



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**  
**3ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

RESOLUÇÃO Nº 050 /2020

05ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 31.01.2020

PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/1065/2013

AUTO DE INFRAÇÃO: 1/2013.05184-4

CGF.: 06.201.085-9

RECORRENTE: ALESAT COMBUSTÍVEIS S.A.

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

CONSELHEIRA RELATORA: TERESA HELENA CARVALHO REBOUÇAS PORTO

**EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO.** Operações com Álcool Etilico Hidratado Combustível. O contribuinte deixou de recolher o ICMS-ST devido pelo ganho de combustível originado da variação de temperatura. Amparo legal: Art. 464 e Art. 431, § 3º do Decreto nº 24.569/97. Preliminar de **ilegitimidade passiva dos representantes legais da empresa** afastada. Autuação **Parcial Procedente**, em virtude de redução dos valores do ICMS e da multa, devido ao **Laudo Pericial** ter apontado uma Base de Cálculo menor que a indicada pela Fiscalização. Sanção contida no art. 123, I, "c", da Lei nº 12.670/96. Recurso ordinário conhecido e parcialmente provido. Confirmada a decisão condenatória proferida em 1ª Instância de **PARCIAL PROCEDÊNCIA** por unanimidade de votos e em conformidade com o Parecer da Assessoria Processual Tributária adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

MP

**Palavras-chave:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. PARCIAL PROCEDENTE. TOTALIZADOR. PERÍCIA SOLICITADA EM 1ª INSTÂNCIA. IMPOSTO DECORRENTE DA EXPANSÃO VOLUMÉTRICA.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo do fato do contribuinte, acima mencionado, deixar de recolher, no exercício de 2008, o ICMS Substituição Tributária devido pelo ganho de combustível originado da variação de temperatura, no valor de R\$ 15.351,27 (quinze mil trezentos e cinquenta e um reais e vinte e sete centavos), referente ao produto Álcool Etilico Hidratado Combustível, constatado em Levantamento Quantitativo de Estoque de Mercadorias.


Dispositivos indicados como infringidos: arts. 73 e 74, ambos do Decreto nº 24.569/97. Penalidade; art. 123, I, "c" da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/2003.

Nas Informações Complementares às fls. 03 a 08 dos autos, os autuantes ratificam o feito fiscal esclarecendo que tal constatação foi feita através do levantamento de estoques do contribuinte, que apresentou uma diferença de 16.207 litros de Álcool Etilico Hidratado Combustível - AEHC resultante do confronto entre o total das entradas, o total de saídas, bem como considerando as quantidades de estoque inicial e final.

Por sua vez a empresa foi intimada a justificar o ocorrido, informando o resultado do levantamento de estoque efetuado pela fiscalização, visando dirimir dúvidas e abrir espaço para argumentações pertinentes, antes da lavratura do Auto de Infração. A empresa apresentou resposta observando que não houve a diferença encontrada pela fiscalização, a fiscalização após avaliar as justificativas apresentadas pelo contribuinte considerou os itens constantes as fls. 07 dos autos.

Instruem os autos: Mandado de Ação Fiscal nº 2012.27433 (fls. 09); Termo de Início de Fiscalização nº 2012.23628 (fls. 10); Termo de Intimação nº 2013.01496 (fls. 14) e Termo de Conclusão de Fiscalização nº 2013.04734 (fls. 12).


O lançamento está embasado na documentação apensada às fls. 13 a 25 dos autos e 01 CD ROOM integrante da ação fiscal foi desmembrado (fls. 148), o qual está na Célula de Perícias, disponibilizado para elucidação da lide fiscal .

 O contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, conforme fls. 27 a 64 dos autos. A defesa está acompanhada da documentação de fls. 65 a 147 dos autos.

Às fls. 149, o Julgador Singular requereu Perícia à CEPED com o fito de verificar dentre outras coisas, a expansão volumétrica da mercadoria por período de apuração.

O resultado do Laudo Pericial indicou uma nova base de cálculo com valor de R\$ 13.456,87 (treze mil quatrocentos e cinquenta e seis reais e oitenta e sete centavos).

