



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
CÂMARA SUPERIOR**

RESOLUÇÃO Nº 005/2023 - CÂMARA SUPERIOR

9ª SESSÃO ORDINÁRIA DA CÂMARA SUPERIOR – 14 de dezembro de 2022.

PROC. DE REC. EXTRAORDINÁRIO Nº.: 1/3827/2018

AUTO DE INFRAÇÃO Nº : 1/201803482 – CGF: 06.201381-5

RECORRENTE: ALESAT COMBUSTÍVEIS S/A

RECORRIDO: ESTADO DO CEARÁ

DESPACHO DE ADMISSIBILIDADE Nº 118/2022 (Fls. 298/304)

CONSELHEIRA RELATORA: IVETE MAURÍCIO DE LIMA

RESOLUÇÃO RECORRIDA Nº 158/2021 (2ª CÂMARA – PROC.)

RESOLUÇÃO PARADIGMA:

1ª Câmara – Parcial Procedente (Resolução nº 088/2017 e 733/2015 e Improcedente (Resolução nº429/1997)

EMENTA: Infração de falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária devido por contribuinte atacadista de combustíveis, com base na metodologia de levantamento de estoque em operações com diesel, que indica saídas em quantidade superior às suas entradas, sem os recolhimentos. RECURSO EXTRAORDINÁRIO admitido pelo Despacho de Admissibilidade nº 118/2022, no qual o Presidente do Conat-Ce, com fulcro no artigo 106 da Lei nº 15.614/2014, ao vislumbre da existência denexo de identidade entre a decisão recorrida (nº 158/2021 – 2ª Câmara) e as paradigmas de nºs 088/2017, 733/2015 e 429/1997, todas da 1ª Câmara de Julgamento. A matéria controvertida se volta exclusivamente para a questão de aplicar ou não o percentual de perdas de 0,6% especificado na Portaria DNC nº 26/1992, para fins de levantamento de estoque de combustíveis, o qual não teria sido levado em consideração no trabalho realizado pelo agente autuante no processo da resolução recorrida. A Câmara Superior do Conselho de Recursos Tributários, resolve, por maioria de votos, negar provimento ao recurso interposto, para confirmar a decisão **CONDENATÓRIA** proferida pela Câmara recorrida, não acatando o argumento da recorrente de excluir da omissão de entradas apurada no levantamento fiscal a variação de 0,6% a título de ganho volumétrico nos combustíveis, informada na Portaria DNC nº 26/1992 (Departamento Nacional de Combustíveis), que prescreve este limite para a não apuração das causas de vazamento de combustíveis para o meio ambiente pelo posto revendedor, nos termos do voto da Conselheira Relatora, conforme manifestação apresentada oralmente em sessão pelo representante da Procuradoria Geral do Estado

PALAVRAS-CHAVE: FALTA DE RECOLHIMENTO – ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ATACADISTA DE COMBUSTÍVEL - LEVANTAMENTO DE ESTOQUE – DIESEL – SAÍDA SUPERIOR – PERCENTUAL 0,6% - PORTARIA DNC nº 26/1992 – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – NÃO PROVIDO – DECISÃO RECORRIDA – PROCEDÊNCIA .

RELATÓRIO

O lançamento fiscal em apreciação decorre da falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária devido pela diferença de 221.420 litros de diesel adquiridos sem a efetiva comprovação do recolhimento do imposto, conforme levantamento de estoque.

PROC. DE REC. EXTRAORDINÁRIO Nº.: 1/3827/2018
AUTO DE INFRAÇÃO Nº : 1/201803482
RECORRENTE: ALESAT COMBUSTÍVEIS S/A
RECORRIDO: ESTADO DO CEARÁ
CONSELHEIRA RELATORA: IVETE MAURÍCIO DE LIMA



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
CÂMARA SUPERIOR

Segundo os agentes fiscais houve infração aos artigos 73 e 74 do Decreto nº. 24.569/97, o que gerou a aplicação da penalidade prevista no art. 123, I, "c", da Lei nº. 12.670/96, alterada pela Lei nº. 13.418/03 e, conseqüentemente, o lançamento de ofício do ICMS no valor de R\$ 95.707,07 e da MULTA equivalente a 1 (uma) vez esse valor referente ao período de janeiro a dezembro de 2014.

