



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

RESOLUÇÃO N° 218/2019
48ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 18 DE JULHO DE 2019
PROCESSO DE RECURSO N° 1/3905/2016 – AI N° 1/201618658
RECORRENTE: ALESAT COMBUSTÍVEIS S/A - CGF: 06.201.381-5
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
RELATOR CONS.: FREDY JOSÉ GOMES DE ALBUQUERQUE

EMENTA: ICMS – FALTA DE RECOLHIMENTO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA DE COMBUSTÍVEL – PERÍCIA GENÉRICA – NÃO CONFISCO – LANÇAMENTO DE OFÍCIO

1. A variação volumétrica positiva de combustível da qual resulte acréscimo de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária enseja o pagamento do imposto devido sobre a diferença apurada, aplicando-se o art. 123, I, "C", da Lei 12670/96 às hipóteses em que as respectivas operações.
2. A existência de fatos incontroversos, devidamente demonstrados e comprovados no lançamento, desautorizam a realização de perícia contábil, mormente quando requerida de forma genérica, quando forem incontroversos os fatos ou quando a mesma se revelar protelatória e dispensável ao julgamento do processo administrativo tributário, nos termos do art. 97, I, III e IV, da Lei 15614/2014, inexistindo cerceamento ao direito de defesa quando a mesma for indeferida com base em tais fundamentos, porquanto atendidos os parâmetros constitucionais necessários ao exercício da ampla defesa.
3. Não se conhece da natureza confiscatória da multa aplicada em processo administrativo tributário, uma vez que *"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"* (Lei Estadual 15614/2014, art. 48, § 2º).
4. A ausência de emissão e escrituração de notas fiscais que contemplem os acréscimos de mercadoria que resultam da variação volumétrica positiva de combustível autoriza o Fisco a realizar lançamento de ofício, no prazo e condições do art. 173, I, do CTN, sendo de responsabilidade da distribuidora a complementação do imposto retido na refinaria, nos termos da cláusula 29ª do convênio ICMS 110/2007 c/c art. 431, §3º do RICMS.
5. Auto de infração julgado **PROCEDENTE**, por unanimidade, mantendo-se a decisão de 1ª Instância, de acordo com o parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS – FALTA DE RECOLHIMENTO – VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA DE COMBUSTÍVEL – ÓLEO DIESEL – PERÍCIA GENÉRICA – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – MULTA CONFISCATÓRIA – LANÇAMENTO DE OFÍCIO



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

RELATÓRIO

Trata-se de autuação referente ao período de 01/2013 a 12/2013, decorrente da alegada falta de recolhimento do ICMS de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária (combustível), devido pela diferença de 377.339 litros de óleo diesel adquiridos sem a efetiva comprovação do recolhimento do imposto, conforme levantamento de estoque detalhado em informações complementares ao auto de infração, tendo a administração tributária concluído pela aplicação da penalidade prevista no art. 123, I, "C", da Lei nº 12.670/96, em decorrência da infração tipificada no art. 73 e 74 do RICMS.

Segundo informações complementares, a administração tributária declarou haver realizado levantamento de estoque junto ao contribuinte e identificado que o mesmo vendeu combustíveis em quantidade maior do que a apresentada nos documentos fiscais, tendo sido realizado tal apuração mediante cotejo dos estoques iniciais e finais do ano fiscalizado, além da movimentação de entradas e saídas da mercadoria apresentadas pelo autuado.

Durante a fiscalização, o contribuinte justificou a diferença do estoque em razão de variação volumétrica do combustível, decorrente da mudança de temperatura entre a saída da refinaria até o estabelecimento destinatária, sugerindo que a legislação nacional admite a existência de tal variação.

O relato da fiscalização observa que, *"Antes de descrevermos os procedimentos adotados nesta ação fiscal para o cálculo do imposto devido, em face do resultado do levantamento de estoque realizado, chamamos a atenção para dois aspectos importantes. Primeiro, abstraindo-se dos motivos que possam justificar as saídas maiores que as entradas, o que houve, de fato, é que, em decorrência da comercialização da diferença de combustível apontada na auditoria fiscal, efetivamente, ocorreram saídas de mercadorias sem o pagamento do ICMS ST, configurando-se, assim, fato gerador, independente da natureza do objeto que lhe deu causa, face ao princípio da objetividade, nos termos do art 118 do CTN"*.

