

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Resolução	Câmara	Sessão de julgamento	Data
Nº 255/2024	TERCEIRA CÂMARA	61ª SESSÃO ORDINÁRIA	12/11/2024

Processo nº	Auto de Infração nº	CGF/CNPJ/CPF
1/725/2017	1/201627019	34.274.233/0029-03

Tipo de Recurso	RECURSO ORDINÁRIO
Recorrente	CEJUL E VIBRA ENERGIA S/A (PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A)
Recorrido	AMBOS
Conselheira Relatora	GERUSA MARÍLIA ALVES MELQUIADES DE LIMA

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS-ST. VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA. COMBUSTÍVEIS. 1. Das circunstâncias fáticas: A auditoria realizada constatou, por meio do Levantamento Quantitativo de Estoque, que no exercício de 2012, a autuada deixou de recolher o ICMS-ST devido na comercialização de Gasolina Tipo A. **2. No mérito:** **2.1** - restou comprovado por meio do Levantamento Quantitativo de Estoque de Mercadoria que a contribuinte deixou de recolher o ICMS-ST devido na comercialização de 4.304.833 litros de *Gasolina Tipo A*, durante o exercício de 2012, infringindo a legislação pertinente; **2.2** - Quanto ao percentual de 0,6% referente a perdas de combustível previsto na **Portaria DNC de nº 26/1992** – Afastado, com base na Súmula 12 do CONAT; **2.3** – Quanto ao **Pedido de perícia** - Afastado, com esteio no § 3º, III do Art. 87, da Lei nº 18.185/2022 **3. Decisão:** Por unanimidade de votos, conhece do Recurso Ordinário, nega-lhe provimento e confirma a decisão de **PARCIAL PROCEDÊNCIA** exarada em 1ª Instância. Decisão em acordo com manifestação oral da Procuradoria Geral do Estado. **5. Dispositivos infringidos:** Art. 73 e 74 do Decreto nº 24.569, de 1997-RICMS. **6. Dispositivo legal sancionador:** Art. 123, I, “c”, da Lei nº 12.670/96, com alteração dada pela Lei nº 13.418/03.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

1. DO RELATÓRIO

Consta do Auto de Infração em apreço o seguinte relato da infração: “FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, NO TODO OU EM PARTE, INCLUSIVE O DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NA FORMA E NOS PRAZOS REGULAMENTARES. CONTRIBUINTE DEIXOU DE RECOLHER O VALOR DE R\$ 3.204.590,87 REFERENTE AO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO PRODUTO GASOLINA, EXERCÍCIO DE 2012, CONFORME INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR ANEXA.”

A autoridade autuante aponta como **dispositivos legais infringidos** os Arts. 73 e 74, do Decreto nº 24.569/1997; e indica como **penalidade** a inserta nos termos do Art. 123, I, alínea “c”, da Lei nº 12.670/96, com alteração dada pela Lei nº 13.418/2003.

O Crédito Tributário é composto de: **Principal:** R\$ 3.204.590,87 e **Multa:** R\$ 3.204.590,87, **totalizando a importância de R\$ 6.409.181,74.**

Os agentes autuantes descrevem na Informação Complementar ao AI a metodologia utilizada para constatar a infração apontada na inicial, o qual destaco o seguinte teor para melhor compreensão da presente autuação:

(...)

Durante o exercício de 2012, 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”. 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 2012, a saber:

Resolução CIMA 01/2011: 01/01/2012 a 31/12/2012 – 20% Álcool Anidro e 80% de Gasolina “A”.

(...)

A referida autuação deve-se ao fato de ter sido constatado, em levantamento quantitativo de estoque, que, no período de 01/01/2012 a 31/12/2012, a empresa em tela efetuou operações de saída com combustíveis em quantidade superior à suas entradas, sem a devida comprovação do recolhimento do ICMS, conforme demonstrado nos anexos que seguem apenas a esta Informação Complementar. Ressalte-se, ainda, que a eleição da empresa em epígrafe como sujeito passivo da obrigação lançada no presente Auto de Infração decorre da previsão expressa no art. 431, parágrafo 3º do Decreto 24.569/97.

(...)

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

3. DA ANÁLISE:

Realizamos o levantamento quantitativo de estoque do produto Gasolina, com base na Escrituração Fiscal Digital (EFD) informada, mensalmente, pelo contribuinte a esta Secretaria.

