



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

RESOLUÇÃO Nº 108 /2022  
51ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL EM 10/08/2021  
PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/3885/2018  
AUTO DE INFRAÇÃO Nº:1/2018.03483  
RECORRENTE: ALESAT COMBUSTÍVEIS S/A  
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA  
RELATOR ORIGINÁRIO: RAFAEL PEREIRA DE SOUZA  
RELATOR DESIGNADO: HENRIQUE JOSÉ LEAL JEREISSATI

**EMENTA: ICMS – Falta de Recolhimento. Substituição Tributária de Combustíveis por distribuidora.** Levantamento Quantitativo de Estoques. Saída de combustíveis maior que entrada. Auto de Infração Procedente. Responsabilidade atribuída à distribuidora pela complementação do imposto retido na refinaria. Nos termos da cláusula 298 do Convênio ICMS nº 110/2007 c/c art. 431, § 3º do RICMS. Possibilidade jurídica de complementação de imposto devido por substituição tributária. Recurso ordinário conhecido e não provido. Preliminares afastadas. Decisão por unanimidade de votos e conforme Parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária, referendado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Dispositivos infringidos: Arts. 73 e 74, 431, § 3º do Dec. nº 24.569/97. Penalidade inserta no art. 123, I, “c” da Lei 12.670/96.

**Palavra Chave: Falta de Recolhimento de ICMS Substituição Tributária – Entrada. Distribuidora. 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 2014 ICMS ST NO VALOR DE R\$ 607.961,24 DEVIDO PELA DIFERENÇA DE 576.375 LITROS DE GASOLINA A ADQUIRIDOS SEM A EFETIVA COMPROVAÇÃO DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, CONFORME LEVANTAMENTO DE ESTOQUE DETALHADO EM INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR ANEXA. ”

O Agente do fisco indica como dispositivos infringidos os arts. 73 e 74 do Decreto nº 24.569/1997 e penalidade inserta no art.123, I, “c” da Lei nº 12.670/1996, alterado pela Lei nº 13.418/2003.

Na Informação Complementar, fl.3/13, o agente do fisco esclarece que:

1. A empresa é cadastrada no CNAE 4681801 – “Comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, exceto lubrificantes, não realizado por transportador retalhista (TRR)”;
2. Durante o exercício de 2014, a empresa adquiriu os produtos Álcool Etilico Anidro Combustível – AEAC, denominado Álcool Anidro e Gasolina “A” para serem misturados e darem origem a um novo produto denominado Gasolina “C”.
3. A autuação deve-se ao fato de ter sido constatado, em levantamento quantitativo de estoque referente ao período de 01/01/2014 a 31/12/2014, que a empresa em tela efetuou operações de saída com combustíveis em quantidade superior às suas entradas, sem a devida comprovação do recolhimento do ICMS devido, conforme demonstrado nos anexos apensos aos autos.
4. Informam que conforme demonstrado no Anexo IV constante dos autos, foi constatado que o somatório quantitativo de Estoque Final + Saída é superior ao somatório de Estoque Inicial + Entradas, não tendo a empresa comprovado o devido recolhimento do ICMS relativo à diferença de estoque encontrada.
5. Informa que o contribuinte tomou conhecimento do levantamento de estoque efetuado e apresentou justificativas para as diferenças quantitativas



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

encontradas. As justificativas foram acatadas em parte, conforme explicitado pelo autuante..

O autuado apresenta defesa tempestiva, fls.64/117, arguindo que:

1. A necessidade de converter o julgamento em diligência para demonstrar que a diferença apontada consiste no “ajuste de inventário” que representa a variação volumétrica causada pela oscilação de temperatura;
2. Inexistência do aspecto material do fato gerador do ICMS, pois não corresponde a uma operação de circulação de mercadoria, mas uma variação volumétrica;
3. Ilegitimidade passiva para figurar no polo passivo, visto que é o único responsável/substituto tributário;
4. Não configuração do aspecto temporal, não houve saída do combustível;
5. Parcial procedência das referidas infrações, para que a cobrança que se restrinja:
  - ao volume que superar o estoque final;
  - ao volume que superar a margem de variação apurada nos termos do Ato COTEPE nº 33/2015; ou o percentual de 0,6% caso se entenda que o Convênio ICMS 61/2015 não teria caráter interpretativo;
  - à proporção das saídas internas em relação ao total de saídas;
6. Efeito confiscatório da multa.

O processo é julgado procedente, tendo a seguinte ementa:

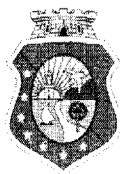
EMENTA: ICMS E MULTA – Auto de Infração. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS ST NO TODO OU EM PARTE NA FORMA E NOS PRAZOS REGULAMENTARES. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. GASOLINA “A”. Infração aos Artigos 73 e 74 do Decreto nº 24.569/97. Sanção prevista no artigo 123, I, “c” da Lei nº 12.670/96, com nova redação dada pela Lei nº 13.418/ de 30/12/03. DEFESA TEMPESTIVA. Autuação PROCEDENTE.