Nas Informações Complementares, as auditoras fiscais fazem as seguintes considerações para melhor compreensão do lançamento:

1. A autuada pertence ao segmento atacadista de combustíveis - CNAE 4681801 – Comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, exceto lubrificantes, não realizado pelo transportador retalhista;
2. Durante o exercício de 2014, a empresa adquiriu os produtos Biodiesel e Óleo Diesel A para serem misturados e darem origem a um novo produto denominado Óleo Diesel B, conforme percentual de Biodiesel misturado ao Óleo Diesel, que vai de 5% a 7%, de 95% a 93%, em observância a norma reguladora;
3. A condição de contribuinte substituído à distribuidora não a exime da responsabilidade pelo recolhimento do ICMS quando adquire tais produtos sem a retenção do ICMS, sem o respectivo documento fiscal ou sem o devido recolhimento do ICMS relativo ao combustível adquirido, nos moldes do art. 431, parágrafo 3º do Decreto nº 24.569/97;
4. Em levantamento quantitativo de estoque (2014) ficou constatado operações de saída com combustíveis em quantidade superior às suas entradas sem o devido recolhimento do ICMS;
5. Apresentam a legislação aplicável a matéria, como procedeu a análise, a metodologia empregada e os relatórios gerados que embasam a autuação;
6. Dentre as justificativas apresentadas pelo contribuinte em relação às prováveis irregularidades constatadas, no tocante ao fato de que a diferença apontada no levantamento quantitativo de estoque dos combustíveis seria motivada pela dilatação do produto (ganho volumétrico) em razão da temperatura, esclarecem que não há como acatá-las, em face da não comprovação técnica (laudos ou documentos);
7. Afirmando que não se pode comprovar que a diferença quantitativa apurada no levantamento de estoque decorre, meramente, da variação de temperatura, pois o fato revelado pode ter outras motivações: aquisição de combustível sem a devida documentação fiscal ou não escrituração de notas fiscais de entrada



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
CÂMARA SUPERIOR**

(omissão de entrada), utilização de percentual de biodiesel superior ao determinado pela legislação vigente na produção do diesel, degradação dos combustíveis comercializados, inconsistências de informações prestadas ao Fisco;

8. É descabido excluir da diferença apontada o percentual de 0,6%, com base no art. 5º da Portaria nº 26/92 do Departamento Nacional de Combustíveis – DNC, alterada pela Resolução nº 23/04 da ANP, pois o seu objetivo é instituir o Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC para os postos revendedores de combustíveis – LMC e criar mecanismos de proteção ao meio ambiente (monitorar possíveis vazamentos), não tratando, em momento nenhum, sobre possíveis ganhos volumétricos em decorrência de variações de temperatura;
9. Em hipótese alguma poderia deixar de cobrar o imposto devido, pois seria o mesmo que conceder isenção sem o devido amparo legal;
10. O contribuinte deveria emitir nota fiscal de entrada referente à quantidade a maior identificada e recolher o ICMS ST relativo a essa quantidade;
11. Explicam detalhadamente como definiu a base de cálculo do ICMS Substituição Tributária, com a aplicação da fórmula prevista no Convênio ICMS nº 110/07 e cláusula nona, combinado com ATO COTEPE/PMPF nº 12/14 de 24/06/2014;
12. O ICMS Substituição Tributária (ICMS ST) lançado na presente ação fiscal corresponde à aplicação da alíquota de 17% sobre a base de cálculo (R\$ 562.982,79), que resulta no valor de R\$ 95.707,07 (Anexo V – Quadro Totalizador de Estoque Ano 2014);
13. Não cabe a exigência do ICMS ST, em relação ao produto Biodiesel, que se submete ao regime de diferimento com encerramento na saída do Diesel B, resultante da mistura do Diesel A com o Biodiesel (Convênio nº 110/07);
14. A listagem de todos os documentos que embasam a autuação constam nas Informações Complementares.

