



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº: 125 /2018  
26ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 18/06/2018  
PROCESSO Nº 1/10/2016  
AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201515308  
RECORRENTE: PETROBRAS DISTRIBUIDORA S/A  
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA  
CGF: 06.105.987-0  
CONSELHEIRA RELATORA: ALICE GONDIM SALVIANO DE MACEDO

**EMENTA: ICMS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – PROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO 1** – Contribuinte deixou de recolher o ICMS substituição tributária, do período de 2011, em operações com álcool etílico hidratado combustível, com infringência aos arts. 73 e 74 do Decreto 24.569/97. **2** – Imposta a penalidade preceituada no art. 123, I, 'c da Lei nº. 12.670/96, alterado pela Lei nº. 13.418/03. **3** – Alegação de nulidade da decisão de 1ª instância afastada, por se tratar de mero inconformismo quanto aos fundamentos ali adotados. **4** – Legitimidade da Distribuidora para integrar o pólo passivo da demanda, vez que o instituto da substituição tributária não exclui a responsabilidade do contribuinte substituído, quando o imposto não houver sido retido, consoante o que dispõe a parte final do §3º do artigo 431, do Dec. 24.569/97. **5** – Ocorrência da infração na medida em que a quantidade (em litros) de combustível vendida pela empresa autuada foi maior do que aquela sob a qual foi calculado e retido o ICMS-ST pelo contribuinte substituto, e a empresa autuada não recolheu o ICMS-ST relativo à essa diferença. **6** – Indeferida a prova pericial, com fundamento no art. 97, inciso III da Lei nº. 15.614/2014. **7** – Recurso Ordinário conhecido em parte, exceto pela alegação quanto ao caráter confiscatório da multa, e, na parte em que conhecido, não provido – mantida a decisão de **PROCEDÊNCIA** da acusação fiscal proferida em 1ª Instância. **8** – Decisão à unanimidade de votos, em conformidade com o parecer da Consultoria Tributária, referendado pelo douto representante da PGE.

**PALAVRAS-CHAVE:** ICMS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SUBMETIDO À SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES – ALCOOL ETILICO HIDRATADO COMBUSTIVEL – EXPANSÃO VOLUMÉTRICA - PROCEDÊNCIA.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

**01 – RELATÓRIO**

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

*“Falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte, inclusive o devido por substituição tributária, na forma e nos prazos regulamentares.  
O contribuinte deixou de recolher o valor de R\$ 170.710,40 referente ao ICMS-ST do produto álcool etílico hidratado carburante (AEHC) no exercício de 2011, conforme informação complementar anexa”.*

Apontada infringência aos arts. 73 e 74 do Decreto 24.569/97, foi-lhe imposta penalidade preceituada no art. 123, I, 'c' da Lei nº. 12.670/96, alterado pela Lei nº. 13.418/03:

**Demonstrativo do Crédito Tributário (R\$)**

Base de Cálculo	682.842,00
ICMS	170.710,40
Multa	170.710,40
<b>TOTAL</b>	<b>341.420,80</b>

Segundo consta das informações complementares, a legislação estadual atribui ao estabelecimento distribuidor de combustíveis domiciliado neste Estado, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido nas operações subsequentes, quando da aquisição interna e interestadual de Alcol Etílico Hidratado Combustível – AEHC, tendo sido constatado, em levantamento quantitativo de estoque, referente ao período de 01/01/2011 a 31/12/2011, uma diferença de 332.105 litros de AEHC comercializados sem a efetiva comprovação do recolhimento do ICMS devido.

A partir dessa diferença, e para fins de identificar a base de cálculo do ICMS-ST a ser cobrado, a fiscalização multiplicou-a pelo valor de R\$ 2,0561/litro, referente ao Preço Médio Ponderado a Consumidor Final – PMPF vigente no mês de julho/2011, de acordo com o Ato Cotepe/PMPF 07/11.