Inicialmente, selecionamos no banco de dados do contribuinte todas as operações de entrada e saída com código NCM 27101159 (GASOLINA A COMUM e PODIUM; GASOLINA C COMUM; GASOLINA SUPRA e GASOLINA PETRO PODIUM) e elaboramos planilha de entrada e de saída onde constam os dados relativos às notas fiscais, tais como: código do produto, descrição do produto, quantidade, unidade de medida, CFOP, número da nota fiscal e data da emissão. Em seguida, totalizamos a quantidade do produto relacionado nas citadas planilhas e elaboramos o Anexo I – DEMONSTRATIVO DAS ENTRADAS DE GASOLINA e o anexo II – DEMONSTRATIVO DAS SAÍDAS DE GASOLINA, em apenso.

No anexo III – TOTALIZADOR ANUAL DE ESTOQUE DE GASOLINA, realizamos o confronto entre o total das entradas, o total das entradas por mistura de AA (álcool anidro) e o total das saídas para vendas, bem como consideramos as quantidades de estoque inicial e final.

O agente do fisco informa, ainda, que o contribuinte em apreço foi notificado por meio do Termo de Intimação 2016.10711, a recolher o ICMS-Substituição Tributária do produto Gasolina do exercício de 2012 ou apresentar justificativa.

Em resposta ao Termo de Intimação acima referido, a empresa informou:

1. A ocorrência de algumas inconsistências no Levantamento Fiscal apresentado, tendo sido sanadas após análise da auditoria realizada;
2. Diferenças no levantamento de estoque apresentado pelo fisco decorrente da utilização das quantidades dos produtos Gasolina em volumes à temperatura ambiente, enquanto o controle contábil da empresa é feito à temperatura de 20 graus Celsius.

Por fim, o fiscal esclarece que com relação ao segundo questionamento,

“(...) não é cabível já que na elaboração do levantamento do estoque utilizamos as informações prestadas pelo contribuinte na sua escrituração fiscal, bem como as informações contidas no banco de nota fiscal eletrônica, não cabendo, portanto, ao Fisco qualquer alteração daquilo informado pela autuada.”

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

O sujeito passivo apresenta **IMPUGNAÇÃO AO AUTO DE INFRAÇÃO** argumentando, em síntese: (i) **nulidade do Auto de Infração** em razão da incongruência entre a real intenção fazendária e a infração imputada à impugnante, visto existir o claro reconhecimento por parte da autoridade fazendária de que as diferenças de estoque encontradas decorrem, na verdade, da variação da temperatura sobre o combustível estocado. Salaria que todo o imposto foi retido em cada operação em que a Refinaria vendeu o produto gasolina para a Distribuidora, não tendo a autoridade fiscal esclarecido quais foram as operações em que teria havido a falta de recolhimento do imposto; (ii) **nulidade do Auto de Infração** por inexistência legal para cobrança de variação volumétrica do combustível; **No mérito**, alega: (iii) equívocos no levantamento fiscal, em virtude de erro matemático, que por sua vez apresenta um resultado falso em função de não considerar as especificidades da Distribuidora de combustíveis; (iv) que o Auto de Infração carece de fundamentação legal, uma vez que só em 2016 entrou em vigor a alteração do Convênio 110/07 com a implementação do FCV no cálculo da substituição tributária incidente sobre os combustíveis. Portanto, o Auto de Infração carece de fundamentação legal; (v) que o levantamento apresenta um resultado falso, pois as unidades de grandeza das saídas das distribuidoras estão expressas nas notas fiscais em grandezas diferentes da padronização; (vi) que não foram computados no levantamento fiscal as entradas por transferências do produto Gasolina código 1003891, na quantidade de 569.077 L20, bem como as saídas por transferências do produto Gasolina código 1000078, na quantidade de 29.763 L20; (vii) alega o caráter confiscatório da multa aplicada e, por fim, (viii) requer a conversão do julgamento para realização de perícia tributária.

Em primeira instância o processo foi convertido em realização de Diligência Fiscal (fls. 851/852) para inclusão de notas fiscais (NF-e) no levantamento, considerando o argumento da impugnante (fls. 59/60), de que deixaram de ser incluídas no levantamento fiscal notas fiscais de entradas por transferências de Gasolina código 1003891 e de saídas por transferências de Gasolina código 1000078, apresentando nos autos a relação das notas fiscais não incluídas.