E continua informando que *"A argumentação apresentada pela autuada de que a diferença apontada por meio do levantamento quantitativo de estoque dos combustíveis seria motivada pela dilatação do produto (ganho volumétrico) decorrente da variação de temperatura, padece da devida comprovação técnica. Não foram apresentados pela empresa quaisquer laudos ou documentos, embasados em estudos e fórmulas matemáticas oficialmente reconhecidas por órgãos competentes como aplicáveis à tese proposta, e que descrevam de forma clara, objetiva e precisa a metodologia utilizada pela autuada para, considerando as informações constantes na documentação que embasou ação fiscal, as normas técnicas e variáveis aplicáveis ao caso, concluir que as diferenças constatadas por meio do levantamento de estoque são explicadas tão somente pelo ganho volumétrico dos combustíveis em face da variação de temperatura Assim, mesmo considerando lógicas as explicações acerca da volatilidade, propriedade físico-química dos combustíveis, não exigir comprovação técnica e científica, e metodologia apropriada, implica admitir que fossem quais fossem os montantes das*



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

diferenças constatadas no levantamento fiscal, se a metade, o dobro ou o triplo do volume encontrado, o resultado estaria plenamente justificado, o que ao nosso ver, não é um entendimento razoável."

Vê-se que as justificativas apontadas pela defendente não foram acatadas pela administração tributária, tendo sido lavrado o auto de infração em referência, que fora impugnado pelo contribuinte, com as seguintes alegações:

- Que a suposta diferença volumétrica encontrada pela fiscalização decorre da dilatação volumétrica sofrida pelo combustível, decorrente do aumento de temperatura a que se submete;

- Que o registro das entradas do combustível em questão nos livros contábeis da empresa é feita com base no volume medido a 20° C, ao passo que, quando da saída dessa 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 de 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 / transferência de titularidade;

- Que não haveria a circulação de mercadoria, inexistindo o fato gerador do imposto e a consequente obrigatoriedade de pagamento do tributo ou mesmo qualquer penalidade a ele relacionada;

- Que existe, no ordenamento jurídico, uma permissão legal de diferença de estoque no caso de combustíveis, estabelecendo-se uma zona na qual é razoável presumir-se que a variação no estoque decorreu das características naturais do produto, e, nesse sentido, práticas administrativas funcionam como um norte utilizado pela legislação tributária;

- 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 incontestes 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 por este próprio Tribunal Administrativo do Estado do Ceará — e nesse mesmo sentido diversos são os precedentes dos demais Tribunais Administrativos;

- Que a cobrança do imposto jamais 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 a sua entrada;



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

- Que não há qualquer imposto a se cobrar, visto que sequer poderia o agente fiscal presumir que as mercadorias supostamente adquiridas sem o registro de entrada teriam sido comercializadas;

- Que, ultrapassados os argumentos acima, não se pode admitir a multa imposta no presente caso com base no art. 123, I, "c", da Lei no 12.670/1996, pois o correto seria aplicar a penalidade prevista no art. 123, VIII, da 12.670/1996;

- Que não é razoável que seja aplicada multa equivalente à própria obrigação principal, representando a multa verdadeiro e flagrante absurdo confiscatório;

- Que não existe vínculo jurídico obrigatório entre os fatos geradores das obrigações principal e acessória, tampouco poderá haver relação de acessoriedade entre os fatos geradores da obrigação de pagar o tributo e de obrigação de pagar a multa decorrente do descumprimento da obrigação acessória;

- Que não existe a possibilidade de aplicação da multa com base no valor da operação/negócio jurídico subjacente, certo é que a multa aplicada no presente caso não pode ser mantida;

- Caso se entenda necessário, solicita que seja ordenada a realização de prova pericial na estrita contábil e nos documentos fiscais da empresa, de forma a ratificar os fatos narrados;

- Por fim, suscita a improcedência do auto de infração

A ação fiscal foi julgada procedente em decisão de singular, havendo o contribuinte apresentado recurso ordinário, onde reitera as razões impugnatórias e argui resumidamente:

- Nulidade da decisão de 1ª Instância, por pretenso cerceamento de defesa, em decorrência do indeferimento da produção de prova pericial, entendendo que a matéria em apreço demanda demonstração da variação volumétrica por parecer técnico, ante a característica físico-química peculiar dos combustíveis, os quais variam em volume em função da oscilação de temperatura;