Anexo à exordial do auto de infração, seguem Mandado de Ação Fiscal nº. 2015.13260, Termo de Início de Fiscalização nº. 2015.12919, Termo de Conclusão nº. 2015.15171, Mídia digital contendo Anexos I e II, Totalizador Anual de Estoques de AEHC, Termos de Intimação 2014.30285 e 2015.01075, Declaração de opção pela EFD, Termo de Notificação 2015.06431 e 2015.35082, Esclarecimentos da autuada aos Termos de Intimações.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

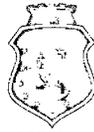
---

A empresa foi intimada do feito e apresentou defesa, alegando a insubsistência da acusação fiscal pelos seguintes fundamentos:

- a) impossibilidade de lavratura do auto de infração com base nos arts. 73 e 74 do RICMS, por capitulação genérica, considerando que os dispositivos infringidos tratam apenas da forma e prazo de recolhimento;
- b) nulidade quanto ao erro no enquadramento da infração por falta de dispositivo legal para a cobrança do ICMS-ST nas operações de saída da Distribuidora até 2015, período anterior à vigência do Convênio ICMS 61, de 27/07/2015;
- c) que teria havido erro na metodologia de apuração utilizada pelo Fisco, que não levou em conta a variação entre a temperatura ambiente, utilizada na venda do combustível, e a temperatura de 20º C, utilizada nas entradas de mercadorias nos estoques da Distribuidora;
- d) que seria definitiva a substituição tributária definida na Refinaria, sendo impossível a cobrança complementar nas demais etapas da cadeia por excedentes originados por variação volumétrica;
- e) que a temperatura de 20º C deveria ser utilizada como referência para definição da base de cálculo presumida, fator este já considerado quando da elaboração dos PMPF para efeito de apuração do ICMS cobrado antecipadamente por substituição tributária (pauta);
- f) confiscatoriedade da multa aplicada no patamar de 100% do imposto entendido como devido;
- g) ao final, caso não se entendesse pela imediata anulação/desconstituição do Auto de Infração, pugnou pela conversão do julgamento em diligência/perícia contábil, a fim de comprovar a inexistência do passivo tributário.

Em decisão de 1ª Instância, o julgador singular entendeu pela PROCEDÊNCIA da acusação fiscal, em decisão assim ementada:

*“ICMS - Auto de Infração. Falta de recolhimento do ICMS. 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. Inocorrência do instituto da decadência com base nos arts. 150, §4º e art. 173, I da Lei nº. 5.172/66 (CTN). DEFESA TEMPESTIVA. Autuação PROCEDENTE”.*



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

---

Inconformada, a empresa autuada apresentou Recurso Ordinário, onde inicialmente faz um breve relato do processo, transcrevendo trechos de sua impugnação no que diz respeito aos principais pontos ali alegados, para então refutar os fundamentos adotados pela decisão de 1ª instância, a partir das seguintes premissas:

- a) que a Recorrente não é substituta tributária bem como não é responsável pelo recolhimento do imposto, exatamente porque trata-se de Distribuidora e não Refinaria;
- b) que o auto de infração e a decisão de 1ª instância não teriam informado quais teriam sido as operações e prestações onde não teria havido o recolhimento do imposto, e que a autuação teria reconhecido expressamente a ocorrência da variação de volume ao afirmar que “não ser possível determinar o momento preciso onde ocorreu a variação do volume nas entradas de AEHC”;
- c) que todo o imposto já havia sido retido, quando da entrada do AEHC no estabelecimento da BR;
- d) que a legislação não prevê a obrigatoriedade de emissão de documento fiscal caso a mercadoria aumente de volume, ou muito menos em que momento deve ser emitido tal documento;
- e) que somente com o Convênio 61/2015 e o Ato Cotepe 33/2015, com vigência a partir de 2016, é que a legislação permitiu a cobrança do ICMS sobre a variação volumétrica;
- f) traz um histórico das normas da ANP sobre os volumes de combustíveis, com o objetivo de demonstrar que o fornecimento dos combustíveis das fontes produtoras (refinarias e usinas) são expressos em suas Notas Fiscais em volumes a temperatura de 20 graus Celsius (L20), mas que os fornecimentos de a partir das Distribuidoras são expressos em suas Notas Fiscais em volumes a temperatura ambiente, do momento em que são fornecidos, podendo ser L32, L30, L19, L15, L22, etc;
- g) afirma que o controle do combustível é realizado com volumes a L20, cabendo a Distribuidora corrigir os volumes para fins de baixa no controle de estoque, mediante tabelas de conversão, ocasião em que reforça a necessidade de realização de perícia técnica, sob pena do cerceamento do direito de defesa;
- h) traz decisões de conselhos administrativos de outros Estados e judiciais que fundamentam sua tese;
- i) reforça a necessidade de reconhecimento do caráter confiscatório da multa;



