



**SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

RESOLUÇÃO Nº 141/2019

48ª SESSÃO ORDINÁRIA AOS 18 DE JULHO DE 2019

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/3903/2016

AI Nº 1/2016 18666-4

RECORRENTE: ALESAT COMBUSTÍVEIS S/A

CGF: 06.201.381-5

RECORRIDO CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATOR: FERNANDO AUGUSTO DE MELO FALCÃO

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE COMBUSTÍVEIS. OMISSÃO DE ENTRADA. Contribuinte Substituto com responsabilidade tributária pelo recolhimento do ICMS Substituição Tributária. Variação Incidência de ICMS ST sobre as diferenças volumétricas de combustível encontradas por levantamento quantitativo de estoque na entrada. Decisão por unanimidade em negar provimento ao Recurso Ordinário e manter incólume a decisão de 1ª Instância conforme voto do relator e parecer da Assessoria Processual Tributária adotada pelo representante da douta Procuradoria

Palavras Chaves: ICMS Falta de recolhimento. Omissão de entrada. Substituição Tributária. Combustíveis Levantamento quantitativo

RELATÓRIO

O agente do Fisco lavrou o auto de infração em exame com a seguinte redação:

“FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. NO TODO OU EM PARTE, INCLUSIVE O DE POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA FORMA E NOS PRAZOS REGULAMENTARES. A EMPRESA DEIXOU DE RECOLHER, EM 2013, ICMS ST NO VALOR DE R\$33.593,77 DEVIDO PELA DIFERENÇA DE 61.924 LITROS DE ÁLCOOL HIDRATADO ADQUIRIDOS SEM A EFETIVA COMPROVAÇÃO DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, CONFORME LEVANTAMENTO DE ESTOQUE DETALHADO EM INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR ANEXA”

Apontou como violado o artigo 73 e 74 do Decreto nº 24.569/97, sugerindo a penalidade inserta no artigo 123, I, “c” da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/03

Nas informações complementares, acostada às fls. 03 a 11, consta que a ação fiscal foi baseada em levantamento quantitativo de estoque referente ao período de 01/01/2013 a 31/12/2013 com base na Escrituração Fiscal Digital- EFD informada pelo contribuinte à SEFAZ.

O sujeito passivo tomou ciência do resultado do levantamento de estoque efetuado, mediante Termo de Intimação nº 2016.05921, enviado por meio de Aviso de Recepção – AR, dando-lhe oportunidade de dirimir dúvidas e abrindo espaço para argumentações pertinentes, antes da lavratura do Auto de Infração.

Após análise dos documentos da empresa fiscalizada, o Auditor Fiscal concluiu pela existência de diferença entre entradas e saídas do produto álcool hidratado (AEHC) no período de 01/01/2013 a 31/12/2013.

Assim, foi lavrado o Auto de Infração nº 2016.18666 em 01/09/2016, com penalidade prevista no artigo 123, I, “c” da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/03 nos seguintes valores:

ICMS ST	R\$33.593,77
MULTA	R\$33.593,77
TOTAL	R\$ 67.187,54

Na impugnação acostada às fls. 34 a 64, a empresa apresentou os seguintes argumentos:

- Que a suposta diferença volumétrica encontrada pela fiscalização seria devida pela dilatação sofrida pelo combustível, decorrente do aumento de temperatura a que é submetido;
- Que o registro das entradas do combustível nos livros contábeis era feita com base no volume medido a 20°C, ao passo que, quando da saída da mercadoria e levantamento de estoque, o volume é aferido à temperatura ambiente, cuja média geralmente é superior, ocasião em que já houve dilatação volumétrica em função do aumento da temperatura;
- Que a alteração de temperatura é capaz de modificar o volume do combustível estocado, sem que essa alteração represente compra e venda do produto;
- Que há no ordenamento jurídico, uma permissão legal de diferença de estoque no caso de combustíveis, estabelecendo-se uma zona, na qual é razoável presumir que a variação de estoque ocorreu em razão das características naturais do produto;
- Que é prática consolidada e reiterada dos agentes de fiscalização da Agência Nacional de Petróleo – ANP a aceitação, como perdas ou sobras, da quantidade correspondente, ao menos, ao percentual de 0,6% do volume de mercadorias, sendo inconteste a admissão dessa variação pelos Fiscos de todo o país;