O sujeito passivo impugna o feito fiscal (fls. 64/117), apresenta as seguintes razões de defesa:

1. 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 a que estão sujeitos os combustíveis, conforme exigência regulatória;



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
CÂMARA SUPERIOR

2. Que há inexistência do aspecto material do fato gerador do ICMS, pois a mera alteração do estado físico de um produto não corresponde a uma operação de circulação de mercadoria;
3. Que há ilegitimidade passiva da distribuidora, visto que o único responsável /substituto tributário é a refinaria de petróleo;
4. Que há inexistência do aspecto temporal do fato gerador do ICMS, que se configura com a saída do combustível, por força do art. 12, I, da Lei Complementar nº 87/1996;
5. Que a cobrança se restrinja ao volume que superar o estoque final dos combustíveis, pois não se pode presumir que o combustível novo (ganho de temperatura) teria saído integralmente dos tanques da autuada (parcial procedência);
1. Que a cobrança se restrinja 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 (parcial procedência);
2. Que a cobrança do ICMS-ST recaia somente sobre o volume das saídas internas, pois em relação às saídas interestaduais, o ICMS ST seria devido ao destinatário;
3. Desproporcionalidade e caráter confiscatório da multa (10%), conforme entendimento pacífico do STF.

Conforme Julgamento nº 609/2020 (fls. 123/141), em Primeira Instância, a autoridade julgadora decide pela PROCEDÊNCIA do lançamento. Considera para sua decisão, o fato de não ter a impugnante comprovado com laudo, que a diferença é fruto de oscilação da temperatura e que a Portaria DNC se volta para possíveis danos ambientais. Denega o pedido de perícia por entender que os fatos imputados na inicial estão sobejamente provados nos fólios do processo (fls. 50) e não foram desqualificados pela impugnante. Cita decisões do Contencioso que não acatam o argumento de que a diferença decorre de aumento volumétrico do combustível: Resolução nº 089/2016 – 3ª Câmara, Resolução nº 41/2019 – 4ª Câmara e de nº 026/2017 da Câmara Superior de Julgamento.

No Recurso Ordinário (fls. 146/185), a autuada repisa os argumentos da impugnação, com as razões a seguir expendidas, em síntese, com o fito de ver reformada a decisão de Primeira Instância:

1. Da identificação da origem dos volumes divergentes apurados pela fiscalização: as diferenças de combustíveis encontradas pelo fiscal correspondem exclusivamente às alterações volumétricas causadas pela oscilação de temperatura a que está sujeito o combustível que correspondem exclusivamente ao Ajuste de Inventário na sua contabilidade. A própria legislação regulatória determina que as entradas e saídas sejam contabilizadas



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
CÂMARA SUPERIOR

- com temperaturas distintas, fato que pode ser confirmado por qualquer pessoa conhecedora do ramo de distribuição de combustíveis;
2. Da inocorrência do aspecto material do fato gerador do imposto previsto no art. 2º, I, da Lei Complementar nº 87/1996, nos artigos 113, §1º e 114 do CTN e no art. 155, II da Constituição Federal de 1988 – entendimento reiterado dos Tribunais Administrativos, conforme decisões do Conselho Administrativo Tributário – CAT/GO da 4ª Câmara (Acórdão nº 02934/08), da 1ª Câmara (Acórdão nº 01812/10 e 334/06). Ressalta que em caso análogo, o Tribunal Administrativo de Pernambuco (TATE) acolheu esse fundamento e julgou IMPROCEDENTE, auto de infração lavrado contra a própria Recorrente;
 3. Da definitividade do recolhimento Antecipado sob o regime de substituição tributária. Impossibilidade de exigência da distribuidora de combustível do ICMS incidente sobre a cadeia de comercialização dos combustíveis derivados de petróleo. Responsabilidade tributária para frente a cargo exclusivamente da refinaria de petróleo. Ainda que se admita que incide ICMS sobre os chamados ganhos de temperatura, não pode ser cobrado da substituída tributária, mas sim e apenas da Refinaria de Petróleo (substituta tributária);
 4. Da inocorrência do aspecto temporal do fato gerador do imposto previsto no art. 12, I, da LC nº 87/96 – Momento da saída da mercadoria e não da sua entrada ou estocagem. Revela-se incongruente e incompatível a cobrança de ICMS com base numa suposta incidência no momento da entrada dos combustíveis;
 5. Da existência de margem de variação dos combustíveis prevista na Portaria DNC nº 26/92, por todos os Fiscos estaduais e seu caráter de norma complementar nos termos do art. 100, I e 111 do CTN – a cobrança deve se restringir ao volume que ultrapassar o percentual de 0,6% previsto no art. 11 da Portaria nº 26/1992 da Agência Nacional de Petróleo. Cita decisões no âmbito do Conat-Ce a seu favor (Resolução nº 88/2017 – AI 1/2014.05671, Resolução nº 733/2015 – AI 1/2014.01438,
 6. Da cobrança do imposto tomasse como base de cálculo apenas a parcela de “ganhos” que superasse o estoque final, pois, somente quanto a essa parcela se teria certeza de que houve a saída (fato gerador do ICMS);
 7. Da proporção das saídas internas em relação ao total das saídas, pois em relação às saídas interestaduais, o ICMS – ST seria devido ao Estado destinatário, em função do art. 155, § 2º, X, “b” da CF/88, que institui a regra do destino para a arrecadação do ICMS incidente sobre a circulação de combustíveis derivados do petróleo;
 8. Da conversão do processo em diligência para que seja recalculada a base de cálculo tributável, considerando a margem de presunção de 0,6% prevista na Portaria nº 26/1992 da ANP.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
CÂMARA SUPERIOR