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

---

- j) pede ao final que a Autoridade Julgadora responda a perguntas então elencadas, pugnando pela nulidade da decisão de 1ª instância, ou por sua total reforma.

A Assessoria Processual-Tributária, por sua vez, em parecer referendado pelo douto representante da PGE, manifestou-se pela manutenção da decisão recorrida, isto é, pela PROCEDÊNCIA da acusação fiscal.

É o relatório.

---

## 02 – VOTO DA RELATORA

---

Trata-se de Recurso Ordinário apresentado contra decisão de procedência da acusação fiscal proferida em 1ª Instância. O recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço em parte, exceto pela alegação de confiscatoriedade da multa, por não se incluir na competência da autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, na forma do art. 48, §2º da Lei nº. 15.614/2014.

O auto de infração versa sobre a falta de recolhimento do ICMS-ST no período de 01/2011 a 12/2011, resultado do levantamento quantitativo de estoques de operações com Álcool Etílico Hidratado Combustível - AEHC, no valor de R\$ 170.710,40, com imposição de multa de igual valor.

Em seu recurso, a Recorrente pugna pelo reconhecimento da nulidade da decisão de 1ª instância, sob o fundamento de que a mesma teria incorrido em diversos equívocos e omissões.

O julgador monocrático, contudo, cuidou de analisar todos os pontos suscitados, passando pela decadência, tratou sobre a questão da responsabilidade e do instituto da substituição tributária, abordou o aspecto da expansão volumétrica, apontou Resoluções desse Contencioso que respaldam seu entendimento, tratou ainda do aspecto confiscatório da multa, bem como indeferiu, fundamentadamente, o pedido de perícia reclamado pela atuada.

Referido pedido trata-se, em verdade, de mero inconformismo da Recorrente, que não merece ser acolhido.

Ultrapassada essa questão, cumpre analisar a preliminar suscitada, de que a Recorrente, pelo fato de ser Distribuidora e não Refinaria, não seria substituta tributária, nem responsável pelo recolhimento do imposto.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

---

A empresa autuada tem Classificação Nacional de Atividade Econômica - CNAE, como "Comércio Atacadista de Álcool Carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, exceto lubrificantes, não realizado por transportador retalhista (TRR)" - CNAE 4681-8/01.

Noticie que no caso específico do Álcool Etilico Hidratado Carburante -AEHC, cuja cadeia de comercialização não inclui a participação da refinaria, a apuração e recolhimento do ICMS, em regime de substituição tributária por entrada, é de responsabilidade da Distribuidora, devendo o imposto ser mensalmente recolhido, conforme o talhado no art. 464 do Dec. 24.569/97-RICMS.

Já nas operações com participação das refinarias, o art. 484 a elas atribui a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes, na qualidade de contribuinte substituto:

*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.*

Mesmo nessas hipóteses, a responsabilidade da Distribuidora não está afastada, pois o art. 431, §3º do Decreto nº. 24.569/97 estabelece a possibilidade de se cobrar do substituído o imposto que, devido por substituição tributária, não for indicado no documento fiscal próprio ou não houver sido retido:

*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.*

No caso em comento, estando a acusação versada no fato de que a quantidade saída (venda) teria sido maior que a quantidade entrada no estoque (compra) da Distribuidora, há que se entender legítima a imputação da Recorrente no pólo passivo da autuação, pela hipótese do imposto incidente



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

---

sobre essa diferença não ter sido retido/recolhido, atraindo a regra da parte final do §3º do art. 431 do RICMS/CE.