- Que a diferença de estoque decorrente da variação de temperatura ocorreu na forma da legislação aplicável, inclusive dentro da margem aceitável pela ANP e admitida pelo próprio Tribunal Administrativo do Estado do Ceará e em diversos precedentes de outros Tribunais Administrativos;
- Que a cobrança do imposto não poderia tomar como base de cálculo o volume total de combustível supostamente omitido, pois o fato gerador somente se materializa com a saída da mercadoria, e não com sua entrada;
- Que não há imposto a ser cobrado, haja vista, o agente fiscal não poderia presumir que as mercadorias supostamente adquiridas sem o registro de entrada teriam sido comercializadas;
- Que a penalidade aplicada com base no artigo 123. I, "c", da Lei nº 12.670/96 está errada, pois a correta seria aplicar a penalidade prevista no artigo 123, VIII, "d", da Lei nº 12.670/96;
- Que a aplicação da multa equivalente à obrigação principal revela-se de caráter confiscatório;
- Que seja realizada prova pericial na escrita contábil e nos documentos fiscais da empresa, de forma a ratificar os fatos narrados.

Na instância de piso o auto de infração teve julgamento nº 1255/18, decidiu-se pelo indeferimento do pedido de perícia e pela procedência do Auto de Infração, visto que o levantamento fiscal não deixou dúvidas quanto ao ilícito tributário cometido, não devendo ser aceitos os argumentos apresentados pela Impugnante.

Inconformada com a decisão singular, a empresa ingressou com Recurso Ordinário às fls. 104 a 157, com os seguintes argumentos e pedidos:

- Necessidade de realização de prova pericial, principalmente com vistas a tornar inequívoco a afirmação de que a alteração de temperatura é capaz de alterar o volume do combustível estocado, sem que esta configure fato gerador do ICMS;
- Entendimento dos Tribunais Administrativos quanto na esfera judicial possuem entendimentos quanto a ilegalidade da cobrança de ICMS-ST complementar nas hipóteses de aumento de volume de combustível em face da variação de temperatura;
- Inexistência do aspecto material do fato gerador do ICMS, com fulcro no art. 2º, I, da Lei complementar nº 87/96, nos art.113, §1º e 114 do CTN, e no art. 155, II, da Constituição Federal;
- Da existência da 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;
- Inaplicabilidade da multa prevista no artigo 123, I, "c", da Lei nº 12.670/96;
- Desproporcionalidade da aplicação da multa à gravidade da infração;
- Aplicabilidade da multa prevista no artigo 123, VIII, "d" da Lei nº 12.670/96;
- Reitera o pedido de realização de prova pericial;

Para ao final requerer a nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

A Célula de Assessoria Processual Tributária em seu Parecer nº 142/2019 presente às fls.175 a184, adotado pelo representante da Douta Procuradoria do Estado, se manifesta pelo conhecimento do Recurso Ordinário, negar-lhe provimento, para que seja mantida a decisão singular de

procedência do auto de infração, em razão da evidência das provas dos autos que a empresa não efetuou o recolhimento do ICMS ST – álcool hidratado, com correta aplicação da penalidade prevista no artigo 123, I, “c” da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/03.

Eis o relatório.

VOTO DO RELATOR

O presente processo acusa o contribuinte de deixar de recolher, no exercício de 2013, o ICMS Substituição Tributária, no valor de R\$ 33.593,77 (trinta e três mil, quinhentos e noventa e três reais e setenta e sete reais), referente ao produto Álcool Etílico Hidratado Combustível - AEHC), constatado em Levantamento Quantitativo de Estoque.

Preliminarmente, cabe analisar a nulidade suscitada pela Recorrente quanto ao cerceamento ao direito de defesa por indeferimento ao pedido de perícia técnica.

A conversão do processo em realização de perícia é medida corrente no âmbito deste órgão administrativo. Contudo, não é um direito absoluto. O art. 97 da Lei nº 15.614/2014 elenca as possibilidades de indeferimento:

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

I - formulado de modo genérico;

II - não observada a pertinência dos quesitos formulados aos fatos imputados na autuação;

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

IV - tratar-se de fatos notórios, verossímeis e compatíveis com a realidade e as provas constantes dos autos;

V - a verificação for prescindível ou relacionada com documentos cuja juntada ou modo de realização seja impraticável;

VI - a prova do fato não dependa de conhecimento técnico especializado.

Nenhum fato impeditivo, modificativo ou extintivo foi apresentado pelo contribuinte. O levantamento quantitativo em si, também não foi objeto de questionamento.

A metodologia adotada pela Autoridade Fiscal é o somatório do estoque inicial com as entradas, cujo resultado esperado deverá ser igual ao somatório do estoque final com as saídas.

O resultado algébrico da fórmula acima descrita não deixa dúvidas quanto ao resultado obtido. Nada foi argumentado quanto à inconsistência nos elementos que serviram de base ou, mesmo, erro material cometido pelo Autuante no trato com os dados.