No Parecer nº 14/2021 (fls. 205/209), o Assessor Processual Tributário opina para que seja mantida a PROCEDÊNCIA do lançamento, ratificando os procedimentos adotados pela fiscalização e os fundamentos da Primeira Instância.

Em julgamento na Segunda Instância, aos 21 de junho de 2021, a **2ª Câmara de Julgamento**, por unanimidade de votos, decide no mérito, negar provimento ao Recurso interposto, para confirmar a decisão condenatória exarada na Primeira Instância, nos termos do voto da Conselheira Relatora e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

Na Resolução nº 158/2021 (fls. 212/216), a Conselheira Relatora Maria Elineide Silva e Souza, no tocante ao mérito, em razão da similitude da matéria, reproduz parte dos fundamentos da Resolução nº 026/2017 da Câmara Superior, que abaixo se transcreve:

“Nos termos do previsto na Portaria 26/92 da ANP (Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis), colhe-se da leitura da propalada norma que não faz alusão à matéria tributária, se efetivando legislação de proteção ao 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 de possíveis danos causados ao meio ambiente em operações praticadas por Posto Revendedor (PR), e não por distribuidoras como no caso da ora atuada. Ou seja, límpida e claramente somente para efeito de argumentação, se se aceitasse o tal percentual como utilizável em procedimento de levantamento de estoque o seria para amenizar situação de omissão de saídas, nunca no pertinente a casos de omissão de entrada, como no caso da atuada, e, ademais se limita às operações de postos revendedores.”

Ainda em relação a essa questão, a Conselheira Relatora ressalta que, a edição do Convênio nº 61/2015, que instituiu o Fator de Correção do Volume (FCV) no cálculo do débito do ICMS Substituição Tributária na origem, conforme o destino do produto para as diversas regiões geográficas do país, veio ratificar o entendimento de que o ganho volumétrico de estoque de combustível a ser comercializado caracteriza incidência do ICMS.

Conforme Despacho de Admissibilidade nº 118/2022, o Presidente do Conat-Ce acolheu o Recurso Extraordinário interposto pelo sujeito passivo (fls. 223/245) com fulcro no artigo 106 da Lei nº 15.614/2014, ao vislumbre da existência de nexos de identidade entre a decisão recorrida (nº 158/2021 – 2ª Câmara) e as paradigmas de nºs 088/2017, 733/2015 e 429/1997, todas da 1ª Câmara de Julgamento.

No referido Despacho, resta esclarecido que a razão de pedir do Recurso se volta exclusivamente para a questão de aplicar ou não o percentual de perdas de 0,6% especificado na Portaria DNC nº 26/1992, para fins de levantamento de estoque de



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
CÂMARA SUPERIOR**

combustíveis, o qual não teria sido levado em consideração no trabalho realizado pelo agente autuante no processo da resolução recorrida.

Com efeito, esta Câmara Superior deve se deter à análise de considerar ou não a possível variação volumétrica (0,6%) citada na Portaria DNC nº 26/1992 na metodologia de fiscalização conforme resoluções nº 88/2017, 733/2015 e 429/97.

VOTO DA RELATORA

É atribuição da Câmara Superior do Conselho de Recursos Tributários decidir sobre recursos extraordinários interpostos, com a finalidade de uniformizar divergências de entendimentos firmados em decisões prolatadas no âmbito desse órgão julgante, nos termos do artigo 106 da Lei nº 15.614/2014.