Consta às fls. 857/858 a Informação Fiscal referente à Diligência Fiscal solicitada, o qual destaco o seguinte teor:

(...) constatamos que as NF-es de entrada por transferências do produto Gasolina, código 1003891, devem ser incluídas no levantamento fiscal. Com relação à solicitação de inclusão das NF-es de saídas por transferências do produto Gasolina, código 1000078, verificamos que tais documentos fiscais já estão inclusos no levantamento fiscal, não sendo cabível qualquer alteração. Segue anexo a esta informação o levantamento fiscal final apurado, exercício 2012, após as considerações acima relatadas, que consiste em três planilhas, a saber: ANEXO I

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

GASOLINA_ENTRADAS 2012, ANEXO II GASOLINA_SAÍDAS 2012 e ANEXO III TOTALIZADOR GASOLINA 2012.

O contribuinte apresentou Manifestação à Diligência Fiscal (fls. 867/868), alegando ser necessária a realização de diligência complementar a fim de que sejam incluídas as notas fiscais de entrada com CFOP 1949 (“outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada”), assim como as notas de transferência, código 1000078, destacadas no “tópico 3”, a fim de que os números trazidos aos autos reflitam ainda mais os registros reais de estoque da contribuinte ou, na remota hipótese de não ser deferida a diligência complementar, seja desde logo julgado improcedente a autuação.

Retornando os autos para julgamento em 1ª Instância o Julgador singular, após afastar as preliminares arguidas, bem como, o pedido de realização de diligência complementar, decide pela Parcial Procedência do feito fiscal, com base no resultado da Diligência Fiscal realizada, conforme se depreende da seguinte Ementa:

EMENTA: ICMS e Multa. ICMS Substituição – Falta de recolhimento. 1. O contribuinte deixou de recolher ICMS Substituição Tributária (ICMS ST) referente à aquisição de Gasolina, no exercício de 2012. Infração detectada por meio da realização de levantamento quantitativo de estoque. **2.** Preliminares de nulidade afastadas: (i) no caso de falta de recolhimento do ICMS pelo substituto tributário, a legislação tributária deixa clara a responsabilidade do imposto devido pelo contribuinte substituído (a autuada); ao detectarem a infração de que trata o presente processo, as autoridades fazendárias constituíram o crédito tributário por meio do lançamento, de forma vinculada e obrigatória; (ii) o levantamento realizado objetiva a apuração do movimento real tributável, conforme prescrito na legislação das quantidades comercializadas do produto Gasolina: de forma alguma foi cometida erro matemático; a cobrança de ICMS sobre a diferença apurada na movimentação comercial da empresa é legítima, devendo o contribuinte ser capaz de efetuar o pleno controle da movimentação de seus estoques, providenciando o recolhimento do imposto devido, sempre que necessário. **3.** Houve a realização de Diligência Fiscal, que resultou na redução do montante do crédito tributário devido. **4. Auto de Infração julgado PARCIALMENTE PROCEDENTE. 5.** O contribuinte apresentou Manifestação à Diligência Fiscal, não tendo sido aceito o pedido de realização de diligência fiscal complementar. **6.** Questões de mérito: (i) não há dúvidas de que a diferença na movimentação do produto, detectada pelo levantamento fiscal, deve ser tributada; afinal, a saída do produto em quantidade superior à entrada representa um ganho real de volume, ou seja, uma quantidade maior da mercadoria comercializada, que deve ser oferecida à tributação; (ii) por ocasião da realização da Diligência Fiscal, houve a inclusão no levantamento fiscal das NF-e de entrada por transferências do produto Gasolina, código 1003891; no entanto, quanto à solicitação de inclusão das NF-es de saídas por transferências de produto Gasolina, código 1000078, tais documentos fiscais já estão inclusos no levantamento fiscal, não tendo havido nenhuma alteração a respeito; (iii) O levantamento quantitativo evidenciou de forma bastante clara a infração cometida,

