão de entradas de gasolina aditivada, cuja irregularidade também foi detectada pelo Sistema de Levantamento de Estoque – SLE, foi admitida o percentual de 0,6% (seis décimos percentuais) a título de perdas ou ganhos.

E foi justamente diante dessa divergência de interpretação que o Despacho nº 224/2017 da Presidência do CRT admitiu o Recurso Extraordinário impetrado pela recorrente. Portanto, o ponto discordante reside quanto à necessidade de se considerar ou não possível a variação volumétrica em 0,6% (seis décimos percentuais) na metodologia de fiscalização utilizada no Sistema Levantamento de Estoque.

No caso dos autos, vale relatar que o contribuinte foi intimado pelo agente fiscal para prestar esclarecimentos sobre a diferença apurada (saída maior que a entrada de Gasolina "A") no mencionado levantamento de estoque. Em resposta a empresa



informa que a diferença apontada pela fiscalização é resultado de variação de temperatura que, por consequência, ocasiona dilatação volumétrica.

Esse fundamento do contribuinte não poderá obter guarida haja vista que nos termos da Portaria DNC 26/92 o percentual de perda a que alude não está relacionado a questão de ordem tributária. Na verdade, essa portaria trata acerca de perdas toleráveis de combustível manuseado pelos Postos Revendedores com vistas à proteção do meio ambiente em decorrência de possíveis vazamentos, sendo admitido o percentual máximo de 0,6% (seis décimos percentuais) e, nessa vertente, não contempla as empresas distribuidoras, que é a condição da recorrente.

Adentrando-se no mérito, vê-se que o trabalho efetuado pelas autoridades fiscais com base na técnica de averiguação fiscal de estoque, prevista no art. 827 do Decreto nº 24.569/97, demonstra com precisão a infração cometida com movimentação de estoque de combustível, o que no caso em apreço resultou em omissão de entradas de Gasolina "A", posto que no exercício fiscalizado as quantidades de saídas foram superiores as de entradas desse produto, conforme planilha de fl. 05 dos autos.

Em verdade, restou comprovado nos autos da resolução recorrida que o recolhimento do ICMS normal e do sujeito a substituição tributária, quando da entrada do produto na empresa autuada foi sobre quantidade menor do que aquela efetivamente negociada na saída, o que demonstra que sobre a diferença entre a saída negociada e a entrada efetivamente registrada não houve o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária.

No caso em tela, o ICMS ST é certamente devido sobre a diferença de combustível detectada a partir do comparativo do total das saídas efetivas em face das entradas devidamente registradas. Trata-se de obrigação prevista no art. 431, § 3º do Decreto nº 24.569/97, que reza:



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

(...)

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

Por fim, a matéria objeto do recurso em apreço já foi enfrentada no mérito com clareza e precisão pela 1ª Câmara de Julgamento, não merecendo reparo algum a Resolução nº 191/2017.

5



Por tudo que foi exposto, restou evidente a infração denunciada na peça vestibular, o que torna legítimo exigir da recorrente, na condição de responsável, o recolhimento do ICMS ST em questão, tudo nos termos do art. 431, § 3º do RICMS.

Isto posto, voto pelo conhecimento do Recurso Extraordinário, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão de **PROCEDÊNCIA** proferida pela 1ª Câmara de Julgamento, aplicando a penalidade prevista no art. 123, I, "c", da Lei nº 12.670/96.

É o voto.

### DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

ICMS: R\$ 914.633,80  
MULTA: R\$ 914.633,80  
TOTAL: R\$1.829.267,60

### DECISÃO:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é recorrente **IPIRANGA PRODUTOS DE PETROLEO S/A** e recorrido o **ESTADO DO CEARÁ (1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS)**

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 de **PROCEDÊNCIA** proferida pela 1ª Câmara de Julgamento, nos termos do voto do Conselheiro Relator, conforme manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Ausente à Câmara Superior o representante legal da recorrente, Dr. Fábio Gentile.

**SALA DAS SESSÕES DA CÂMARA SUPERIOR DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 26 de 02 de 2018.

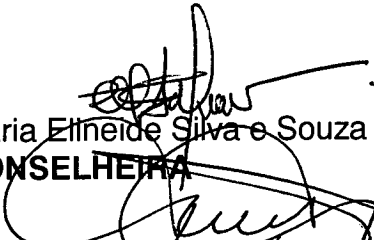
Francisca Marta de Sousa  
**PRESIDENTE DA CÂMARA SUPERIOR**

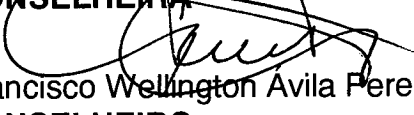
Manoel Marcelo Augusto Marques Neto  
**CONSELHEIRO-PRESIDENTE**

Antônia Helena Teixeira Gomes  
**CONSELHEIRA-PRESIDENTE**

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

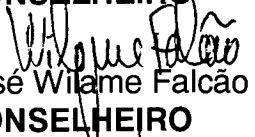
Abílio Francisco de Lima  
**CONSELHEIRO-PRESIDENTE**

  
Maria Etneide Silva e Souza  
**CONSELHEIRA**

  
Francisco Wellington Avila Pereira  
**CONSELHEIRO**

  
Lúcio Flavio Alves  
**CONSELHEIRO**

  
Valter Barbalho Lima  
**CONSELHEIRO**

  
José Wilame Falcão de Souza  
**CONSELHEIRO**

  
Ana Mônica Figueiras Menescal  
**CONSELHEIRA**

Matteus Viana Neto  
**PROCURADOR DO ESTADO**

André Gustavo Carreiro Pereira  
**PROCURADOR DO ESTADO**

  
Mateus Fernandes Menezes  
**CONSELHEIRO**

  
Agatha Louise Borges Macedo  
**CONSELHEIRA**

  
Filipe Pinho da Costa Leitão  
**CONSELHEIRO**

  
Pedro Jorge Medeiros  
**CONSELHEIRO**

  
Ricardo Valente Filho  
**CONSELHEIRO**

  
Frederico Caminha da Silveira  
**CONSELHEIRO**

Dr. Ubiratan Ferreira de Andrade  
**PROCURADOR DO ESTADO**

  
Rafael Lessa Costa Barbóza  
**PROCURADOR DO ESTADO**