



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

**RESOLUÇÃO No 180/2022**

**35ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL EM 23\_09\_2022**

**PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/4267/2019**

**AUTO DE INFRAÇÃO: 1/201917975**

**AUTUANTE: LUCIANE MIRANDA DE CARVALHO E OUTRA**

**RECORRENTE: ALESAT COMBUSTÍVEIS S/A**

**CGF: 06.201.381-5**

**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

**RELATOR DESIGNADO: FRANCISCO WELLINGTON ÁVILA PEREIRA**

**EMENTA: FALTA DE RECOLHIMENTO. 1.** O Contribuinte deixou de recolher ICMS-ST por ocasião das entradas de Óleo Diesel A. **2.** Período da infração: 2015. **3.** Auto de infração julgado **PROCEDENTE. 4. Legislação aplicável:** artigos 73, 74, 128, 139, 174, 431, § 3º, e 484 do Decreto 24.569/97. Penalidade inserta no Artigo 123, Inciso I, "c", da Lei 12.670/96, alterada pela 13.418/03. **5. Voto:** Conhecer do Recurso Ordinário, negar-lhe provimento e julgar **PROCEDENTE** a acusação fiscal. Decisão de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária e com a manifestação em sessão do representante da Duta PGE.

**PALAVRAS-CHAVE:** Falta de Recolhimento. ST. Combustível.

## **1. RELATÓRIO**

A peça inaugural do processo estampa como acusação: "Falta de recolhimento da substituição tributária do produto Diesel A..."

Foram apontados como dispositivos legais infringidos: os artigos 73 e 74 do RICMS. Penalidade inserta no Artigo 123, I, "c" da Lei 12.670/96, alterada pela 13.418/03

Crédito Tributário: **ICMS** R\$ 82.818,37 **MULTA** R\$ 82.818,37

Compõem o processo: Auto de Infração, Termos de Início e de Conclusão de Fiscalização, CD com as informações da autuação.

O contribuinte ingressou com defesa e o nobre julgador singular se pronunciou pela Procedência da autuação.

A Autuada apresentou Recurso Ordinário argumentando que:



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

- 1) Que as supostas diferenças encontradas no levantamento se referem a “Ajustes de Inventário”. Essas oscilações volumétricas ocorrem em decorrência da variação de temperatura entre a saída do combustível na Distribuidora e a venda aos seus consumidores.
- 2) Da inocorrência do aspecto material do fato gerador do imposto lançado na inicial.
- 3) Da inocorrência do aspecto temporal do fato gerador do imposto lançado na inicial. Momento da saída da mercadoria e não da sua entrada ou estocagem.
- 4) Aplicação do percentual de Margem de Variação dos Combustíveis estabelecido na Portaria DNC 26/92 para que seja declarado a Parcial Procedência da autuação.
- 5) Roga pela realização de Perícia para que se apure o levantamento de Estoque utilizando-se o percentual da Portaria DNC 26/92.
- 6) Alega a ilegitimidade passiva da autuada para ser responsabilizada pelo ICMS não recolhido pela refinaria de petróleo. Responsabilidade tributária para frente a cargo exclusivamente da Refinaria de Petróleo.
- 7) Pede, ainda, que o ICMS seja exigido apenas da parcela de combustível (ganhos volumétricos) que foi efetivamente comercializada, excluindo-se aquilo que remanescer no estoque final.
- 8) Ao final requer a parcial procedência para que seja excluído do levantamento fiscal a proporção das saídas interestaduais do combustível.

É o relatório.

## **2. VOTO DO RELATOR**

Versa o presente processo acerca de Falta de Recolhimento de ICMS-ST devido pela Omissão de Entradas do produto Diesel A.

### **2.1 DAS PRELIMINARES**

Sem preliminar.

### **2.2 DO MÉRITO**

O procedimento adotado pela fiscalização está respaldado em levantamento técnico amparado na Lei do ICMS, previsto no art. 92, abaixo transcrito, e tem como método aplicado a contagem de estoques.



