



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
*Conselho de Recursos Tributário*  
*2ª Câmara de Julgamento*

RESOLUÇÃO Nº 020 /2022  
3ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL DE 05 DE FEVEREIRO DE 2021  
PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/6505/2018  
AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/201816953  
RECORRENTE: IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA  
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA  
RELATOR ORIGINÁRIO: RAFAEL PEREIRA DE SOUZA  
RELATOR DESIGNADO: HENRIQUE JOSÉ LEAL JEREISSATI  
VOTO DE DESEMPATE APRESENTADO NA 24ª SESSÃO VIRTUAL, DE 05/05/2021

**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 (óleo diesel) a maior que entrada, verificada em levantamento quantitativo de estoque. 2. Infração aos arts. 73, 74, 431, § 3º, 484, 827, 874 e 877, do Decreto nº 24.569/1997. 3. Auto de Infração julgado PROCEDENTE. 4. Independentemente das causas, mesmo que sejam naturais (temperatura de armazenamento), o aumento no estoque, e suas saídas, de combustíveis da empresa ensejam a cobrança do ICMS ST. Recurso Ordinário conhecido e não provido. Penalidade prevista no artigo 123, I, “c” Lei 12.670/96, com alterações da Lei 13.418/2003. 5. Decisão por voto de desempate do Presidente da Câmara e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado em sessão pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

**Palavra Chave:** Falta de Recolhimento de ICMS Substituição Tributária – Entrada. Distribuidora. Responsabilidade. Levantamento de Estoque. Saída a maior que Entrada. Procedente.

#### Relatório

A peça inicial imputa à empresa autuada o cometimento de infração à legislação tributária estadual, conforme relato que se transcreve a seguir:



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
*Conselho de Recursos Tributário*  
*2ª Câmara de Julgamento*

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

A EMPRESA DEIXOU DE RECOLHER, EM 2015, ICMS ST NO VALOR DE R\$ 296.420,83 DEVIDO PELA DIFERENÇA DE 585.205 LITROS DE ÓLEO DIESEL ADQUIRIDOS SEM A EFETIVA COMPROVAÇÃO DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, CONFORME LEVANTAMENTO DE ESTOQUE DETALHADO EM INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR ANEXA.”

Foram indicados como dispositivos legais infringidos os arts. 73 e 74 do Decreto nº 24.569/97. Como penalidade, foi sugerida a inserta no art. 123, I, “c”, da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03.

Compõe o crédito tributário, o principal no valor de R\$ 296.420,83 e multa de mesmo valor.

Nas Informações Complementares ao Auto de Infração – fls. 06 a 15, os agentes fiscais detalham a ação fiscal.

Em sede de impugnação, a autuada alega em resumo, “que é ilegítima a pretensão das fiscalizações estaduais de exigirem, dos distribuidores, ICMS sobre eventual aumento de volume de combustível decorrente da variação da temperatura ambiente, uma vez que:

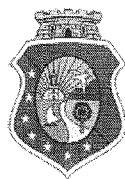
a) o critério fixo de medição do volume de combustível, que toma por base a temperatura de 20° C atende à praticidade e não fere a capacidade contributiva dos agentes econômicos envolvidos nas operações;

b) a jurisprudência de nossos Tribunais Superiores é absolutamente contrária à tese dos Estados. Até porque, na substituição tributária sobre cadeia integrada, como é o caso, é um absurdo lógico e jurídico a criação de novas incidências autônomas, em que o já substituído, por obra e graça de uma interpretação troncha, reaparece como contribuinte do ICMS.

Em primeira instância o processo é julgado procedente, com a seguinte ementa:

“ICMS – Falta de Recolhimento. O contribuinte deixou de recolher ICMS Substituição Tributária, referente à aquisição de óleo diesel, em 2015. Auto de infração julgado PROCEDENTE. Decisão amparada nos artigos 73, 74, 431, § 3º, 484, 827 e 877, do Decreto nº 24.569/1997. Aplicação da penalidade prevista no artigo 123, inciso I, alínea “c”, da Lei nº 12.670/96 (alterado pela Lei nº 13.418/2003).”