A acusada apresentou manifestação acerca do Laudo Pericial, (fls. 178 a 181), na qual ratifica os argumentos apresentados na defesa.



O processo foi julgado Parcial Procedente em 1ª Instância devido ao Laudo Pericial ter apontado uma base de cálculo menor, conforme decisão de fls. 198 a 205 dos autos.

O contribuinte inconformado com a decisão condenatória prolatada em 1ª Instância interpôs recurso ordinário mantendo a mesma linha da defesa, alegando, basicamente: 1) Ilegitimidade passiva da Distribuidora ora recorrente para figurar no pólo passivo da autuação visto que o único responsável/substituto tributário pelo ICMS incidente sobre a gasolina é a refinaria de petróleo; 2) Da inocorrência do aspecto material do fato gerador do imposto previsto no art. 2º, I da Lei Complementar nº 87/1996, nos arts. 113, § 1º e 114 do CTN, e no art. 155, II da Constituição Federal de 1988; 3) Da inocorrência do aspecto temporal do fato gerador do imposto previsto no art. 12, I da LC nº 87/1996: momento da saída da mercadoria e não sua entrada ou estocagem; 4) Da existência de margem de variação dos combustíveis prevista na Portaria DNC nº 26/92 por todos os Fiscos Estaduais e seu caráter de Norma Complementar nos termos do art. 100, I e 111 do CTN; 5) Da cobrança do imposto apenas sobre o volume que exceder ao estoque final; 6) Dos pedidos requer a Improcedência da autuação e subsidiariamente, declarar a improcedência Parcial da infração para que a cobrança se restrinja ao volume que superar o estoque final dos combustíveis, à proporção das saídas internas em relação ao total de saídas e por ultimo a conversão do processo em perícia para recalcular a base de cálculo tributável considerando a margem de presunção de 0,6% prevista na Portaria nº 26/1992 da ANP. Diz que os Fiscos estaduais admitem uma margem de variação de combustíveis de até 0,6% do volume de entradas e sobre o qual não configuraria o fato gerador do imposto, o que foi corroborado com a publicação do Convênio ICMS nº 61/2015, por meio do qual o legislador fiscal reconheceu que não há a ocorrência do fato gerador do ICMS pela simples variação volumétrica decorrente da oscilação da temperatura, desde que dentro dos percentuais de variação admitidos.

A Consultoria Tributária por meio do Parecer nº 09/2020 (fls. 261/263) recomendou a manutenção da decisão singular. A douta PGE adotou referido parecer, conforme fls. 265 dos autos.

É o relatório.



## VOTO DO RELATOR


Trata-se de Auto de Infração lavrado sob o fundamento de que o contribuinte, acima, nominado, deixou de recolher, no exercício de 2008, o ICMS Substituição Tributária, no montante de R\$ 15.351,27 (quinze mil trezentos e cinquenta e um reais e vinte e sete centavos), referente ao produto Álcool Etílico Hidratado Combustível, detectado mediante o Totalizador Anual de Estoque desse produto.

A empresa se manifestou contrariamente à decisão singular condenatória, através da apresentação de recurso ordinário, onde suscitou preliminarmente a Ilegitimidade passiva da **Distribuidora** ora recorrente para figurar no pólo passivo da autuação visto que o único responsável/substituto tributário pelo ICMS incidente sobre a gasolina é a refinaria de petróleo.

*A priori*, rejeita-se a preliminar de ilegitimidade tendo em vista que o § 3º do art. 431, do RICMS, determina que 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.

Quanto ao pedido de perícia, ressalta-se que o Levantamento Quantitativo de Estoque de Mercadorias base para a autuação já foi feito pela Célula de Perícia levando em consideração todos os dados informados pelo contribuinte em sua defesa.

Portanto, houve realização de trabalho pericial, que fez o SLE, chegando à conclusão que a diferença detectada é de 14.207 litros de álcool, portanto menor do que a apontada pela autoridade fiscal, que foi de 16.207 litros.