A Presidência do Conselho de Recursos Tributários, no uso de suas atribuições legais, admitiu o presente Recurso Extraordinário, visto ter verificado o atendimento dos pressupostos exigidos em lei, conforme Despacho de Admissibilidade nº 118/2022.

Consoante esclarecido no relato, esta Câmara Superior deve se deter à análise de considerar ou não a possível variação volumétrica (0,6%) citada na Portaria DNC nº 26/1992 na metodologia de fiscalização conforme decisões paradigmas da 1ª Câmara citadas pela Recorrente (Resoluções nº 88/2017, 733/2015 e 429/97).

De início, oportuno enfatizar que na Resolução Recorrida nº 158/2021 da 2ª Câmara de Julgamento, este colegiado decidiu, por **unanimidade de votos**, manter a PROCEDÊNCIA do lançamento declarada na Primeira Instância. A Conselheira Relatora se filia ao entendimento à época já firmado na Câmara Superior na **Resolução nº 026/2017** da lavra do Conselheiro Leilson Oliveira Cunha.

Dos fundamentos expostos na Resolução nº 158/2021 (Recorrida), extrai-se que a tese da Recorrente de considerar a possível variação volumétrica de 0,6% citada no art. 5º da PORTARIA DNC Nº 26, DE 13 DE NOVEMBRO DE 1992 não foi acolhida, com base nas seguintes razões:

- ✓ Independente da causa ensejadora da diferença encontrada, a quantidade de combustível posta à disposição para a venda evidencia necessidade de regularização de estoque pelo contribuinte acrescido do devido recolhimento do ICMS ST que não ocorreu na entrada;
- ✓ O percentual de 0,6% previsto no art. 5º da Portaria DNC nº 26/1992 se apresenta como medida de proteção do meio ambiente e ao consumidor contra possíveis adulterações de combustíveis, perdas, vazamentos, sendo o limite máximo tolerado, em operações praticadas por Posto Revendedor (PR) e não por distribuidoras;



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
CÂMARA SUPERIOR

- ✓ poderia se cogitar a aplicação desse percentual em infrações de omissão de saídas em posto revendedor, mas nunca na omissão de entrada por atacadista;
- ✓ não restou evidenciado que a causa da diferença foi decorrente de variação de temperatura, pois poderá advir de outras causas: aquisição sem documento fiscal, não escrituração de nota fiscal de entrada, degradação dos combustíveis comercializados (adição de outros produtos), inconsistência de informações dos estoques inicial e final;
- ✓ A instituição do Fator de Correção do Volume – FCV por meio do Convênio ICMS nº 61/2015 no cálculo do débito do ICMS Substituição Tributária na origem, conforme o destino do produto para as diversas regiões geográficas do país, ratifica o entendimento de que o ganho volumétrico de estoque de combustível a ser comercializado caracteriza incidência do ICMS;

De forma diversa, a 1ª Câmara em situação análoga, conforme **Resolução nº 733/2015**, decidiu por voto de desempate da Presidente que, o ganho volumétrico de combustíveis configura fato gerador do ICMS, considerando aceitável a variação volumétrica correspondente a 0,6%, contida no art. 5º da Portaria DNC nº 26/92. Com efeito, julgou PARCIAL PROCEDENTE o feito fiscal, em razão de abater do estoque final, a quantidade correspondente a 0,6%, reduzindo assim o crédito tributário.

Também como decisão paradigma, a Recorrente indica a **Resolução nº 88/2017** da 1ª Câmara, que por unanimidade de votos, decidiu com base em Laudo Pericial, julgar PARCIAL PROCEDENTE, em razão da aplicação do percentual de 0,6% para efeito de acréscimo no estoque referente aos produtos Gasolina A e Álcool Etilico Hidratado Combustível (AEHC).

De outra forma, a 1ª Câmara julgou IMPROCEDENTE o feito fiscal, conforme **Resolução nº 429/1997**, considerando que a diferença apresentada pelo Fisco neste processo é compatível com os percentuais de perdas e sobras fixado pelo Departamento Nacional de Combustíveis – DNC, restando assim descaracterizada a infração.

Como se vê, o pleito da Recorrente é para que seja modificada a decisão de PROCEDÊNCIA para IMPROCEDÊNCIA (Resolução nº 429/1997) ou para PARCIAL PROCEDÊNCIA, com a tese firmada nas decisões paradigmas (Resolução nº 733/2015 e 88/2017) de aplicar o percentual de 0,6% previsto na Portaria DNC nº 26/92, seja para abater o estoque final ou para acréscimo do estoque inicial, de forma a reduzir a base de cálculo, e consequentemente, o valor do ICMS Substituição Tributária.