- Inexistência de irregularidade decorrente da falta de recolhimento do imposto, por entender que a divergência do estoque seria lícito, ante à variação volumétrica do combustível;

- Inocorrência do aspecto material do fato gerador do imposto, por entender que não houve operação de circulação de mercadoria, por inexistir transferência de titularidade do bem;

- Autorização legislativa para considerar o "fator de conversão de volume – FCV", pretensamente justificado por força do Convênio ICMS 61/2015;



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

- Impossibilidade de cobrar o ICMS ST em decorrência da variação volumétrica, por entender que o mesmo é devido pela distribuidora do combustível;

- Inocorrência do aspecto temporal do fato gerador do ICMS, sob o argumento de que a incidência da norma ocorre no momento da saída da mercadoria e não sua entrada ou estocagem;

- No mérito, justifica a impossibilidade de cobrar o imposto pela variação volumétrica do combustível, restando a revisão do valor devido para que a cobrança do imposto ocorra somente sobre o que exceder o estoque final, aduzindo que os Fiscos estaduais admitem a dilatação do combustível como algo não suscetível ao pagamento do ICMS, nos termos regulamentado, segundo alega, pela ANP – Agência Nacional do Petróleo, bem como restando a que o tributo seja devido sobre a proporção das saídas internas em relação ao total de saídas realizadas do mesmo combustível, porquanto entende que o Estado do Ceará não teria legitimidade para a cobrança das vendas realizadas para outros Estados;

- Argui, por fim, a desproporcionalidade e caráter confiscatório da multa aplicada, além de que não seria possível sua cobrança com base no valor do tributo ou da operação.

O parecer da Assessoria Processual Tributária opinou para que seja julgado procedente a ação fiscal, tendo sido adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É o relatório, no que importa ao resultado do julgamento.

VOTO:

Importa registrar, *ab initio*, que a presente autuação foi objeto de julgamento conjunto com diversos outros autos de infração lavrados contra a mesma empresa, com esgotamento de toda a matéria aduzida pelo contribuinte pela Egrégia 4ª Câmara de Julgamento, amplamente debatida pelos seus membros, assegurando-se, de forma plena, o direito de defesa da parte.

Nesse aspecto, observe-se a RESOLUÇÃO Nº 133/2019 (PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/3904/2016 -Auto de Infração: 1/201618663 - RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA RECORRIDO: ALESAT COMBUSTÍVEIS S/A), havida após a 48ª SESSÃO ORDINÁRIA, de 18 de julho de 2019 (mesma sessão de julgamento do processo aqui relatado), relacionado ao mesmo contribuinte e com idêntico fundamento, porém, tratando sobre período diverso.

Tratando-se de processos com a mesma referência, trago à colação o brilhante voto do Conselheiro José Osmar Celestino, relator do referido processo julgado em conjunto, cujos termos absorvo nesta decisão e



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

faço deles razões de decidir deste feito, por terem sido debatidos na mesma seção de julgamento e com a mesma composição de Conselheiros, a saber:

"DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA

Quanto à alegação de inconstitucionalidade da multa por ser abusiva, deste se deve conhecer, mas em ato continuo entendo em negar provimento, pois o processo em análise não possui as condições das exceções previstas no §2º. do Artigo 48 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: (grifo nosso)

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."

DA NULIDADE DO JULGAMENTO

Quanto ao argumento de nulidade do julgamento singular por cerceamento de defesa por rejeição da necessária realização da perícia técnica, ante a característica físico-química peculiar dos combustíveis, os quais variam em volume em função da oscilação de temperatura, entendo que deva ser rejeitado tendo em vista o julgador singular haver indeferido o pedido de perícia e motivado, conforme se comprova com parte da decisão, vejamos:

"Por fim, decide-se pelo indeferimento do pedido de perícia solicitada pelo contribuinte, visto que o levantamento fiscal não deixa dúvidas quanto ao ilícito tributário cometido, não devendo ser aceitos os argumentos apresentados pela impugnante. A não autorização para realização



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

de perícia ampara-se no que dispõem os artigos 63, inciso IV, 91 e 97 da Lei nº 15.614/2014, a seguir reproduzidos:"