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

**Art. 92. O movimento real tributável, realizado pelo estabelecimento em determinado período, poderá ser apurado através de levantamento fiscal e contábil, em que serão considerados o valor de entradas e saídas de mercadorias, o dos estoques inicial e final, as despesas, outros gastos, outras receitas e lucros do estabelecimento, inclusive levantamento unitário com identificação das mercadorias e outros elementos informativos.**

No levantamento efetuado foi verificado o Estoque inicial, a este foram acrescidas as operações de entradas, em seguida foram subtraídas as operações de saídas e o estoque Final declarado pelo Contribuinte, de modo que quando o estoque inicial e as entradas são inferiores a soma das saídas mais o estoque final a diferença é considerada como aquisição de mercadorias sem documento fiscal.

O Contribuinte, desta forma, infringiu a legislação do Estado do Ceará em relação à obrigatoriedade da exigência do documento fiscal por ocasião das compras, conforme determina o artigo 169, 174 e 176-A do Decreto Nº 24.569/97, transcritos a seguir:

**Art. 139. Sempre que for obrigatória a emissão de documento fiscal, o destinatário da mercadoria ou bem e o usuário do serviço são obrigados a exigir tal documento daquele que deva emití-lo, contendo todos os requisitos legais.**

**Art. 174. A nota fiscal será emitida:**

**I - antes de iniciada a saída da mercadoria ou bem;**

**Art. 176-A. Fica o contribuinte usuário de Processamento Eletrônico de Dados (PED) obrigado ao uso da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), em substituição à Nota Fiscal modelo 1 ou 1A, nos termos estabelecidos neste Decreto.**

Também citamos o artigo 431, § 3º, e 484 do RICMS, abaixo transcrito, que estabelece a obrigação pelo recolhimento do ICMS ST incidente sobre as operações internas e interestaduais de entrada de Combustíveis neste Estado.

**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 subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, nas operações e prestações interestaduais**



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

**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.**

**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.**

A Recorrente não contesta o levantamento diretamente. Não apresenta incorreções nas operações lançadas no mesmo.

A Tese trazida pela Parte centra-se na inocorrência do aspecto material do fato gerador do imposto, bem como na inocorrência do aspecto temporal do fato gerador do imposto, lançado na inicial.

Segundo a mesma, as saídas em volume maior que as entradas são fruto do ganho volumétrico gerado pela dilatação do combustível que é adquirido a temperatura de 20º C e comercializado em temperatura ambiente superior àquela.

Ao nosso sentir, é coerente o raciocínio da Recorrente, ao sustentar que pode haver ganho de volume quando o combustível é armazenado na Distribuidora. Só discordamos da consequência que esse fato gera.

Primeiro que a Autuada não comprova qual seria exatamente o tamanho ganho volumétrico ocorrido. Tal fato não é de fácil mensuração, uma vez que a temperatura em nosso Estado varia durante o ano. Em certas épocas a temperatura pode variar de 24º a 31º C no mesmo dia. A cada operação realizada no dia há uma variação de volume diferente.

Supondo que a omissão de entradas tenha ocorrido somente pelo ganho volumétrico, parte deste ganho foi comercializado pelo contribuinte e parte encontra-se armazenado em seu estoque. Ficou demonstrado que houve a entrada de combustível em nosso Estado em volume superior ao que foi destacado nas Notas Fiscais de Entradas interestaduais.

Logo, restou comprovado que houve falta de recolhimento do ICMS incidente sobre esse volume.



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

O ICMS que é cobrado nas entradas por ST se refere às saídas subsequentes ocorridas na cadeia de venda do produto. Logo, se houve vendas de mercadorias em volume maior do que àquelas que foram tomadas nas entradas, deve-se fazer o ajuste de estoques e recolher o ICMS ST.

Em relação ao segundo argumento da Recorrente pela aplicação do percentual de Margem de Variação dos Combustíveis estabelecido na Portaria DNC 26/92.