Agora, adentrando no mérito da decisão Recorrida, resta evidenciado que não há negação do fenômeno “expansão volumétrica”, mas tão somente em relação a norma indicada (Portaria DNC nº 26/2) pela Recorrente para embasar uma dispensa de



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
CÂMARA SUPERIOR**

recolhimento do ICMS, que nenhuma relação guarda com o fato, uma vez que o sujeito passivo não é Posto Revendedor e não houve perda de combustível.

No caso em que se cuida, abstraindo-se agora das causas que justificam as saídas maiores que as entradas, 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, fato que leva recair sobre a autuada a responsabilidade pelo pagamento do ICMS Substituição Tributária, na condição de distribuidor do produto ÓLEO DIESEL, observando as regras específicas previstas para a sua cobrança.

Não se pode olvidar que, lucros foram auferidos, pois vendas foram realizadas, tendo efetivamente ocorrido circulação de mercadorias (saída de diesel), configurando-se fato gerador do ICMS, independente da natureza do objeto que lhe deu causa, em consonância com o princípio da objetividade, conforme art. 118 do CTN:

“Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

l - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;”.

Ora, se a própria autuada declara ter conhecimento do ganho volumétrico, afirmando inclusive que registra esse quantitativo como “ajustes de inventário”, poderia antes da atuação do Fisco ter emitido nota fiscal em entrada e recolhido o ICMS ST devido, evitando assim a aplicação de penalidade.

Vale ressaltar que mencionada Portaria foi editada pelo Departamento Nacional de Combustível - DNC com o objetivo principal de instituir o Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC a ser utilizado pelo Posto Revendedor (PR), na qual dentre outras providências, está ainda a de estabelecer para esse segmento, medidas de controles mais eficazes em relação aos vazamentos de combustíveis dos seus equipamentos, como forma de evitar dano ao meio ambiente e/ou à integridade física ou patrimonial da população, consoante exposto nos “considerando” da citada norma.

Dessa forma, conclui-se que além da inaplicabilidade do dispositivo legal antes transcrito em relação às distribuidoras de combustíveis ou refinarias, diante de sua objetividade e clareza, não teria o Departamento Nacional de Combustíveis – DNC competência para legislar sobre critérios ou procedimentos de fiscalização na área tributária.

Outrossim, mesmo que hipoteticamente se considere que a diferença a maior no montante de combustíveis vendidos detectada através de levantamento quantitativo seja decorrente da dilatação volumétrica provocada pelas oscilações da temperatura, não há previsão legal na Legislação tributária do ICMS de nenhum tipo de benefício ou procedimento de fiscalização diferenciado para esse segmento de atividade.



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
CÂMARA SUPERIOR**

Cabe salientar que, a publicação do Convênio ICMS nº 61/2015 (vigência em 2016) para instituir o Fator de Correção do Volume (FCV) visa garantir ao Estado destinatário o pagamento do ICMS Substituição Tributária na origem, razão pela qual inseriu esse fator na composição da base de cálculo do ICMS, dos combustíveis líquidos e derivados de petróleo faturados a 20°C pelo produtor nacional de combustíveis ou por suas bases, pelos importadores ou pelos formuladores, para a comercialização à temperatura ambiente definida em cada unidade federada.

É sabido que a Refinaria (Substituto Tributário) fatura os produtos “gasolina” e “óleo diesel” à temperatura de 20 graus centígrados e que em razão da variação de temperatura (aumento) no Estado de destino há uma dilatação do volume, conforme se verifica no Ato COTEPE nº 33/2015.

Com efeito, depreende-se que se foi instituído nacionalmente um fator de correção de volume, embutido na própria fórmula a ser aplicada para a cobrança da substituição tributária dos produtos “gasolina e diesel”, significa que os Fiscos estaduais não abrem mão do ICMS a ser recolhido em função da variação de temperatura.

Diante das considerações expostas, entende-se que admitir uma margem de variação de até 0,6%, procedendo a cobrança do ICMS ST somente sobre a parte que ultrapasse esse percentual, seria o mesmo que conceder dispensa ou isenção, benefício tributário somente concedido por Lei.