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

qual seja, a diferença entre as entradas e saídas do produto: houve uma saída real de combustível sobre o qual não houve o recolhimento do ICMS ST, e que foi corretamente objeto de autuação; a diferença detectada deve ser tributada: afinal, houve um ganho real de volume, ou seja, uma quantidade a maior de produto, que, evidentemente, foi comercializada, não havendo dúvidas, portanto, de que houve a circulação do produto. **7.** Cabe ao Poder Judiciário manifestar-se a respeito da cobrança de penalidades com efeito confiscatório, estando as multas previstas na legislação tributária do Estado do Ceará estão em pleno vigor. A penalidade aplicada não pode ser reduzida, devendo ser aplicada nos seus exatos termos. **8.** Infração aos artigos 73, 74, 827,874 e 877, do Decreto nº 24.569/1997. **9.** Aplicação da penalidade prevista no artigo 123, inciso I, alínea “c”, da Lei nº 12.670/1996, alterado pela Lei nº 13.418/2003.

10. Defesa tempestiva.

11. Decisão sujeita ao reexame necessário.

Inconformada com a decisão exarada no Juízo singular, a Recorrente interpõe **RECURSO ORDINÁRIO** alegando, em apertada síntese o seguinte: (i.1) Necessidade de reformar a decisão de 1ª Instância pelos seguintes motivos: (i.1) Do afastamento da presunção de omissão de entrada, visto que a diferença apurada pela fiscalização está acobertada pelos índices de razoabilidade de variação volumétrica discriminados pela Resolução nº 06, de 25 de junho de 1970, editada pelo então Conselho Nacional do Petróleo (CNP). Alega, ainda, que a fiscalização deveria considerar as perdas ocasionadas pela volatilidade dos combustíveis na faixa de 0,6%, em razão da perda de volume conforme determinado pela Resolução CNP nº 6/70, na Resolução CNP nº 5/83, na Portaria DNC nº 26/92 e na Portaria DNC nº 5/96; (i.2) Da não ocorrência do fato gerador do ICMS, na medida em que a dilatação térmica dos combustíveis é um simples processo físico, não traduzido em fato gerador do ICMS (ato de mercancia), tão pouco circulação de mercadorias, não cabendo à empresa Recorrente o recolhimento do ICMS-ST sobre o referido “excedente”. Cita jurisprudência dos Tribunais superiores; (i.3) Da imprescindibilidade da perícia técnico-contábil dos cálculos necessários à correta recomposição de estoque, visto que, por meio dos seus controles de estoque e livros registro de inventário, bem como das justificativas para as divergências entre o levantamento da Contribuinte e do Fisco, comprova, efetivamente, que nunca vendeu mercadoria sem a correspondente emissão das notas fiscais e, conseqüentemente, não há tributo a recolher. Salaria que a diferença apurada pela fiscalização está equivocada, pois não foi feita a conversão dos volumes relativos às entradas e saídas, que estão expressos nas notas fiscais em temperatura ambiente, para os volumes equivalentes à temperatura padrão de controle de estoque de 20°C (L20); (i.4) Da aplicação de multa isolada confiscatória. Violação ao Art. 150, IV, da CF/88 e aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e do não-confisco. Ao final, Requer: (a) seja realizada a perícia técnico-contábil, com a intimação da Recorrente para, oportunamente, apresentar os documentos contábeis necessários, nos termos dos artigos 92 e 93, da Lei Estadual nº 15.614/2014; (b) seja julgado totalmente improcedente o aludido Auto de Infração, uma vez que não há omissão de entrada de mercadoria, pois todas as

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

movimentações de estoque foram devidamente acobertadas por documentos fiscais e a diferença de estoque decorre da variação volumétrica do combustível em decorrência da diferença de temperatura e, (c) subsidiariamente, na remota hipótese de manutenção do Auto de Infração, requer a extinção da multa de 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto, ou, ao menos, a sua redução para atingir parâmetros compatíveis com a proporcionalidade, razoabilidade e não confisco.

Em síntese, é o Relatório.

2. DO VOTO DA RELATORA

2.1 - Da tempestividade do recurso ordinário e da capacidade processual.

De acordo com o *Termo de Juntada da 2ª via da Intimação e Certidão do DTE*, emitido pela Secretaria Geral do Contencioso Administrativo Tributário - SECAT, o prazo para recolher o crédito tributário nos termos da decisão singular ou para interpor Recurso Ordinário expira em 09/08/2024.