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

Intimado da decisão de primeira instância, o contribuinte apresenta Recurso Ordinário, ratificando as razões apresentadas na defesa e enfatizando que:

1. As diferenças de volume apresentadas pela fiscalização correspondem a valores registrados na escrita como “Ajustes de Inventário”, que representam variações volumétricas causadas pela oscilação de temperatura a que estão sujeitos os combustíveis, em razão da Portaria MTIC nº 27/1959, Resolução CNP nº 6/1970 e Portaria MF nº 60/1996;
2. O registro das vendas pelas produtoras/refinarias das mercadorias são realizadas com base na temperatura de 20° C e as saídas pelas distribuidoras ocorrem à temperatura ambiente, geralmente superior;
3. A mera alteração do estado físico do produto não corresponde a uma operação de circulação de mercadoria, inexistindo o aspecto material do fato gerador do ICMS;
4. Para a configuração do fato gerador do ICMS requer-se a mudança de titularidade da mercadoria, “...todavia, in casu, a mercadoria sempre permaneceu sob a titularidade de quem a estocava, no caso, a distribuidora...”;
5. Mesmo que configurado o fato gerador a recorrente não tem legitimidade para figurar no polo passivo da autuação, pois o único responsável/substituto tributário pelo ICMS incidente sobre o gasolina é a refinaria de petróleo;
6. A distribuidora não pode ser responsável, nem solidária nem subsidiariamente, pelo recolhimento do ICMS ST, conforme jurisprudência dos Tribunais Administrativos e do Superior Tribunal de Justiça;
7. Há definitividade do recolhimento antecipado sob o regime de substituição tributária;
8. Também não configura o aspecto temporal do fato gerador do ICMS, visto que este somente se configura com a saída do combustível, art. 12, I da Lei Complementar nº 87/1996;
9. De forma alternativa, a cobrança deve se restringir ao volume que superar o estoque final dos combustíveis fiscalizados;



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

10. Existe norma instituindo percentual de presunção de variações volumétricas, caracterizando como norma complementar, nos termos do art. 100, III do CTN;

11. Por fim, sobre esse volume excedente de combustíveis deve ser aplicada a proporção das saídas internas em relação ao total de saídas;

12. Finaliza requerendo:

I) Desconstituição/anulação do auto de infração;

II) A cobrança somente sobre o volume que superar o estoque final dos combustíveis;

III) Acatamento da variação de 0,6% (zero vírgula seis por cento) prevista na Portaria nº 26/1992 da ANP;

IV) Proporcionalidade das saídas internas em relação ao total de saídas.

O processo é encaminhado ao Célula de Assessoria Tributária, sendo emitido o parecer nº 15/2021, sugerindo o conhecimento do Recurso Ordinário, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão de procedência do lançamento, sob os seguintes fundamentos:

1. Conforme totalizador, CD anexo, foi apurada uma quantidade de 576.375 (quinhentos e setenta e seis mil trezentos e setenta e cinco) litros de saídas superiores às entradas do produto;

2. O art. 3º da Lei nº 12.670/1996 estabelece que o fato gerador do ICMS ocorre no momento da saída da mercadoria do estabelecimento, sendo irrelevante se decorreu ou não da expansão volumétrica;

3. O autuado deve recolher o ICMS na condição de contribuinte substituído nos termos do § 3º do art. 431 do Dec. nº 24.569/1997;

4. O percentual previsto na Portaria DNC nº 26/1992 é aplicável aos postos revendedores de combustíveis;



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

5. Não há previsão legal que autorize os agentes do fisco a deduzir quaisquer percentuais na apuração do estoque, seja a título de “ajuste de inventário” ou de “dilatação do volume”;
6. Cita a Resolução nº 003/2018 da Câmara Superior;
7. A infração está devidamente configurada, razão pela qual indefere o pedido de perícia formulado, nos termos do art. 97, III da Lei nº 15.614/2014;
8. A penalidade específica encontra-se prevista no art. 123, I, “c” da Lei nº 12.670/1996, não sendo cabível no âmbito administrativo a discussão acerca da natureza confiscatória da multa aplicada.

**É o relatório.**

**Voto do Relator**

O presente processo versa sobre acusação de falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária decorrente de diferença apurada nas entradas mediante a técnica de levantamento físico de estoque no exercício de 2014, configurando saída de 576.375 (quinhentos e setenta e seis mil, trezentos e setenta e cinco) litros de Gasolina A, sem a comprovação do recolhimento do ICMS ST devido.

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.



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

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:

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. 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 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.