DA NULIDADE POR ERRO DE METODOLOGIA

Quanto ao argumento de nulidade do auto de infração por erro de metodologia utilizada na autuação sem os ajustes necessários em decorrência das características especiais do produto fiscalizado, entendo que deva ser afastada, pois levantamento quantitativo de mercadoria é metodologia prevista no artigo 92 da Lei nº 12.670/96, que consiste em uma comparação quantitativa das mercadorias a partir dos estoques, compras e vendas realizadas num determinado período de tempo. (EI + C = EF + V)

No presente caso, ficou comprovado que os somatórios por produtos das saídas e do inventário final foram superiores ao somatório das entradas e estoque inicial revelando à existência de vendas em quantidade superior a efetivamente adquirida com documento fiscal, por conseguinte uma entrada sem documento fiscal.

DA LEGITIMIDADE PASSIVA

Quanto ao argumento de que não possui legitimidade passiva para figurar no polo passivo da autuação visto que o único responsável/substituto tributário pelo ICMS incidente sobre o óleo diesel é a refinaria de petróleo, entendo que o distribuidor é substituído tributário e responde subsidiariamente pelo pagamento do imposto, logo possui legitimidade passiva para figurar no polo passivo da autuação.

DO PEDIDO DE PERÍCIA

Quanto à solicitação de converter o julgamento em diligência para realização de prova pericial, com o objetivo de reconhecer que as diferenças de volume consideradas pela fiscalização correspondem aos valores registrados em sua escrita como "Ajustes de Inventário", que representam nada mais do que as variações volumétricas causadas pela oscilação de temperatura, entendo que deva ser indeferida, pois a acusação é de falta de recolhimento decorrente de aumento volumétrico de combustível sem o pagamento do ICMS ST, portanto a realização de perícia é desnecessária para o julgamento do caso concreto, nos termos do art. 97, III, da Lei 15614/14.

DO MÉRITO



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

Quanto ao argumento de que não existe o fato gerador do ICMS, visto que a mera alteração do estado físico de um produto (simples fato da natureza/regulatório) não corresponde a uma "operação de circulação de mercadoria", entendo que o fato gerador está devidamente identificado através de um levantamento de Estoque onde ficou devidamente comprovado a falta de recolhimento do ICMS ST sobre entradas.

Quanto ao argumento de que inexistente o fato gerador do ICMS em relação ao tempo, entendo que o fato gerador existe com a confirmação efetuada no levantamento onde se comprova no período da fiscalização que houve entrada de mercadoria sem o pagamento do ICMS ST pela entrada.

Quanto ao argumento de que o ICMS somente deveria incidir sobre o volume que superar o estoque final dos combustíveis, visto que, como ressaltado acima, o aspecto temporal do fato gerador do ICMS, inclusive sob o regime de substituição tributária, só se realiza no momento da saída do combustível do estabelecimento da contribuinte, não se podendo presumir que aquele combustível "novo" (ganho de temperatura) teria saído integralmente dos tanques da autuada, entendo que a infração é de ICMS ST pela entrada, o fato gerador já existe, portanto o ICMS ST deve ser cobrado sobre a quantidade de combustível que não houve o recolhimento do ICMS ST pela entrada.

*Quanto ao argumento de que seja cobrado o ICMS ST somente do excedente 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 nº 61/2015 não teria caráter interpretativo, uma vez que tais normas se caracterizam como Norma Complementar nos termos do art. 100, III do CTN, visto que reconhecida por todos os fiscos estaduais, entendo que a alegação do contribuinte de que o órgão competente para regulamentar e fiscalizar as atividades do setor de combustíveis admite como razoáveis os percentuais de variação nos estoques de 0,6% e que as diferenças verificadas no levantamento de estoque deveriam ocorrer somente do excedente **não merece prosperar**, pois a Portaria 26/92 da ANP (Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis), não faz menção à matéria tributária, mas a uma legislação de proteção do meio ambiente e ao consumidor contra possíveis adulterações de combustíveis, tanto quanto como hipótese admitida para perdas, vazamento no percentual de 0,6% (seis décimos por cento) como limite máximo tolerado de possíveis danos causados ao meio ambiente em operações praticadas por Posto Revendedor (PR), e não por distribuidoras como no caso da ora autuada.*

Quanto à solicitação de que o ICMS ST incida somente sobre a proporção das saídas internas em relação ao total de saídas, entendo que deva ser afastada, pois a proporcionalidade sugerida se refere às saídas de



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

mercadorias; contudo o presente Auto de Infração é decorrente de falta de recolhimento oriundo de aquisições sem pagamento do ICMS ST, decorrente de omissão de entradas.