Desta feita e, considerando presentes os requisitos quanto à capacidade processual do sujeito passivo, o contribuinte ingressa TEMPESTIVAMENTE, aos 08/08/2024, com o presente Recurso Ordinário pelo qual passo a conhecer, nos termos que se segue.

2.2 - Da Análise da Ação Fiscal

Trata a presente ação fiscal de infração decorrente de falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária devido pela comercialização de 4.304.833 litros de *Gasolina Tipo A*, durante o exercício de 2012, apurado por meio do Sistema Quantitativo de Estoque de Mercadorias.

Inicialmente, esclareço que a metodologia utilizada pela fiscalização encontra amparo na legislação de regência, nos termos do Art. 92, da Lei nº 12.670/96, *verbis*:

Art. 92. **O movimento real tributável**, realizado pelo estabelecimento em determinado período, **poderá ser apurado através de levantamento fiscal e contábil em que serão considerados o valor de entradas e saídas de mercadorias, o dos estoques inicial e final**, as despesas, outros gastos, outras receitas e lucros do estabelecimento, inclusive levantamento unitário com identificação das mercadorias e outros elementos informativos. (grifei)

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Portanto, entendo que a técnica utilizada pelos agentes autuantes na presente fiscalização constitui metodologia adequada e eficiente para verificar saídas ou entradas de mercadorias desprovidas de documentação fiscal.

Ressalte-se que 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 constatação da omissão da *Gasolina Tipo A* e do *Álcool Anidro* a fiscalização utiliza do Levantamento Quantitativo de Estoque da *Gasolina Tipo C* juntamente com os estoques destes produtos, aplicando os percentuais de mistura estabelecidos pela legislação pertinente, correspondente a 20% de *Álcool Anidro* e 80% de *Gasolina Tipo A* para o exercício de 2012, conforme Resolução CIMA 01/2011.

No caso que se cuida, a auditoria realizada, com base no levantamento quantitativo de estoque, constatou que no período de 01/01/2012 a 31/12/2012 a empresa autuada efetuou operações de saída com combustíveis em quantidade superior às suas entradas, sem a devida comprovação do recolhimento do ICMS, conforme demonstrado nas planilhas de fiscalização gravadas em CD, anexo aos autos.

A Recorrente destaca em seu Recurso que, de fato, existe divergência em seu estoque, entretanto, essa divergência não decorre da venda ilegal de produtos, havendo justificativa legítima para tanto, que, como exposto na impugnação, resume-se à expansão volumétrica do combustível em decorrência do aumento da temperatura, não sendo passível de incidência do ICMS por não constituir fato gerador do imposto.

Saliente-se, contudo, que não se trata de considerar a expansão volumétrica como fato gerador do ICMS, mas é indiscutível que parte das saídas do combustível comercializado pela empresa não foi tributado na origem pela refinaria em razão de ter havido um aumento volumétrico decorrente da variação de temperatura, cuja circulação (venda) constitui fato gerador do ICMS, isto é fato.

Assim considerando, não corroboro com o mesmo entendimento da ora Recorrente, por entender que o acréscimo do produto decorre de um ganho volumétrico integra o estoque de combustível da empresa, sendo passível de tributação o excedente de litros vendidos pelo estabelecimento, eis que constitui fato gerador do imposto a circulação de mercadoria saída do estabelecimento a qualquer título, nos exatos termos do Art. 3º, inciso I, da Lei nº 12.670, de 1996 e Art. 3º, inciso I, do Decreto nº 24.569, de 1997, não havendo ofensa, portanto, à violação ao princípio da legalidade tributária.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Quanto ao argumento de que a diferença apurada pela fiscalização está acobertada pelos índices de razoabilidade de variação volumétrica discriminada pelas normas da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) e também do Instituto Brasileiro de Petróleo e Gás (IBP), entendo que não merece prosperar visto que o percentual de 0,6% previsto pela Portaria DNC de nº 26/1992, refere-se a perdas de combustíveis e foi editada para evitar danos ambientais, não se aplicando à matéria tributária.