**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
*Conselho de Recursos Tributário*  
*2ª Câmara de Julgamento*

**Voto do Relator**

Trata-se de Recurso Ordinário interposto pela empresa em epígrafe, em face da decisão singular que concluiu pela procedência da lavratura do auto de infração em análise, sob a acusação de falta de recolhimento do imposto devido, sujeito à Substituição Tributária, no exercício de 2015, em razão da diferença, detectada através de levantamento quantitativo de estoque, de 585.205 litros de óleo diesel, comercializados sem a efetiva comprovação do recolhimento do imposto.

Intimado da decisão singular, o Contribuinte interpôs o Recurso Ordinário, no qual requer a improcedência da autuação sob o argumento de que a divergência do estoque constatada no levantamento fiscal é oriunda não da omissão de entrada, mas sim da expansão volumétrica do combustível.

Aduz que não há no Estado do Ceará, legislação que regulamente o ganho de combustível, razão pela qual o mesmo não pode ser considerado fato gerador de ICMS.

Discorre sobre a ausência de previsão legal acerca da tributação dos aumentos volumétricos de combustíveis alusivos a fatos geradores anteriores a 2016.

Fala ainda da aplicabilidade do percentual de ganho/perda de combustíveis na margem de 0,6%, previsto na Portaria nº 26/92 do DNC e alega a ilegitimidade passiva da autuada para se responsabilizar pelo recolhimento do ICMS ST, relativo às operações com óleo diesel A.

Inicialmente, analisaremos a alegação de ilegitimidade passiva da autuada. De acordo com o art. 484 do Decreto nº 24.569/97 – RICMS, fica atribuída a refinaria de petróleo e suas bases, a responsabilidade de reter e recolher aos cofres públicos o ICMS devido nas operações subsequentes. In verbis:

Art. 484 Fica atribuída à refinaria de petróleo ou suas bases, na qualidade de contribuinte substituto, nas operações internas e interestadual com combustíveis derivados ou não de petróleo, destinados a contribuintes sediados neste Estado, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

Contudo, a responsabilidade passa ao contribuinte substituído, nos casos em que forem detectadas falhas na cadeia de recolhimento do ICMS-ST, como se depreende do art. 18, § 3º, da Lei nº 12.670/96 e do art. 431, § 3º do Decreto nº 24.569/97, in verbis:



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
*Conselho de Recursos Tributário*  
*2ª Câmara de Julgamento*

Lei nº 12.670/96

Art. 18. (...)

§ 3º A substituição tributária não exclui a responsabilidade de o contribuinte substituído além de outras hipóteses previstas na legislação quando o documento fiscal próprio não indicar o valor do ICMS objeto da substituição exigido pela legislação tributária.

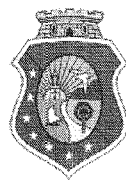
Decreto nº 24.569/97

Art. 431A 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 antecedente, 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 sejam contribuintes 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, como ficou caracterizado o não recolhimento do ICMS em sua totalidade, considerando o volume comercializado no exercício, aferido com base nos documentos fiscais constantes na escrituração fiscal digital da autuada, é devida a cobrança do ICMS-ST independentemente do motivo da saída de combustível, sem comprovação do pagamento do imposto. Ficando assim, atribuída a Recorrente, na qualidade de contribuinte substituído, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido, quando estas operações não forem submetidas ao regime de substituição tributária na origem.