Por fim, entendo que restou provado a falta de recolhimento do ICMS ST sobre a entrada de óleo diesel corresponde à aplicação da alíquota efetiva do ICMS de 25% sobre a base de cálculo (R\$ 139.913,49), resultando no valor de R\$ 34.978,37 (trinta e quatro mil novecentos e setenta e oito reais e trinta e sete centavos), sendo esta matéria pacificada neste Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará, conforme podemos observar com a ementa da Resolução 003/2018 da Câmara Superior, vejamos:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO — ADMISSIBILIDADE. ICMS — FALTA DE RECOLHIMENTO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE COMBUSTÍVEIS POR DISTRIBUIDORA. Sistema Levantamento de Estoque — SLE detectou saída de combustível - gasolina "A" - em quantidade maior que a entrada, durante o exercício 2010. Produto sujeito à substituição tributária. Responsabilidade da distribuidora de combustível pelo pagamento do imposto relativo a entrada do produto sem documentação fiscal, conforme previsto no art. 431, § 30 do Decreto n° 24.569/97. Recurso Extraordinário conhecido, mas não provido, para confirmar a decisão recorrida constante da Resolução n° 191/2017, da ia Câmara de Julgamento, pela PROCEDÊNCIA da acusação fiscal, com penalidade prevista no art. 123, inciso I, alínea 'c' da Lei n° 12.670/96. Decisão por unanimidade de votos e em conformidade com a manifestação oral, em sessão, do douto representante da Procuradoria Geral do Estado.

(Processo: 1/283/2015 - AI: 1/201416630-9, Conselheiro Relator JOSÉ WILAME FALCÃO DE SOUZA, 28ª Sessão Ordinária – Câmara Superior – 19/12/2017))

Resta comprovada que a empresa deixou de recolher o ICMS ST conforme lançamento de ofício feito através de auto de infração se sujeita à empresa a penalidade prevista no art. 123, I, "c" da Lei no 12.670/96.

Isto posto, VOTO no sentido de:

Que se conheça do Recurso Ordinário, negar-lhe provimento para manter a decisão singular de PROCEDÊNCIA, de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado nos autos pelo representante da Procuradoria Fiscal do Estado".



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

Penso que as razões acima apontadas são adequadas e afastam fundamentadamente a irresignação recursal apresentada pelo contribuinte, razão pela qual as acolho e as incorporo às razões de decidir desta relatoria, notadamente pela precisão como o Conselheiro Relator destacou todos os pontos nevrálgicos, os quais foram esgotados na seção de julgamento em que conjuntamente os autos de infração foram apreciados.

Importa, porém, tecer algumas poucas observações complementares sobre pontos específicos.

O tema de fundo que enseja a irresignação da parte defendente consiste na alegação de que a variação volumétrica seria, em seu entender, plenamente justificável, não se admitindo a tributação em razão da legislação federal regulamentar o processo de perdas nos reservatórios de combustíveis.

Tal argumentação, salvo melhor juízo, não procede, pois o que houve na prática foi uma variação a maior do combustível: um ganho, não uma perda.

É dizer: se houvesse perda da mercadoria, o estoque teria uma variação para menos (a menor), obrigando o contribuinte a dar baixa da mesma. Ao contrário, ocorrendo acréscimo de mercadoria por variação volumétrica decorrente da mudança de temperatura, o contribuinte se beneficia de uma quantidade maior do produto, cabendo, sim, escriturar tal acréscimo em sua escrita fiscal – e isso o contribuinte não fez –, devendo pagar o imposto sobre tal diferença de mercadoria a maior, sob pena de arcar com a cobrança posterior do tributo, acrescido da respectiva penalidade.

Todos os julgados trazidos pela parte em seu Recurso Ordinário tratam de perda de mercadoria, não se enquadrando à hipótese dos autos, que versa claramente sobre ganhos com a variação volumétrica do produto. Portanto, engana-se o contribuinte ao requestar sucessivamente a nulidade e improcedência da ação fiscal com base no argumento da perda volumétrica, pois todos os fatos narrados na autuação tratam de acréscimo de mercadoria.