Nesse mesmo sentido, cito os fundamentos do voto do Conselheiro Francisco Wellington Ávila Pereira, no processo de Recurso nº 1/1301/2019, que trata acerca da mesma matéria, o qual transcrevo abaixo, em virtude da clareza com que expõe os seus argumentos, o qual desde já me acosto para fundamentar o meu voto, *verbis*:

Em relação ao segundo argumento da Recorrente pela aplicação do percentual de Margem de Variação dos Combustíveis estabelecido na Portaria DNC 26/92, ratificada pela Resolução 23/04 da ANP. Discordamos da argumentação trazida, posto que essa Portaria trata de estabelecer controles mais eficazes para detectar vazamentos de produtos derivados de petróleo e de álcool etílico carburante comercializados pelos postos revendedores, que possam ocasionar dano ao meio ambiente e/ou à integridade física ou patrimonial da população. A referida norma estabelece que quando for constatada perda do estoque físico de combustível superior a 0,6% (seis décimos por cento) caberá ao Posto Revendedor proceder à apuração das causas. **No caso em questão, não houve perda de estoque físico, mas sim ganho de volume.** Por essa razão, também deixamos de acatar a solicitação trazida pela autuada para a realização de Perícia para que se apure o levantamento de Estoque utilizando o percentual da Portaria 26/92, uma vez que a mesma não se aplica ao caso em questão. (grifei)

Ademais, esta matéria já se encontra superada no âmbito deste Conat, em face da publicação da Súmula 12 (DOE, de 10/07/2023), que abaixo transcreve-se:

SÚMULA 12 – Na diferença apurada em levantamento quantitativo de estoque de mercadorias, sujeita à cobrança do ICMS devido por substituição tributária, constatada em empresa atacadista de combustíveis líquidos, não se aplica o percentual de perda de 0,6% (seis décimos por cento) previsto no art. 5º da Portaria DNC nº 26, de 13 de novembro de 1992, por ser utilizado exclusivamente para fins de controle de danos ambientais.

Precedentes: Resolução nº 82/2021 - 1ª Câmara de Julgamento;

Resoluções nºs 149/2021 e 158/2021 - 2ª Câmara de Julgamento;

Resoluções nºs 80/2022 e 81/2022 - 4ª Câmara de Julgamento;

Resoluções nºs 39/2021, 56/2021, 59/2021, 10/2022, 15/2022 e 05/2023 - Câmara Superior.

Quanto ao argumento de que a fiscalização não fez a conversão das saídas para 20°C, afasto, considerando que a fiscalização efetuou levantamento de quantitativo de

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

estoque com base nas informações prestadas pela recorrente, a qual não considerou referida conversão em seus inventários.

Ademais, a auditoria realizada teve por base as informações transmitidas ao Fisco pela própria contribuinte por meio de sua Escrituração Fiscal Digital (EFD) cujos dados foram importados pelo agente autuante de seus registros de entradas, saídas, inventários, além dos relatórios de notas fiscais de entrada extraídas do banco de dados de notas fiscais eletrônicas da Sefaz/CE.

Em face do acima exposto, afasto o pedido de perícia para constatar se a diferença de estoque apurada pelo fisco está numericamente correta e se a variação volumétrica está no limite de 0,6% definido pela Resolução nº 6, de 25 de junho de 1970, do Conselho Nacional do Petróleo, por entender ser prescindível a realização de Perícia, posto que referida Resolução foi editada para evitar danos ambientais e/ou à integridade física ou patrimonial da população, não se aplicando à matéria tributária.

Ressalte-se, que os autos foram objeto de realização de Diligência Fiscal, requerida pelo Julgador Singular, objetivando incluir no levantamento notas fiscais de entradas e saídas por transferências do produto Gasolina, conforme relacionado pela autuada às fls. 66 dos autos.

Em resposta à Diligência Fiscal requerida, os agentes autuantes fizeram os devidos ajustes, incluindo no levantamento as notas fiscais de entradas por transferências e, quanto às notas fiscais de saídas informam que as mesmas já estão contempladas no levantamento fiscal. Ao final, apresentam o novo demonstrativo do crédito tributário, o qual entendo por acatar nos moldes ora ajustados.

Quanto ao pedido de perícia complementar para incluir no levantamento os CFOP 1949 (“outras entradas de mercadoria/prestação de serviço não especificada”) e inclusão de notas fiscais de transferência, afasto, com fundamento no Art. 87, § 3º, inciso III, da Lei nº 18.185, de 2012,¹ visto que: (i) trata-se de levantamento quantitativo de estoque específico de operações com combustíveis, não abrangendo, portanto, outros tipos de operações não especificadas; (ii) restou comprovado que as notas fiscais citadas pela recorrente já constam

¹ Art. 87

(...)