 Ademais os argumentos da recorrente fundamentam-se na questão das variações de temperaturas que podem acarretar dilatação ou perda de volumes. Sua tese principal é que a diferença constatada pela autuante representa 0,6% (seis décimos por cento) aceitável como perdas ou sobras, por força da Portaria nº 26/1992 da Agência Nacional de Petróleo, “ledo engano”, é preciso dizer que essa regra é para os Postos Revendedores.

Por sua vez os argumentos do recurso ordinário não estão relacionados às falhas no levantamento fiscal, mas sim, à matéria de direito no que rejeitamos de acordo com o artigo 97, inciso II da Lei nº 15.614/2014.

Pois bem, a omissão de entradas do produto Álcool Etílico Hidratado Carburante -AEHC está sujeito ao regime de recolhimento por substituição tributária, conforme os arts. 464, 468 e 484, todos do Decreto nº 24.569/97, *in verbis*:



**Art. 464.** Fica atribuída ao estabelecimento distribuidor de combustíveis domiciliado neste Estado, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido nas operações subsequentes, na qualidade de contribuinte substituto, quando da aquisição de álcool hidratado nas operações internas e interestaduais.

**Art. 468.** A base de cálculo do ICMS a ser retido pelo estabelecimento distribuidor de combustível será o preço máximo ou único de venda ao consumidor final fixado pela autoridade competente.

***Das Operações com Combustíveis Derivados ou não de Petróleo Realizadas pela Refinaria ou suas Bases***

**Art. 484.** Fica atribuída a refinaria de petróleo ou suas bases, na qualidade de contribuinte substituto, nas operações interna 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.

Por certo, que a refinaria ou suas bases deve ter procedido ao recolhimento do ICMS-ST por ocasião da saída dos produtos para as distribuidoras. No entanto, é imperioso destacar que o referido produto quando submetido temperaturas superiores à 20° C sofre dilatação volumétrica e o conseqüente aumento na quantidade de litros.

Em face desse comportamento físico-químico, que resulta no aumento do volume do produto estocado, deveria o contribuinte apurar tal diferença e proceder ao recolhimento desta, na condição de contribuinte substituído, a teor do § 3º do art. 431 do Decreto nº 24.569/97, *in verbis*:

**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.

MP



**§ 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.

Dessa forma, tem-se que a distribuidora estava obrigada a recolher o ICMS-ST incidente sobre o excedente resultante do ganho de volume do Álcool Hidratado decorrente da variação volumétrica (produto submetido à temperatura superior a 20° C).

Para regularizar os estoques de combustíveis, a adquirente deve emitir notas fiscais e este fato enseja o pagamento do imposto. Isto porque a variação volumétrica de combustíveis origina saída de mercadoria, cujo ICMS ainda não foi pago por substituição tributária, em face da operação originária na refinaria levar em conta volume menor, proporcional à temperatura de 20%.

Quanto à alegação da recorrente para que seja considerado o percentual de 0,6% a título de ganho volumétrico, entendo que descabida, porquanto o percentual de que cuida à Portaria do DNC nº 26/92, aplica-se aos Postos Revendedores – PR e visa identificar possíveis vazamentos de combustíveis para o meio ambiente, conforme se depreende do considerando e artigo 5º da Portaria DNC 26/92, abaixo reproduzido.

PORTARIA DNC Nº 26, DE 13.11.1992 - DOU 16.11.1992

*RESOLVE: Instituir o livro de movimentação de combustíveis (LMC) para registro diário, pelos PR's dos estoques e movimentação de compra e venda de produtos e dá outras providências.*

**CONSIDERANDO a necessidade de controles mais eficazes para detectar vazamentos de produtos derivados de PETRÓLEO, de álcool etílico carburante e mistura óleo diesel/biodiesel especificada pela ANP comercializados pelos Postos Revendedores, que possam ocasionar dano ao meio ambiente e/ou à integridade física ou patrimonial da população;**

**Art. 5º.** Independentemente de notificação do DNC, quando for constatada perda do estoque físico de combustível superior a 0,6% (seis décimos por cento) caberá ao PR proceder à apuração das causas e, se detectado vazamento para o meio ambiente, providenciar reparo do(s) equipamento(s) correspondente(s).