Cabe ao contribuinte ajustar seu estoque, emitindo e escriturando notas fiscais próprias de entrada, sempre que constate variação positiva do estoque que represente acréscimo de quantitativo de mercadoria, com o correspondente pagamento do imposto.

Sobre esse aspecto, destaque-se, também, que o pedido genérico para realização de perícia contábil mostrou-se verdadeiramente inservível às finalidades do processo administrativo, que busca a verdade material e não enseja atos procrastinatórios e não conclusivos. Em sua impugnação, o contribuinte limitou-se a requerer perícia genérica e desnecessária ao deslindo do feito, o que revela providência contrária à exigência da Lei 15614/2014, a qual disciplina no § 1º do art. 93 que *“O pedido de perícia ou de diligência deverá ser fundamentado e indicar: I - o motivo que a justifique; II - os pontos controversos e as contraprovas respectivas, quando for o caso; III - os quesitos necessários à elucidação dos fatos; IV - a identificação do assistente técnico, caso queira indicar”*. Nada disso foi atendido pelo defendente.



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

Mais: a realização de perícia para comprovar o que já está demonstrado nos autos é medida inteiramente dispensável, mercê do levantamento de estoque haver atestado o acréscimo de mercadoria, fato esse que o próprio contribuinte explica como natural, em decorrência da variação volumétrica do combustível. Assim, inexistiu cerceamento ao direito de defesa da recorrente, posto que atendidos todos os parâmetros constitucionais ao exercício de sua irresignação processual, além de que a própria lei determina que devem ser desprezadas as provas “*desnecessárias e protelatórias*” (art. 88 da Lei 15614/2014).

Além disso, por expressa disposição legal, deve ser indeferido o pedido de perícia quando (art. 97, I, III e IV) “*formulado de modo genérico*”, “*os fatos forem incontroversos e os elementos contidos nos autos forem suficientes à formação de seu convencimento*” e “*tratar-se de fatos notórios, verossímeis e compatíveis com a realidade e as provas constantes dos autos*”.

Portanto, andou bem o(a) julgador(a) singular ao negar a realização de uma perícia desnecessária, porquanto os elementos constantes dos autos são inteiramente suficientes à solução do processo, sendo incontroversas as razões fáticas que ensejaram o lançamento tributário em referência. Por essas razões, afasto a nulidade suscitada pela parte em seus pedido formulado no Recurso Ordinário.

No que concerne ao *meritum causae*, penso que a procedência da autuação e sua materialidade estão perfeitamente demonstradas, sendo equivocadas as razões recursais demonstradas no petítório da recorrente, porque todas elas pretendem demonstrar que a variação volumétrica não ensejaria o pagamento do tributo devido e que a regulamentação das perdas de combustível pelos órgãos de controle permitem ao contribuinte deixar de se submeter à exação tributária.

O aspecto material do fato gerador do imposto está devidamente demonstrado, qual seja, a circulação da mercadoria (do excedente do combustível que não teve o pagamento do imposto), havendo nítida transferência do bem a terceiros, no caso, os adquirentes do combustível. É exatamente sobre tal excedente que a autuação ocorreu, conforme demonstrado durante todo o trabalho de fiscalização, estando igualmente comprovado o aspecto temporal do fato gerador, uma vez que é possível a cobrança do ICMS relativamente às operações omitidas por ocasião da antecipação, que tem respaldo na legislação do ICMS, a qual estabelece a responsabilização do substituído (distribuidora) pelo recolhimento do ICMS-ST quando o substituto (refinaria) não tenha recolhido o imposto devido.

Sobre esse aspecto, existe responsabilidade atribuída à distribuidora pela complementação do imposto retido na refinaria, nos termos da cláusula 29ª do convênio ICMS 110/2007 c/c art. 431, §3º do RICMS, assim como a possibilidade jurídica de complementação de imposto devido por substituição tributária, conforme legislação de regência e interpretação extraída da decisão do supremo tribunal federal (STF) no RE 593849 de 19/10/2016, com a incidência de ICMS Substituição Tributária devida em diferença volumétrica de combustível, por infração das cláusulas 15ª, 16ª e 29ª do Convênio 110/07, c/c o art. 73 e art. 431, § 3º, ambos do RICMS.