§ 3.º A autoridade indeferirá, de forma fundamentada, o requerimento de realização de perícia tributária ou de diligências quando:

(...)

III - os fatos forem incontroversos, e os elementos contidos nos autos forem suficientes à formação de seu convencimento.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

do levantamento, tornando-se inócuo a realização de perícia; e (iii) os elementos constantes dos autos são suficientes para firmar convencimento deste juízo.

Por fim, não se tem como acatar o argumento da recorrente quanto ao caráter confiscatório e desproporcional da multa, eis que o Art. 62 da Lei 18.185, de 2022, é categórico ao disciplinar que “fica vedado à autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob fundamento de inconstitucionalidade”, ressalvadas as hipóteses em que tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF), ou ainda, objeto de súmula vinculante ou decisão definitiva pelo STF, na forma estabelecida pelo Parágrafo único, do mesmo comando legal retro comentado.

Ademais, a discussão acerca desta matéria já se encontra pacificada no âmbito deste Conat, tendo sido objeto da Súmula 11, nos seguintes termos:

Súmula 11. É VEDADO AOS ÓRGÃOS DE JULGAMENTO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT AFASTAR OU REDUZIR MULTA SUGERIDA EM AUTO DE INFRAÇÃO SOB O FUNDAMENTO DE APRESENTAR NATUREZA CONFISCATÓRIA POR IMPLICAR INDEVIDO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 12.670/96.

Importante ressaltar que de acordo com o Art. 484 do Decreto nº 24.569/97, fica atribuída à refinaria de petróleo ou suas bases a responsabilidade de reter e recolher o ICMS devido nas operações subsequentes, por força da sistemática de substituição tributária "para a frente", devendo referidos estabelecimentos substitutos tributários recolher todo o tributo devido até o consumidor final.

Saliente-se, contudo, que a legislação tributária não exclui a responsabilidade da Recorrente, na qualidade de contribuinte substituído, visto que o ICMS de toda a cadeia é devido no momento da aquisição interna ou interestadual das mercadorias pelo estabelecimento distribuidor, conforme se depreende da leitura ao § 3º do Art. 18 da Lei nº 12.670/96 e do § 3º do Art. 431, do Decreto nº 24.569/97, nos seguintes termos:

Lei nº 12.670/96:

Art. 18. A responsabilidade pelo pagamento do ICMS na condição de substituto tributário poderá ser atribuída em relação ao ICMS 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 - A substituição tributária não exclui a responsabilidade do contribuinte substituído, além de outras hipóteses previstas na legislação, quando o documento

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

fiscal próprio não indicar o valor do ICMS objeto da substituição exigido pela legislação tributária.

Decreto nº 24.569/97:

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.

Assim sendo, restou comprovado por meio do Levantamento Quantitativo de Estoque de Mercadoria que a contribuinte deixou de recolher o ICMS-ST devido na comercialização de 4.304.833 litros de Gasolina, durante o exercício de 2012, infringindo a legislação pertinente, nos termos dos Arts. 73 e 74, do Decreto nº 24.569/1997.

Pela infração cometida deve ser aplicada a penalidade inserta no Art. 123, I, “c”, da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/2003, nos termos seguintes:

Art. 123. As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:

I – com relação ao recolhimento do ICMS:

(...)

c) falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte, inclusive o devido por substituição tributária, na forma e nos prazos regulamentares, em todos os casos não compreendidos nas alíneas “d” e “e” deste inciso: multa equivalente a uma vez o valor do imposto.

Por todo o exposto, **VOTO** por conhecer do Recurso Ordinário, negando-lhe provimento, no sentido de confirmar a decisão proferida na instância singular de **PARCIAL PROCEDÊNCIA** do feito fiscal, posto ter restado demonstrado nos autos que a empresa autuada deixou de recolher o ICMS-ST, referente às diferenças de 4.304.833 litros de Gasolina comercializados, no exercício de 2012, apurados com base no levantamento quantitativo de estoques de mercadorias.