Dessa forma, restou caracterizada a infração descrita na exordial, posto que efetivamente o contribuinte não procedeu ao recolhimento do ICMS-ST sobre o excedente do produto Álcool Etílico Hidratado. Destaca-se que na presente hipótese, não se pode precisar com exatidão que a diferença entre os quantitativos de entradas e saídas de mercadorias decorre tão somente da variação da temperatura.

Assim sendo, o contribuinte está sujeito à sanção prevista no art. 123, I, "c" da Lei nº 12.670/96, cuja multa corresponde a uma vez o valor do imposto devido. Esclareço que não cabe, na presente hipótese, o reenquadramento da penalidade para a contida no art.123, VIII, "d", da Lei nº 12.670/96, tendo em vista que existe penalidade específica para a falta de recolhimento, de modo que não existe razão para modificá-la nem por interpretação benéfica, nem por confisco.

Diante do exposto, VOTO pelo conhecimento do recurso ordinário, negar-lhe provimento em parte, para confirmar a decisão **CONDENATÓRIA** proferida pela 1ª Instância **Parcial Procedência**, conforme parecer da Consultoria tributária adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.

#### DEMONSTRATIVO

**BASE DE CÁLCULO.....R\$ 13.456,87**

ICMS ..... R\$ 3.364,22

MULTA.....R\$ 3.364,22

**TOTAL.....R\$ 6.728,44**



## DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente **ALESAT COMBUSTÍVEIS S/A** e recorrido **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**.

Resolvem os membros da 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer em parte do Recurso Ordinário, dar-lhe parcial provimento, e tomar as seguintes deliberações: **1- Quanto à alegação de ilegitimidade passiva dos representantes legais da empresa**, afastar por unanimidade de votos, considerando o previsto no art. 431, § 3º do RICMS; **2- Em relação à variação volumétrica de 0,6% prevista no art. 11, da Portaria nº 26/1992 da Agência Nacional de Petróleo**, afastada por unanimidade de votos, considerando que a referida Portaria trata de mecanismo de proteção ambiental e o respectivo percentual indica perdas de volume, afastando-se, conseqüentemente, o pedido de diligência; **3- No mérito**, resolvem, por unanimidade de votos, confirmar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância e, julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** a acusação fiscal, face à redução apontada no laudo pericial. Decisão nos termos do voto do Conselheiro Relator, de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

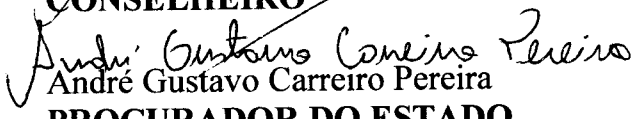
**SALA DAS SESSÕES DA 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 20 de março de 2020

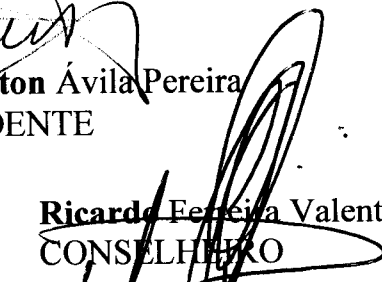
  
Francisco Wellington Ávila Pereira  
PRESIDENTE

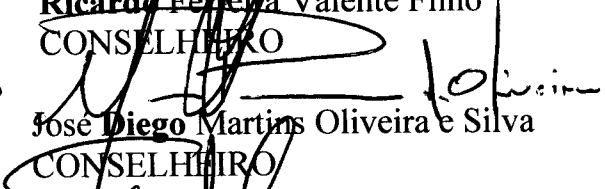
  
Lúcio Flávio Alves  
CONSELHEIRO

  
Teresa Helena Carvalho Rebouças Porto  
CONSELHEIRA Relatora

  
Alexandre Mendes de Sousa  
CONSELHEIRO

  
André Gustavo Carreiro Pereira  
PROCURADOR DO ESTADO  
Ciente: 17/03/2020

  
Ricardo Ferreira Valente Filho  
CONSELHEIRO

  
José Diego Martins Oliveira e Silva  
CONSELHEIRO

  
Felipe Augusto Araújo Muniz  
CONSELHEIRO