Assim, entende-se fundamentada a negativa de realização de perícia no inciso III do art. 97 da Lei nº15.614/2014, não havendo qualquer afronta ao cerceamento ao direito de defesa nem ao contraditório.

Quanto ao argumento de inaplicabilidade da metodologia utilizada, levantamento quantitativo de mercadoria, por se tratar de combustível e estar sujeito a variação de volume em função da oscilação da temperatura, também se afasta tal nulidade. O combustível é perfeitamente mensurável e possui unidade de medida como qualquer outro líquido. A Autoridade Fiscal tem a liberdade de escolher a metodologia que julgar mais adequada ao momento e ao objeto da fiscalização. No caso, não se vislumbra fundamento fático nem jurídico que justifique sua inaplicabilidade, motivo pelo qual se afasta a nulidade suscitada.

No caso que se cuida, a empresa em questão foi autuada devido ao fato de ter sido constatado, em levantamento quantitativo de estoque, referente ao período de 2013, que foram efetuadas operações de saídas de Álcool Etílico Hidratado Combustível em quantidade superior às suas entradas, sem a devida comprovação de recolhimento do ICMS-ST.

O álcool etílico hidratado combustível – AEHC - está sujeito ao regime de recolhimento por substituição tributária, conforme os arts. 464, 468 e 484, todos do Decreto nº 24.569/1997, *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.

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.

Assim, a refinaria ou suas bases são responsáveis pelo 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 a 20°C sofre dilatação e o consequente aumento volumétrico.

Em face dessa característica, deveria o contribuinte apurar tal diferença e proceder ao seu recolhimento, na condição de contribuinte substituído, conforme § 3º do art. 431 do Decreto nº24.569/1997:

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.

A distribuidora estava, assim, obrigada a recolher o ICMS-ST incidente sobre o excedente volumétrico decorrente da variação de temperatura.

Aduz, ainda, a Recorrente, que não ocorreu o aspecto material do fato gerador do ICMS, visto que a mera alteração do estado físico de um produto, não corresponde a uma operação de circulação de mercadoria, previsto no inciso I do artigo 2º da Lei Complementar nº 87/1996, nos arts. 113, § 1º e 114 do CTN e artigo 155, inciso II da Constituição Federal de 1988, ao argumento que a diferença se originou do aumento de temperatura, logo, não seria objeto de incidência do tributo.

Os dispositivos mencionados pela Recorrente referem-se a ocorrência da incidência tributária, obrigações tributárias, fato gerador e operações relativas à circulação de mercadorias, nesta ordem. Contudo, inconsistentes os argumentos neles fundados.

A ocorrência do fato gerador e sua materialidade está definido no inciso I do art. 116 do CTN:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

No caso em debate, não paira dúvida sobre a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. A materialidade da mercadoria, embora decorrente de fato da natureza, foi admitida pelo próprio contribuinte já que as informações para lavratura do auto de infração foram extraídas dos dados fornecidos em sua EFD – Escrituração Fiscal Digital à esta Secretaria.

O contribuinte argumenta, ainda, que não houve venda, ou seja, inexistente o aspecto temporal do fato gerador do ICMS. Ora, a fiscalização demonstrou, sem deixar dúvida que houve efetiva comercialização do produto resultante do excesso volumétrico, visto que a diferença objeto da autuação foi identificada a partir da EFD do autuado, havendo, assim, efetiva transferência da titularidade, quando da alienação que promovera, segundo seus próprios registros. Depreende-se que houve a incidência do inciso I do art. 12 da Lei Complementar 87/1996:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

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

Quanto a 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 26/1992, 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 26/1992:

PORTARIA DNC Nº 26, DE 13 DE NOVEMBRO DE 1992

Institui o LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS (LMC) para registro diário, pelo Posto Revendedor (PR), dos estoques e das movimentações de compra e venda de gasolinas, óleo diesel, querosene iluminante, álcool etílico hidratado carburante e mistura metanol/etanol/gasolina, devendo sua escrituração ser efetuada consoante Instrução Normativa anexa.

CONSIDERANDO a necessidade de 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;

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 o reparo do(s) equipamento(s) correspondente(s).

Com relação aos pedidos de parcial procedência para que a cobrança se restrinja ao (i) volume que superar o estoque final dos combustíveis; (ii) ao volume que superar a margem de variação apurada no Ato Cotepe nº 33/2015; ou (iii) à proporção das saídas internas em relação ao total de saídas, pois em relação às saídas interestaduais, houve sim o recolhimento

do ICMS-ST pela distribuidora; se entende, irrelevante tais argumentos recursais, visto que sem amparo fático.