É como voto.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

- Penalidade: Art. 123, I, "c", da Lei nº 12.670/96 alterado pela Lei nº 13.418/2003

MÊS/ANO	ICMS	MULTA	TOTAL CT
01/01/2012 a 31/12/2012	R\$ 2.776.551,09	R\$ 2.776.551,09	R\$ 5.553.102,18
TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			R\$ 5.553.102,18

4. DECISÃO

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, do Processo de Recurso nº **1/725/2017** e Auto de Infração nº **1/201627019**, em que é Recorrente **CEJUL E VIBRA ENERGIA S/A (PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A)** e Recorrido: **AMBOS**

A 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário e do Reexame Necessário e decidir da seguinte forma: **1. quanto ao argumento de que não há previsão legal para a cobrança do ICMS sobre a expansão volumétrica**, afastado por unanimidade de votos, considerando que a cobrança não é decorrente de possível expansão volumétrica, mas da saída efetiva de combustível, cujo ICMS ST não foi pago por ocasião da entrada e foram objeto de mercancia; **2. quanto ao argumento de inoccorrência do fato gerador que enseje a cobrança do imposto**, afastado por unanimidade de votos, considerando que o fato gerador ocorreu, na medida em que houve a circulação das mercadorias as quais foram objeto de atividade econômica, sem o pagamento da substituição tributária devida; **3. quanto ao argumento de que a fiscalização não fez a conversão das saídas para 20°C**, afastado por unanimidade de votos, considerando que a fiscalização efetuou levantamento de quantitativo de estoque com base nas informações prestadas pela recorrente, a qual não considerou referida conversão em seus inventários; **4. Quanto ao argumento de que os órgãos e entes que atuaram e atuam regulando o mercado de combustíveis brasileiro adotam reiteradamente, em diversos de seus atos normativos, a faixa de 0,6% em volume, para mais e para menos, em que essa faixa de 0,6% é marcada, por exemplo, na Resolução CNP no 6/70, na Resolução CNP no 5/83, na Portaria DNC no 26/92 e na Portaria DNC no 5/96**, afastado por unanimidade de votos, posto que referidas normas aplicam-se exclusivamente para fins de controle de danos ambientais, conforme dispõe súmula 12 do CONAT **5. quanto ao pedido de perícia**, afastado por unanimidade de votos, considerando que se trata de um levantamento quantitativo de estoques e as informações constantes dos autos são suficientes para firmar convencimento; **6. quanto ao argumento de caráter confiscatório da multa**, afastado por unanimidade de votos, com esteio no art. 62 da Lei no 18.185/2022 e na Súmula 11 do CONAT; **7. No mérito**, por unanimidade



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

de votos, a Câmara nega provimento ao recurso, mantendo a decisão proferida em instância singular de **parcial procedência** da acusação, aplicando a penalidade capitulada no art. 123, I, “c” da Lei no 12.670/96, posto ter restado demonstrado nos autos que a empresa autuada deixou de recolher o ICMS substituição tributária referente às diferenças de combustível apurados no levantamento quantitativo de estoques - gasolina A, no exercício de 2012, que se mostraram maiores em relação às quantidades das entradas. Decisão nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com a manifestação oral do representante da Procuradoria-Geral do Estado. A empresa recorrente, apesar de regularmente intimada via DT-e, não enviou representante legal para realizar sustentação oral, nem preposto para acompanhamento do julgamento.

Presentes a 61ª (SEXAGÉSIMA PRIMEIRA) Sessão Ordinária da 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará, sob a Presidência da Dra. Antônia Helena Teixeira Gomes, os Conselheiros: Francisco Wellington Ávila Pereira, Caroline Brito de Lima Azevedo, Gerusa Marília Alves Melquiades de Lima, Raimundo Feitosa Carvalho Gomes, Filipe Pinho da Costa Leitão e José Ernane Santos. Presente o representante legal da Procuradoria-Geral do Estado, Dr. André Gustavo Carreiro Pereira. Presente, ainda, secretariando os trabalhos, o Secretário Rodrigo Marinho De Alencar.

SALA DA SESSÃO DE JULGAMENTO DA 3ª CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIO, em Fortaleza/CE, aos 17 de dezembro de 2024.

Gerusa Marília Alves Melquiades de Lima
CONSELHEIRA RELATORA

Antônia Helena Teixeira Gomes
PRESIDENTE DA 3ª CÂMARA