RESOLUÇÃO Nº: 017/2022
2ª SESSÃO ORDINÁRIA DA CÂMARA SUPERIOR EM: 08.06.2022
PROCESSO DE RECURSO: 1/1063/2013
AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/201305182
RECORRENTE: ALESAT COMBUSTÍVEIS S/A
RECORRIDO: ESTADO DO CEARÁ (3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CRT)
RELATOR: CONSELHEIRO GEIDER DE LIMA ALCÂNTARA

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E MULTA- 1. Infringidos os Artigos. 73, 74 e § 3° do Art. 431 do Decreto n° 24.569/97**,** e § 3° do Art. 18 da Lei 12.670/96 2. Penalidade prevista no Art. 123, I, "c" da Lei 12.670/96 alterada pela Lei 13.418/03. 3**.** Contribuinte deixou de recolher ICMS substituição tributária, no exercício de 2012, alusivo as operações com Álcool Etílico Anidro Combustível-AEAC, relativo a ganho de 25.427 litros de combustível originado da variação de temperatura, verificado pelo Levantamento Quantitativo de Estoque de Mercadorias. 4. Não acatado o argumento da recorrente de variação de combustíveis em 0,6% a título de ganho volumétrico, constante na Portaria do DNC n. 26/1992 (Departamento Nacional de Combustíveis), que prescreve este limite para a não apuração das causas de vazamento para o meio ambiente, pelo posto revendedor. 5. Recurso extraordinário conhecido e improvido para confirmar, por maioria de votos, a decisão recorrida n° 126/2020, proferida na 3° Câmara de Julgamento, ratificando a procedência da acusação fiscal, em conformidade com a manifestação oral em sessão do representante da Procuradoria Geral do Estado.

PALAVRAS CHAVE: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ÁLCOOL ETÍLICO ANIDRO COMBUSTÍVEL.EXPANSÃO VOLUMÉTRICA. PROCEDENTE.

01 – RELATÓRIO

A presente autuação foi lavrada em desfavor de **ALESAT COMBUSTÍVEIS S/A**, com acusação de falta de recolhimento do ICMS substituição tributária, acusação formulada sob o fundamento que houve ganho de combustível decorrente da variação de temperatura, conforme o agente autuante buscou demonstrar através de levantamento de estoque.

Alegando a autoridade autuante que a Contribuinte infringiu os artigos 73 e 74 do Decreto n° 24.569/97, com penalidade prevista no art. 123, I, 'c', da Lei n° 12.670/96, com redação dada pela Lei nº 13.418/03, sendo o período da infração de janeiro a dezembro de 2008 e os valores principal de R$5.911,78 (cinco mil, novecentos e onze reais e setenta e oito centavos) e multa de mesma monta.

Consta nas Informações Complementares (fls.03 a 08) que a empresa Autuada teve um **ganho de 25.427 litros de Álcool Etílico Anidro Combustível-AEAC**, sem ter efetuado o recolhimento do ICMS substituição tributária devido por esse ganho, tal como constatado no levantamento quantitativo de estoque realizado (fl.04).

De forma tempestiva a Autuada apresenta impugnação aos autos onde aduz às fls. 25 a 68 o que segue:

a) Preliminarmente a declaração de nulidade do auto de infração por violação ao direito de defesa;

b) Que a interrupção do prazo decadencial para a cobrança do crédito tributário ora executado, ocorreu apenas em 07.03.2013 com a ciência pela impugnante da lavratura do Auto de Infração, nesta data, caso aplicada a regra do art. 150, § 4º., do CTN, já estariam decaídos portanto as cobranças relativas aos meses de janeiro e fevereiro/2008, já se aplicada a regra do art. 173, I, do CTN, decaídos poderiam estar os valores correspondentes ao mês de 'aneiro/2008, não se pode chegar a uma ou outra conclusão, contudo, se não houve discriminação no Auto de Infração a que períodos mensais se refere a cobrança