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

O pedido do contribuinte para que o tributo seja devido sobre a proporção das saídas internas em relação ao total de saídas realizadas do mesmo combustível deve ser afastado, uma vez que a proporcionalidade sugerida se refere as saídas de mercadorias, mas o Auto de Infração é decorrente de falta de recolhimento oriundo de omissão de entradas.

No que tange à pretensa existência de "Fator de Conversão de Volume – FCV" indicado no recurso, a cláusula primeira do Convênio ICMS 61/2015 prevê autorização para os Estados regulamentarem individualmente a matéria, inexistindo legislação do Estado do Ceará que regule a variação volumétrica de combustível, razão pela qual o imposto é devido sempre que o distribuidor se beneficiar pelo acréscimo de combustível.

A instituição do Fator de Correção de Volume – FCV e sua inclusão na fórmula do cálculo da substituição tributária, consoante previsão no Ato Cotepe/ICMS CONFAZ nº 04/2015, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016, demonstra uma uniformização na cobrança, exatamente em função de comprovados ganhos volumétricos em regiões com altas temperaturas.

Quanto ao entendimento divergente de outros Fiscos estaduais, entende-se que Estado do Ceará tem autonomia para regulamentar e decidir de acordo com suas normas, razão pela qual a matéria submetida a recurso deve levar em consideração as normas estaduais e o precedente deste Contencioso Administrativo Tributário, que sedimentou seu entendimento sob a matéria em julgamento da Câmara Superior, a saber:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO — ADMISSIBILIDADE. ICMS — FALTA DE RECOLHIMENTO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE COMBUSTÍVEIS POR DISTRIBUIDORA. Sistema Levantamento de Estoque — SLE detectou saída de combustível - gasolina "A" - em quantidade maior que a entrada, durante o exercício 2010. Produto sujeito à substituição tributária. Responsabilidade da distribuidora de combustível pelo pagamento do imposto relativo a entrada do produto sem documentação fiscal, conforme previsto no art. 431, § 30 do Decreto nº 24.569/97. Recurso Extraordinário conhecido, mas não provido, para confirmar a decisão recorrida constante da Resolução nº 191/2017, da ia Câmara de Julgamento, pela PROCEDÊNCIA da acusação fiscal, com penalidade prevista no art. 123, inciso I, alínea 'c' da Lei nº 12.670/96. Decisão por unanimidade de votos e em conformidade com a manifestação oral, em sessão, do douto representante da Procuradoria Geral do Estado. (Processo: 1/283/2015 - AI: 1/201416630-9, Conselheiro Relator JOSÉ WILAME FALCÃO DE SOUZA, 28ª Sessão Ordinária – Câmara Superior – 19/12/2017)

O entendimento divergente da matéria por outros tribunais administrativos não tem o condão de descaracterizar a denúncia fiscal retratada nos autos, que se respalda em levantamento analítico de estoque, comprovando a existência de volume de combustível não submetido à antecipação do ICMS-ST.



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

Por outro lado, caberia à Recorrente, de forma específica, indicar eventuais diferenças e/ou erros no levantamento, para que se promova as devidas correções, ou comprovar que procedeu o recolhimento do ICMS na condição de sujeito passivo, entretanto, assim não procedeu.

Verifica-se que a metodologia aplicada na ação fiscal é adequada, devendo-se afastar o pedido do contribuinte para que o tributo incida sobre a proporção das saídas internas, uma vez que não há comprovação nos autos de que a diferença de variação volumétrica gerou saídas interestaduais do combustível, razão pela qual a alegação de ilegitimidade do Estado do Ceará para cobrança do ICMS deve ser afastada, pois o mesmo tem legitimidade para exigir o pagamento da exação, em face da autorização constitucional para tributar a circulação de mercadorias. No mais, a responsabilidade de complementação do ICMS ST por parte do distribuidor, em razão da inexistência de antecipação do tributo na refinaria, ocorre na entrada.

A metodologia aplicada pelo agente fiscal encontra consonância na legislação estadual, tornando-se desnecessário previsão específica para estabelecer procedimentos diferenciados para análise de estoque de combustível, em razão da variação da temperatura. Não há dificuldade para compreender que o agente fiscal utilizou a conhecida técnica que consiste em confrontar em cada exercício fechado, as mercadorias disponíveis para vendas (EI + C) com a soma das saídas mais o estoque final (S + EF), devendo ser satisfeita a equação $EI + C = S + EF$. De forma que as eventuais diferenças denotam irregularidade, sujeitando o contribuinte ao pagamento do imposto, no caso, por substituição tributária, na forma da legislação tributária.