Quanto ao argumento de que a divergência do estoque constatada no levantamento fiscal é oriunda não da omissão de entrada, mas sim da expansão volumétrica do combustível, cito trecho da manifestação do Dr. Francisco José de Oliveira Silva, Presidente da 2ª Câmara de Julgamento, em seu voto de desempate referente a este processo:



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
*Conselho de Recursos Tributário*  
*2ª Câmara de Julgamento*

“Extrai-se das Informações Complementares que a diferença a maior verificada nos estoques de combustíveis comercializados pela autuada não pode ser atribuída a expansão volumétrica destes. A fiscalização sempre deixou claro este fato, ao afirmar que não se pode comprovar que a diferença apurada no levantamento de estoque decorre da variação volumétrica. O contribuinte foi quem qualificou que esta diferença advém de fenômeno físico próprio dos combustíveis, que acarretou tal ganho de volume. Portanto, entendo que o referido argumento se encontra superado, tendo em vista que não se pode afirmar, de forma taxativa, que a diferença apurada se deve exclusivamente à expansão volumétrica.”

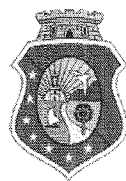
Ademais, mesmo que se considerasse que a diferença detectada pela fiscalização decorresse de expansão volumétrica, os 585.205 litros de óleo diesel ao entrarem no estoque da empresa e posteriormente serem vendidos, haveriam de ser declarados e ter o ICMS-ST recolhido, nos termos da legislação. Entretanto, esse procedimento não foi cumprido pela empresa recorrente, que auferiu lucros, tendo em vista que ocorreram saídas de óleo diesel sem o pagamento do ICMS ST, configurando-se assim fato gerador, independentemente da natureza do objeto que lhe deu causa, nos termos do art. 118 do CTN.

Vale mencionar, ainda, que a legislação pátria jamais aceitou esse percentual de 0,6% no acréscimo volumétrico dos combustíveis, conforme alegado pela Autuada. Na realidade, o Art 5º da Portaria DNC nº 26/1992, abordado, apenas trata da perda de combustíveis e em um contexto completamente diferente, qual seja a proteção de danos ambiental.

Quanto a jurisprudência de tribunais superiores, nos reportamos ao contido no voto de desempate:

*“Não se pode olvidar que o STJ está trilhando no sentido de reconhecer que não há incidência do ICMS-ST sobre o ganho volumétrico conforme o REsp 1.884.431/PB, publicado no Diário da Justiça de 11/09/2020, cuja ementa segue abaixo reproduzida:*

**ICMS. COMBUSTÍVEIS. VARIAÇÃO DE  
TEMPERATURA DE CARREGAMENTO E  
DESCARREGAMENTO. DILATAÇÃO VOLUMÉTRICA  
DE COMBUSTÍVEL. FENÔMENO FÍSICO.  
INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR TRIBUTÁRIO.  
NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE A DILATAÇÃO  
VOLUMÉTRICA. PREJUDICADA A ANÁLISE DA  
DECADÊNCIA. 1. Afasta-se a alegada violação do artigo 1.022  
do CPC/2015, porquanto o acórdão recorrido manifestou-se de  
maneira clara e fundamentada a respeito das questões relevantes**



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributário**  
**2ª Câmara de Julgamento**

para a solução da controvérsia. 2. A entrada a maior do combustível, em razão da variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento se constitui em um fenômeno físico de dilatação volumétrica. 3. A fenomenologia física de dilatação volumétrica do combustível não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS. 4. Na hipótese, se o volume de combustível se dilatou ou se retraiu, não há se falar em estorno ou cobrança a maior do ICMS, uma vez que, na hipótese, não há que se qualificar juridicamente um fenômeno da física, por escapar da hipótese de incidência tributária do imposto. Nesse sentido: “Não procede o reclamo de creditamento de ICMS em razão da evaporação do combustível, pois a sua volatilização constitui elemento intrínseco desse comércio, a ser, portanto, considerado pelos seus agentes para fins de composição do preço final do produto. Esse fenômeno natural e previsível difere, em muito, das situações em que a venda não ocorre em razão de circunstâncias inesperadas e alheias à vontade do substituído. Ademais, o STJ, analisando questão análoga, concernente à entrada de cana-de-açúcar na usina para produção de álcool, já se pronunciou no sentido de que a quebra decorrente da evaporação é irrelevante para fins de tributação do ICMS” (REsp 1.122.126/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/6/2010, DJe 1/7/2010). 5. Não há novo fato gerador ocorrido com a variação volumétrica de combustíveis líquidos, uma vez que não se está diante de uma nova entrada ou saída intermediária não considerada para o cálculo do imposto antecipado, mas de mera expansão física de uma mercadoria volátil por natureza. 6. Recurso especial não provido. DJ 11/09/2020. (Original sem destaque).