Tal aspecto, ressalte-se, foi deveras explorado pela decisão de 1ª instância, quando do tópico "DA LEGISLAÇÃO E DA DOCTRINA", não havendo inclusive necessidade de se pontuar quais documentos não teriam indicado o valor do ICMS objeto da substituição, já que a infração apontada é baseada na ausência de retenção/recolhimento em decorrência de levantamento quantitativo de estoques, de modo que o argumento suscitado pela Recorrente deve ser afastado.

Quanto à questão de mérito propriamente dita, no caso dos autos o agente fiscal, quando da verificação de que a empresa autuada teria dado saídas de mercadoria em quantidades superiores às entradas, intimou a Recorrente para que apresentasse justificativa para as omissões encontradas, porém, a empresa aduziu que os valores apontados pela SEFAZ/CE como diferenças quantitativas de estoque correspondem aos litros do combustível adquiridos através do processo físico da dilatação do produto, decorrente da variação de temperatura.

Ficou comprovado nos autos que o recolhimento do ICMS em regime de substituição tributária, quando da entrada do produto AEHC na empresa autuada foi em quantidade menor do que aquela que efetivamente foi negociada na saída, uma vez que o produto é adquirido à temperatura de 20° C e a temperatura ambiente do Ceará é sempre superior, assim, o lançamento decorre da quantidade de AEHC que foi acrescida, tendo em vista o fenômeno natural (expansão volumétrica).

No caso em tela, refere-se a cobrança de ICMS em face de quantidade verdadeira e real do combustível efetivamente vendido pela empresa, configurando incidência do ICMS na tradição desse volume comercializado a maior e ter, a distribuidora, auferido lucros nessas operações.

Desta feita, irrelevante, dentro do princípio da objetividade do fato gerador, conforme comando incerto no art. 118 do CTN, a natureza do objeto que lhe deu causa. Assim, oportuno trazer o catalogado no art. 3º, inciso I do Dec. 24.569/97- RICMS:

*Art. 3º Ocorre o fato gerador do ICMS no momento:*

*I - da saída, a qualquer título, de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro do mesmo titular;*

Correto o procedimento fiscal, uma vez que proceder de outra maneira seria ratificar uma forma de enriquecimento sem causa.

Nesse sentido é que o próprio Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 593849, com repercussão geral reconhecida, já decidiu que os contribuintes tem

7



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

---

direito a reaver diferenças em regime de substituição tributária, revendo o entendimento anterior manifestado na ADI 1851. O Tribunal entendeu que o contribuinte tem direito à diferença entre o valor do tributo recolhido previamente e aquele realmente devido no momento da venda. Pelo princípio da simetria, correntes doutrinárias defendem que o Estado também poderia cobrar eventual carga complementar nesse tipo de situação.

Por fim, quanto ao pedido de perícia, entendo por indeferi-lo, considerando que não há resultado útil ao processo, já que os elementos contidos nos autos foram fornecidos pela própria empresa e resultaram do levantamento quantitativo de estoques, na forma do art. 97, inciso III da Lei nº. 15.614/2014, *in verbis*:

*Art. 97. O julgador indeferirá, de forma fundamentada, o pedido de realização de perícia, quando:*

*[...]*

*III – os fatos forem incontroversos e os elementos contidos nos autos forem suficientes à formação de seu convencimento;*

Quanto às perguntas elaboradas pela Recorrente às fls. 769 e 770, entendo que as mesmas referem-se a questões compreendidas na tese argumentativa já exposta e debatida por ocasião da decisão de 1ª instância e por ocasião desse voto. Ademais, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão, nos termos do que dispõe o inciso IV do § 1º do art. 489 do Código de Processo Civil/2015, interpretado a *contrario sensu*:

*Art. 489. Omissis.*

*§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:*

*[...]*

*IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;*

Não havendo, portanto, outros elementos que possam afastar a conduta tipificada, permanece a infração ao art. 73 e 74 do Decreto 24.569/97, com sanção prevista no Art. 123, I, 'c' da Lei nº. 12.670/96, com redação dada pela Lei nº. 13.418/03.