O que se tem de concreto é que a análise da movimentação quantitativa da mercadoria, realizada por procedimento algébrico, com dados extraídos das EFD's do próprio contribuinte e disponibilizados ao Fisco, não foi objeto de questionamento, não foi apontado nenhum vício que os tornasse imprestáveis ao resultado da fiscalização.

Quanto ao caráter confiscatório da multa aplicada, não pode ser apreciado nesta seara, em razão da expressa disposição do art. 48, § 2º da Lei nº 15.614/2014, *in verbis*:

Art. 48. O julgamento de processo administrativo-tributário no CONAT é da competência inicial dos Julgadores Administrativo-Tributários sob a forma monocrática, observado o disposto no art.121 desta Lei, e quando em grau de recurso, dos órgãos do CRT, em deliberação coletiva.

§ 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.

(GN)

Portanto, em face das provas colacionadas no presente processo, voto pelo conhecimento do Recurso Ordinário, negar-lhe provimento, afastando as nulidades requeridas, confirmar a decisão de procedência exarada em primeira instância e julgar procedente a imputação, nos termos do parecer da Assessoria Processual Tributária adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO	
ICMS	MULTA
R\$ 33.593,77	R\$ 33.593,77


DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do Processo de Recurso nº 1/3903/2016 - Auto de Infração 1/201618666. **Recorrente: ALESAT COMBUSTIVEIS S. A.** Recorrido: Célula de Julgamento de 1ª Instância. Relator: Conselheiro FERNANDO AUGUSTO DE MELO FALCÃO.

DECISÃO: Resolvem os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário e deliberar nos seguintes termos: **1. Quanto à nulidade apontada pela parte** - afastada por unanimidade de votos, em razão de inexistir cerceamento ao direito de defesa; **2.1. quanto ao pedido de revisão do levantamento fiscal** – afastado por unanimidade de votos, em razão da realização de perícia ser desnecessária para o julgamento do caso concreto, nos termos do art. 97, III, da Lei 15614/14, porquanto a variação volumétrica do combustível estar devidamente demonstrada nos autos; **2.2. quanto ao pretenso reconhecimento de inexistência do aspecto material do fato gerador do ICMS** – afastado por unanimidade de votos, porquanto efetivamente comprovada a circulação da mercadoria excedente; **3.1. quanto ao pedido de procedência parcial do auto para cobrança do ICMS sobre o volume que superar o estoque final dos combustíveis** - afastada por unanimidade de votos, por reconhecer que o excedente total do combustível está comprovado e enseja a cobrança do tributo sobre todo o e excedente não recolhido; **3.2. quanto ao pedido de procedência parcial do auto para cobrança do ICMS sobre o volume que superar a margem de variação volumétrica do combustível** - afastada por unanimidade de votos, por reconhecer que o excedente total do combustível está comprovado e enseja a cobrança do tributo sobre todo o e excedente não recolhido; **3.3. quanto ao pedido de procedência parcial do auto para cobrança do ICMS sobre a proporção de saídas internas em relação ao total de saídas** – afastada por unanimidade de votos, em razão de que a proporcionalidade sugerida se refere as saídas de mercadorias; contudo o presente Auto de Infração é decorrente de falta de recolhimento oriundo de omissão de entradas; **4. quanto à alegação do caráter confiscatório da**

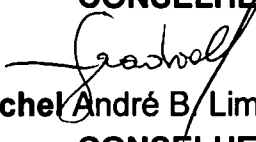
multa – afastada por unanimidade de votos, em razão de que este órgão de julgamento não pode se manifestar a respeito da presente matéria, não cabendo a este Conselho analisar tal questão, uma vez que o controle de constitucionalidade de Lei é de exclusiva competência do Poder Judiciário. 5. **No mérito**, também por unanimidade de votos, a 4ª Câmara nega provimento ao recurso interposto, para confirmar a decisão **condenatória** exarada em 1ª Instância, nos termos do voto do Conselheiro Relator, de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

SALA DE SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 17 de setembro de 2019.


Lúcia de Fátima Calou de Araújo
PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA


José Augusto Teixeira
CONSELHEIRO


Ivete Maurício de Lima
CONSELHEIRA


Michel André B. Lima Gradvohl
CONSELHEIRO


Rafael Lessa Costa Barboza
PROCURADOR DO ESTADO


P/ Tiago Parente Lessa
CONSELHEIRO


Robério Fontenele de Carvalho
CONSELHEIRA


Fernando Augusto de Melo Falcão
CONSELHEIRO