No que tange à alegação de caráter confiscatório da multa aplicada, afasto-a em face da expressa vedação do art. 48, § 2º, da Lei Estadual 15614/2014, segundo a qual *"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"*.

Resta pois, validar o resultado apontado pelos agentes fiscais, que não deixa dúvidas de que as vendas declaradas pela empresa, somadas ao estoque final registrado dos produtos são superiores às compras somadas ao estoque inicial no exercício, conseqüentemente, o ICMS ST deixou de ser recolhido.

Em razão disso, lucros foram auferidos, visto que efetivamente vendas foram realizadas, tendo efetivamente ocorrido circulação de mercadorias, configurando-se fato gerador do ICMS, independente da natureza do objeto que lhe deu causa, face ao princípio da objetividade, consoante disciplina o art. 118, I, do CTN, segundo o qual "A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Assim sendo, o que se tem de concreto é que a diferença de estoque encontrada pela auditoria fiscal foi identificada com base nos documentos e arquivos fornecidos pela autuada e que independentemente da causa,



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

recai sobre a autuada a responsabilidade pelo pagamento do ICMS Substituição Tributária, na condição de distribuidor dos produtos mencionados, observando as regras específicas para este regime de tributação.

Por fim, conclui-se que houve infração aos artigos 73 e 74 do Decreto nº. 24.569/97, mostrando-se pertinente a aplicação da penalidade prevista no art. 123, I, "c", da Lei nº. 12.670/96, alterada pela Lei nº. 13.418/03.

Isto posto, **VOTO** por conhecer e negar provimento ao Recurso Ordinário, mantendo integralmente a decisão singular e julgando procedente o feito fiscal, nos termos ora indicados, de acordo com o parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da douda Procuradoria Geral do Estado.

DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO	
PRINCIPAL	R\$ 151.928,65
MULTA	R\$ 151.928,65
TOTAL	R\$ 303.857,30

É o voto.



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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é **Recorrente**: ALESAT COMBUSTÍVEIS S/A - CGF: 06.201.381-5 e **Recorrido**: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

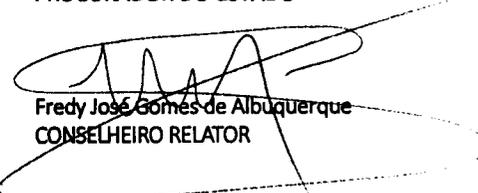
DECISÃO: A 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários **RESOLVE**, com relação ao recurso interposto, deliberar nos seguintes termos: Por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário e deliberar nos seguintes termos: **1. Quanto à nulidade apontada pela parte** - afastada por 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; **2.3. quanto à alegada ilegitimidade da distribuidora recorrente para figurar no pólo passivo da autuação** - afastada, por unanimidade de votos, porquanto o distribuidor é substituído tributário e responde subsidiariamente pelo pagamento do imposto; **2.4. quanto à pretensa inexistência do aspecto temporal do fato gerador do ICMS** - afastada por unanimidade de votos, em reconhecimento à circulação da mercadoria; **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.

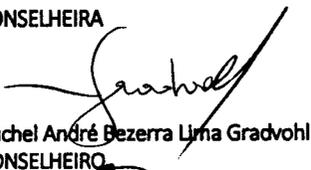
SALA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 20 de novembro de 2019.

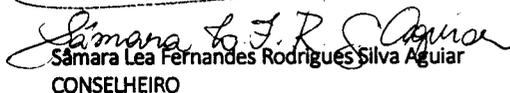

Lúcia de Fátima Calou de Araújo
PRÉSIDENTE DA 4ª CÂMARA


Rafael Lessa Costa Barboza
PROCURADOR DO ESTADO


Ivete Maurício de Lima
CONSELHEIRA


Fredy José Gomes de Albuquerque
CONSELHEIRO RELATOR


Michel André Bezerra Lima Gradwohl
CONSELHEIRO


Sâmara Lea Fernandes Rodrigues Silva Aguiar
CONSELHEIRO


José Augusto Teixeira
CONSELHEIRO


José Osmar Celestino Júnior
CONSELHEIRO