**Ex positis**, voto para que se conheça parcialmente do recurso ordinário, para negar-lhe provimento confirmando a decisão de **PROCEDÊNCIA** da acusação fiscal proferida em 1ª instância. 2

É como VOTO.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

03 - DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Demonstrativo do Crédito Tributário (R\$)

Base de Cálculo	682.842,00
ICMS	170.710,40
Multa	170.710,40
<b>TOTAL</b>	<b>341.420,80</b>

04 - DECISÃO

Processo de Recurso nº 1/10/2016 – Auto de Infração: 1/201515308. Recorrente: **PETROBRAS DISTRIBUIDORA S/A**. Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

Decisão: “Resolvem os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer em parte do Recurso Ordinário e tomar as seguintes deliberações: 1. Quanto à alegação de nulidade do julgamento de 1ª Instância, sob o argumento de que o julgador monocrático teria deixado de apreciar alguns argumentos aduzidos na impugnação, resolvem afastar por unanimidade de votos, porquanto não vislumbraram na decisão singular a omissão apontada pela Defesa; 2. Quanto à alegação de ilegitimidade passiva da autuada, sob o argumento de que não sendo refinaria, a empresa não seria a responsável pelo recolhimento do ICMS-ST exigido, resolvem afastar por unanimidade de votos, entendendo que a substituição tributária não exclui a responsabilidade do contribuinte substituído, quando o imposto não houver sido retido, consoante o que dispõe o §3º do artigo 431, do Dec. 24.569/97; 3. Em referência ao pedido de PERÍCIA feito pela parte, resolvem indeferir-lo por considerarem o exame pericial desnecessário ao caso, haja vista que os elementos de prova presentes nos autos já são suficientes à formação do convencimento do colegiado julgador; 4. No mérito, resolvem, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Ordinário interposto, para confirmar a decisão **CONDENATÓRIA** exarada na 1ª Instância, entendendo-se que a infração apontada no AI de fato ocorreu, na medida em que a quantidade (em litros) de combustível vendida pela empresa autuada foi maior do que aquela sob a qual foi calculado e retido o ICMS-ST pelo contribuinte substituto, e a empresa autuada não recolheu o ICMS-ST relativo à essa diferença. Não se conhece do Recurso na parte referente ao alegado caráter confiscatório da multa aplicada, em face do disposto no art. 48, §2º, da Lei nº

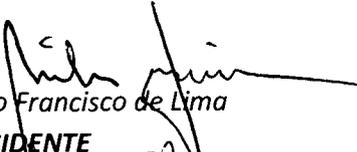


SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

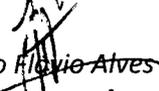
---

15.614/14. Decisão nos termos do voto da Conselheira Relatora e em conformidade com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado".

SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE REC. TRIBUTÁRIOS,  
em Fortaleza, 20 de agosto de 2018.

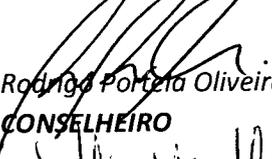
  
Abílio Francisco de Lima  
**PRESIDENTE**

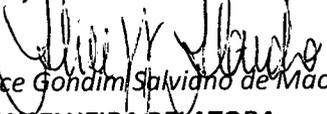
  
José Wilame Falcão de Souza  
**CONSELHEIRO**

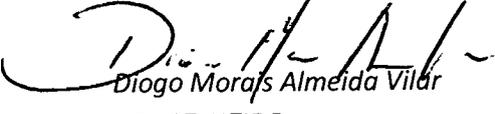
  
Lúcio Flávio Alves  
**CONSELHEIRO**

  
José Augusto Teixeira  
**CONSELHEIRO**

  
Rafael Lessa Costa Barboza  
**PROCURADOR DO ESTADO**

  
Rodrigo Portela Oliveira  
**CONSELHEIRO**

  
Alice Gondim Salviano de Macedo  
**CONSELHEIRA RELATORA**

  
Diogo Moraes Almeida Vilar  
**CONSELHEIRO**