Discordamos da argumentação trazida, posto que essa Portaria trata de estabelecer 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.

A referida norma estabelece que quando for constatada **perda do estoque físico** de combustível superior a 0,6% (seis décimos por cento) caberá ao Posto Revendedor proceder à apuração das causas.

No caso em questão, não se trata de Posto Revendedor, mas sim de Distribuidora e **não houve perda** de estoque físico, **mas sim ganho** de volume. Por esses motivos, entendo que a portaria não se aplica ao caso concreto.

Por essa razão, também deixamos de acatar a solicitação trazida pela autuada para a realização de Perícia para que se apure o levantamento de Estoque utilizando o percentual da Portaria 26/92, uma vez que a mesma não se aplica ao caso em questão.

A Recorrente apresenta também dois argumentos que ora analisamos.

A inoocorrência do aspecto material do fato gerador do imposto e a inoocorrência do aspecto temporal do fato gerador do imposto lançado na inicial.

Inoocorrência do aspecto material do fato gerador do imposto. Afirma a Recorrente que não houve o fato gerador do imposto.

Quanto a esse aspecto tomamos a citação de Carrazza trazida pela Recorrente, às fls. 133 dos autos, **“Só a passagem de mercadoria de uma pessoa para outra, por força da prática de um negócio jurídico, é que abre espaço à tributação por meio do ICMS.”**

O SLE demonstrou que houve entrada de mercadorias no estabelecimento em volume maior do que aquele por ela registrado.

A autuada recebeu Óleo Diesel em volume superior a que a Refinaria declarou nas Notas Fiscais de Entradas interestaduais.



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

Por ser mercadoria sujeita à Substituição Tributária, cujo imposto é devido pela Refinaria de Petróleo pela entrada do produto no Estado do Ceará, afastamos o argumento da Recorrente.

Quanto ao aspecto temporal, a Parte defende que o fato gerador do imposto ocorre no momento da saída do combustível da Refinaria, cabendo a esta o recolhimento do imposto.

Todavia, discordamos da Parte, pois ao nosso sentir, nos termos do artigo 484 do RICMS, o Fato gerador do imposto devido ao Estado do Ceará ocorre na entrada no território cearense de combustíveis derivados de petróleo

**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.**

No caso de não haver recolhimento do ICMS devido na operação ou sendo este parcial, cabe à distribuidora sediada no Ceará realizar, na qualidade de contribuinte substituído, o pagamento do ICMS devido nas operações.

Por essa razão, também, afastamos a ilegitimidade passiva trazida no Recurso.

Ao final, a autuada requer a parcial procedência para que seja excluído do levantamento fiscal a proporção das saídas interestaduais do combustível, uma vez que o Imposto é devido ao Estado de destino final.

Pedimos vênia para discordar, posto que não há como vincular a entrada de combustível sem registro através de documento fiscal às saídas destinadas a outros estados.

Em nosso entendimento a acusação fiscal narrada na inicial é Procedente.

Por se tratar de omissão de entradas, cujo imposto e as operações omissas não estavam devidamente escrituradas, aplica-se ao caso a penalidade inserta no artigo 123, I, "C", da Lei 12.670/96, alterada pela 13.418/93.

Pelos fatos e argumentos expostos, voto pelo conhecimento do Recurso Ordinário, negar-lhe provimento, para manter a decisão de **PROCEDÊNCIA**, exarada na instância singular.