Por último, oportuno observar que as decisões paradigmas citadas pela Recorrente demonstram um entendimento firmado nos exercícios 1997, 2015 e 2017, que foi se esvaziando em momento posterior e ganhando força a tese contrária a que se ampara a Recorrente, conforme consultas realizadas nas resoluções da Câmara Superior dos exercícios 2021 e 2022.

Verifica-se que, de 05 (cinco) julgamentos realizados em 2022 e 03 (três) em 2021 (ver Resoluções nº 039/2021, 056/2021, 059/2021, 06/2022, 010/2022, 015/2022, 016/2022 e 017/2022), a Câmara Superior negou provimento ao Recurso Extraordinário para acatar o entendimento firmado na decisão recorrida, fato que demonstra uma maturidade e harmonização dessa jurisprudência, quando se observa que a Resolução nº 026/2017 citada na resolução recorrida já firmava a tese de não aplicabilidade do percentual de 0,6%, que não acolheu o pleito da Recorrente.

Face ao exposto, VOTO pelo conhecimento do Recurso Extraordinário, negando-lhe provimento para que seja mantida a decisão recorrida (Resolução nº 158/2021), na qual a 2ª Câmara decidiu pela PROCEDÊNCIA do lançamento.

É o VOTO.



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
CÂMARA SUPERIOR**

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

PERÍODO DA INFRAÇÃO: janeiro a dezembro/2014

PRINCIPAL: R\$ 95.707,07

MULTA: R\$ 95.707,07

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é **RECORRENTE** a empresa **ALESAT COMBUSTÍVEIS S/A** e **RECORRIDO** o **ESTADO DO CEARÁ**.

Aos 14 (catorze) dias do mês de dezembro do ano 2022 (dois mil e vinte e dois) às 9 (nove) horas, verificado o quorum regimental estabelecido no art. 52 do RICRT/CE, foi aberta a 9ª (nona) Sessão Ordinária da Câmara Superior do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará, sob a Presidência do Dr. Victor Hugo Cabral de Moraes Junior. Presentes os Conselheiros: Raimundo Frutuoso de Oliveira Junior, Maria Elineide Silva e Souza, Antônia Helena Teixeira Gomes, Michel André Bezerra Lima Gradvohl, Ivete Maurício de Lima, Manoel Marcelo Augusto Marques Neto, José Augusto Teixeira, Francisco Wellington Ávila Pereira, Carlos Mauro Benevides Neto, Geider de Lima Alcântara, Pedro Jorge Medeiros, Lúcio Gonçalves Feitosa, Wemerson Robert Soares Sales, Mikael Pinheiro de Oliveira, José Ernane Santos e Nelson Bruno do Rego Valença. Presente o representante da Procuradoria Geral do Estado Dr. Ubiratan Ferreira de Andrade. Presente, secretariando os trabalhos da Câmara Superior, a Secretária Ana Paula Figueiredo Porto.

DECISÃO

A Câmara Superior do Conselho de Recursos Tributários, deliberando sobre o Recurso Extraordinário admitido pela Presidência com base no que dispõem os Artigos 5º, inciso II e 107 da Lei nº 15.614/14, Resolve, por maioria de votos, negar provimento ao recurso interposto, para confirmar a decisão **CONDENATÓRIA** proferida pela Câmara recorrida, não acatando o argumento da recorrente de excluir da omissão de entradas apurada no levantamento fiscal a variação de 0,6% a título de ganho volumétrico nos combustíveis, informada na Portaria DNC nº 26/1992 (Departamento Nacional de Combustíveis), que prescreve este limite para a não apuração das causas de vazamento de combustíveis para o meio ambiente pelo posto revendedor, nos termos do voto da Conselheira Relatora, conforme manifestação apresentada oralmente em sessão pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Vencidos os votos dos Conselheiros: Carlos Mauro Benevides Neto, Wemerson Robert Soares Sales, Mikael Pinheiro de Oliveira e Nelson Bruno do Rego Valença, que se manifestaram pela parcial procedência, entendendo pela aplicação do percentual de 0,6% previsto na Portaria DNC nº 26/1992.

SALA DAS SESSÕES DA CÂMARA SUPERIOR DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS DO CONAT, aos 27 de Fevereiro de 2023.

**Ivete Maurício de Lima
CONSELHEIRA RELATORA**

**Victor Hugo Cabral de Moraes Júnior
PRESIDENTE DO CONAT**