No presente caso, o imposto ST não foi retido pela refinaria pois o Levantamento Quantitativo de Estoques – SLE, demonstrou que somatório do Estoque Final + Saídas foi superior ao somatório do Estoque Inicial + Compras. Convém ressaltar, que a empresa foi intimada a demonstrar o recolhimento do imposto, entretanto não o fez.



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

Observamos que os artigos supracitados atribuem responsabilidade ao contribuinte substituído quando o imposto não for recolhido pelo contribuinte substituto, ficando responsável pelo recolhimento do ICMS Substituição Tributária.

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, ou se, por qualquer motivo, não ficar comprovado o devido recolhimento do ICMS relativo ao combustível adquirido

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.

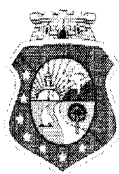
Ademais, mesmo que se considerasse que a diferença detectada pela fiscalização decorresse de expansão volumétrica, os 576.375 litros de Gasolina A ao entrarem no estoque da empresa e posteriormente serem vendidos, haveriam de ser declarados e ter o ICMS-ST recolhido, nos termos da legislação. Entretanto, esse procedimento não foi cumprido pela empresa recorrente, que auferiu lucros, tendo em vista que ocorreram saídas de gasolina 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.

Também, não acatamos o pedido de perícia formulado que foi realizado de forma genérica, sem apontar erros no levantamento, não atendendo as determinações constantes no § 1º do art. 93 da Lei nº 15.614/2014.

Apresentadas essas fundamentações quanto aos aspectos questionados pela recorrente, convém, ainda, ressaltar que a legislação passou a contemplar as variações volumétricas com a edição Convênio ICMS nº 61/2015, que instituiu o Fator de Correção do Volume (FCV) no cálculo do débito do ICMS Substituição Tributária na origem, conforme o destino do produto para as diversas regiões geográficas do país. Nesse sentido, a inclusão do FCV na fórmula do cálculo do





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

imposto ST, ratifica o entendimento de que o ganho volumétrico de estoque de combustível a ser comercializado caracteriza incidência do ICMS.

Quanto ao pedido de proporcionalidade das saídas internas em relação ao total de saídas, também, não acato, porquanto o art.16, "b" do Dec. nº 24.569/1997, determina que o local da operação é o do estabelecimento responsável quando a mercadoria se encontra em situação irregular por falta de documentação fiscal, além do mais, não foi apresentada prova de venda interestadual, uma vez que inexistente a emissão da nota fiscal nas operações objeto da autuação.

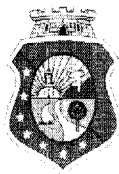
Nesse diapasão, diante das provas constantes nos autos, concluiu-se pela comprovação da infração de falta de recolhimento do ICMS, ficando o autuado inserto na penalidade prevista no art. 123, I "c" da Lei nº 12.670/1996, afastando, também, a alegação de multa excessiva, não sendo cabível no âmbito administrativo essa discussão, nos termos do art.48, § 2º da Lei nº 15.614/2014

Considerando os fatos acima relatados, voto pelo conhecimento do Recurso Ordinário negar-lhe provimento e julgar procedente a acusação fiscal, nos termos deste voto e do Parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária adotado em sessão pelo Representante da Douta Procuradoria Geral do Estado.

**Este é o voto.**

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

PERÍODO	ICMS	MULTA	TOTAL
<b>2014</b>	<b>R\$ 607.961,24</b>	<b>R\$ 607.961,24</b>	<b>R\$ 1.215.922,48</b>



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 ALESAT COMBUSTÍVEIS 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 Recurso Ordinário e deliberar nos seguintes termos: 1. **Com relação ao pedido de perícia – Foi afastada por unanimidade de votos**, por ser desnecessária, diante dos elementos de prova já constante dos autos. 2. **No mérito, por maioria de votos**, a 2ª Câmara de Julgamento resolve negar provimento ao Recurso interposto, 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. Foram votos vencidos os votos dos Conselheiros Rafael Pereira de Souza, relator originário, e Marcus Mota de Paula Cavalcante, que se pronunciaram pela parcial procedência, excluindo da base de cálculo o valor correspondente a margem de 0,6%, prevista na Portaria 26/1992 da ANP. Esteve presente para sustentação oral, o representante legal da Recorrente, Dr. Sávio de Oliveira Mourão.

SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, 11 de 04 de 2022

HENRIQUE JOSE LEAL Assinado de forma digital por  
JEREISSATI:36233307 HENRIQUE JOSE LEAL  
368 JEREISSATI:36233307368  
Dados: 2021.12.28 18:2:18 -03'00'

Henrique José Leal Jereissati  
Conselheiro Relator

MARIA ELINEIDE SILVA Assinado de forma digital por MARIA  
E SOUZA:25954237387 ELINEIDE SILVA E SOUZA:25954237387  
Dados: 2022.03.21 16:29:51 -03'00'

Francisco José de Oliveira Silva  
PRESIDENTE

Ubiratan Ferreira de Andrade  
Procurador do Estado