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

**Demonstrativo do Crédito Tributário (ano 2015)**

**ICMS R\$ 82.818,37 MULTA R\$ 82.818,37**

**3. DECISÃO**

Decisão: A 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve: 1. Quanto à improcedência pelo fato de a diferença encontrada derivar exclusivamente da variação volumétrica do combustível provocada por diferença de temperatura: por unanimidade de votos, afasta a improcedência suscitada, tendo em vista que não há prova de que a saída da mercadoria em quantidade superior às entradas tenha ocorrido pela oscilação de temperatura e mesmo que tivesse ocorrido, ainda assim seria devido o ICMS sobre a comercialização do produto. O Conselheiro Dr. Almir de Almeida Cardoso Júnior afasta a improcedência por acompanhar o entendimento já exarado na Câmara Superior sobre o tema; 2. Quanto à improcedência pelo fato gerador do ICMS ocorrer na saída da mercadoria e a acusação ser de a mercadorias ter entrado ou estar estocada em seu estabelecimento sem documentação fiscal: afasta, por unanimidade de votos, a improcedência suscitada em razão de, por não ter sido retido o imposto pela refinaria de petróleo, a autuada ser responsável pelo pagamento do ICMS sobre as mercadorias na entrada em seu estabelecimento; 3. Quanto à alegação de ilegitimidade do sujeito passivo para ser responsabilizado pelo ICMS não recolhido pela refinaria de petróleo: por unanimidade de votos, afasta a alegação de ilegitimidade com fundamento no art. 431, § 3º do Dec. No 24.569/97; 4. Quanto ao pedido de parcial procedência, por dever ser cobrado apenas o referente à variação de volume que ultrapassar o percentual de 0,6% das entradas, pela aplicação da Portaria ANP no 26/92: por unanimidade de votos, afasta o pedido de parcial procedência em razão de a Portaria ANP no 26/92 ser legislação ambiental e, ainda assim, aplicável apenas aos postos de combustíveis e não às distribuidoras de combustíveis; 5. Quanto ao pedido de parcial procedência, por dever ser cobrado apenas o referente à variação de volume que ultrapassar o estoque final da autuada: afastada por unanimidade, pelo fato de a responsabilidade da Autuada pelo recolhimento do ICMS ocorrer no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento; 6. Quanto ao pedido de parcial procedência para ser excluído do levantamento fiscal a proporção das saídas interestaduais do combustível: por unanimidade de votos, afasta, tendo vista em vista que o imposto deve ser pago ao Estado do Ceará pelo fato de a distribuidora encontrar-se situada neste Estado e, em caso de revenda interestadual, a distribuidora pode solicitar o ressarcimento



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

nos termos da legislação; 7. Quanto ao pedido de perícia para calcular a base de cálculo tributável considerando a margem de presunção de 0,6% prevista na Portaria ANP 26/92: afastada, por unanimidade de votos, tendo em vista que a Portaria não se aplica ao presente caso; 8. Em conclusão: a 4ª Câmara conhece do Recurso Ordinário para negar-lhe provimento e confirmar a decisão de PROCEDÊNCIA exarada em 1ª Instância em acordo com Parecer da Assessoria Processual Tributária e manifestação oral da Procuradoria Geral do Estado. Esse processo foi julgado em conjunto com o processo no 1/4268/2019, Auto de Infração no 1/201917973.

Presentes à 35ª (trigésima quinta) Sessão Ordinária Virtual da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará, sob a Presidência do Dr. Michel André Bezerra Lima Gradvohl, os Conselheiros Conselheiros Francisco Wellington Ávila Pereira, Gerusa Marília Alves Melquiades de Lima, Dalcília Bruno Soares, Almir de Almeida Cardoso Júnior, Renato Rodrigues Gomes e Matheus Fernandes Menezes. Presente à sessão o Procurador do Estado, Dr. Rafael Lessa Costa Barboza. Presente, também, secretariando os trabalhos da 4ª Câmara de Julgamento, a Secretária Edilene Vieira de Alexandria.

**Sala das sessões da 4ª. Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, em Fortaleza, aos 20 de outubro de 2022.**

Michel André Bezerra Lima Gradvohl  
**PRESIDENTE**

Francisco Wellington Ávila Pereira  
**CONSELHEIRO**

Rafael Lessa Costa Barboza  
**PROCURADOR DO ESTADO**  
Ciente em,