Data vênia, ousou dissentir da decisão, acima reproduzida, por entender que não restou demonstrado que a diferença apurada na fiscalização se deveu exclusivamente à expansão volumétrica do combustível.

Esclarece-se que se trata de uma decisão de turma, estando sujeita à nova apreciação pela Seção à qual se encontra submetida. Acrescenta-se, ainda, que a matéria pode ser objeto de questionamento junto ao STF. Oportuno observar que a decisão trazida à baila opera efeitos apenas entre as partes, não vinculando a administração pública, nem os demais órgãos do Poder



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributário**  
**2ª Câmara de Julgamento**

Judiciário. Ademais, a Lei estadual nº 15.614, de 2014, somente afasta a aplicação de norma pelo órgão administrativo, conforme as hipóteses previstas no art. 48, § 2º, I, II e III, in verbis:

Art. 48. § 2º Não se inclui na competência da autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, ressalvada a hipótese em que tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal - STF, observado:

I - em Ação Direta de Inconstitucionalidade ou Declaratória de Constitucionalidade, após a publicação da decisão;

II - em Ação Direta de Inconstitucionalidade, por via incidental, após a publicação da resolução que suspender a execução do ato, pelo Senado Federal;

III - em Súmula Vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal.

Dessa forma, como o acórdão do STJ prolatado no REsp nº 1.884.431/PB, não se encontra elencado em nenhuma das hipóteses acima, não se pode dar guarida a tese nele materializada, razão pela qual afasto a sua aplicação no caso concreto.

Assim caracterizada a infração imputada na autuação, fica a recorrente sujeita a penalidade prevista no art. 123, I, "c" Lei 12.670/96, com alterações da Lei 13.418/2003.

Diante do exposto, voto pelo conhecimento do Recurso Ordinário, negar-lhe provimento, para afastar as questões suscitadas e, no mérito, julgar procedente a presente acusação fiscal, nos termos deste voto, do Parecer da Assessoria Processual Tributária e do Voto de Desempate proferido pelo Presidente da 2ª Câmara de Julgamento.

É o voto.

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

**ICMS - R\$ 296.420,83**

**MULTA - R\$ 296.420,83**

**TOTAL - R\$ 592.841,66**





GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributário  
2ª Câmara de Julgamento

**Decisão:**

Vistos, relatados e discutidos os autos onde é recorrente **IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S/A** e recorrido Célula 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 primeiro voto divergente e vencedor, proferido pelo Conselheiro Henrique José Leal Jereissati, que ficou designado para lavrar a Resolução 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 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. Os Conselheiros Henrique José Leal Jereissati, Maria Elineide Silva e Souza e Leilson Oliveira Cunha 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. Esteve presente para sustentação oral a representante legal da Recorrente, Dra. Bruna Carneiro da Silva Ramos.

SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, 15 de 02 de 2022

HENRIQUE JOSE LEAL Assinado de forma digital por  
HENRIQUE JOSE LEAL  
JEREISSATI:36233307368 JEREISSATI:36233307368  
Dados: 2021.12.22 23:44:34 -03'00'

Henrique José Leal Jereissati  
Conselheiro Relator

  
Francisco José de Oliveira Silva  
PRESIDENTE

ANDRE GUSTAVO Assinado de forma digital por  
CARREIRO ANDRE GUSTAVO CARREIRO  
PEREIRA:81341792315 PEREIRA:81341792315  
Dados: 2022.02.15 21:37:57 -03'00'  
Ubiratan Ferreira de Andrade  
Procurador do Estado