c) Que a origem das supostas diferenças volumétricas encontradas pela Fiscalização é a dilatação do Álcool Anidro decorrente do aumento de temperatura a que se submetem esses combustíveis, as diferenças de Álcool Anidro encontradas pelo Fiscal correspondem

exclusivamente 'ao que a empresa chama de "Ajuste de Inventário", registro no qual, conforme destacado na própria fundamentação do Auto de Infração, são registrados "os valores quantitativos que mensuram em litros a quantidade de combustível aumentada em virtude de dilatação proveniente da variação da temperatura", a eventual diferença apresentada pode não representar a compra ou venda da mercadoria, tal qual entendeu a Fiscal autuante, mas sim mera alteração decorrente dos efeitos da natureza, assim, não há que se falar em fato gerador alo ICMS, pois são meras transformações do estado físico de uma substância, com o consequente ganho ou perda de volume, sem transferência de titularidade;

d) Que a ANP tem admitido uma margem para mais ou para menos no volume total de cada operação, variável (entre 0,6% a 5%) a depender das circunstâncias do caso em análise;

e) No mérito, pede seja julgada improcedente a acusação fiscal sob o fundamento que não houve a infração atribuída pela autoridade fiscal;

f) Por fim, requer seja considerada a desproporcionalidade da multa aplicada, substituindo-a pela inserta no art. 123, VIII, 'd', da Lei n° 12.670/96.

g) Que seja ordenada a realização de prova técnica, indicando Assistente Técnico e formulando quesitos.

Remetido os autos para Julgamento monocrático, o Nobre julgador de 1° Instância formulou pedido de perícia, nos termos do despacho constante às fls. 193/195. O laudo pericial produzido foi juntado aos autos às fls. 196 a 199, o qual ratificou o trabalho da auditoria fiscal, conforme relatório acostado à fl. 199.

A Autuada intimada do teor da perícia se manifesta às fls. 238 a 241, defendendo que a divergência verificada está dentro do percentual de 0,6% previsto no artigo 11 da Portaria n° 26/1992, da Agência Nacional de Petróleo, e por essa razão deve o processo ser extinto.

Desta feita no Julgamento monocrático de n° 877/2019 o Julgador de 1° Instância decide pela procedência do auto de infração, conforme Laudo Pericial de igual Base de Cálculo indicada pela fiscalização.

Interpelado Recurso Ordinário (fls. 270 a 311) a Recorrente repisa o teor de sua impugnação, requerendo a improcedência da acusação fiscal, ou subsidiariamente, a parcial procedência, pedindo pôr fim a realização de diligência para que "Perito recalcule a base

de cálculo tributável considerando a margem de presunção de 0,6% prevista na Portaria n° 26/1992 da ANP".

O parecer opinativo da Assessoria Processual Tributária concluiu pelo conhecimento do Recurso Ordinário, para negar-lhe provimento, ratificando a decisão singular de PROCEDÊNCIA do auto de infração.

A Douta procuradoria geral do Estado do Ceará adota oralmente em sessão o parecer da Assessoria Processual Tributária, conforme fl. 265.

A Decisão da 3° câmara confirma a decisão condenatória exarada em 1° instância, estabelecida em acórdão, através de resolução 126/2020:

> "EMENTA: Falta de recolhimento de ICMS. Substituição tributária. Operação com combustíveis estando este em expansão volumétrica, auferindo ganho declarando obrigação a menor por tal fato. ICMS devido. Procedência da decisão. Dispositivos infringidos art. 431, §3° do Decreto n° 24.S69/97 e tomando por base também Portaria DNC n° 26/1992 e penalidade disposta no art. 123, I, "c" da Lei n° 12.670/96."

A empresa inconformada com a decisão proferida ingressa com recurso extraordinário, trazendo como paradigma as Resoluções n°: 429/97; 733/15 e 088/17 das Câmaras de Julgamento do CRT.

Pelo Despacho da Presidência do CONAT n°: 41/2022 foi admitido o recurso extraordinário em relação a Resoluções n°: 429/97; 733/15 e 088/17 das Câmaras de Julgamento do CRT trazidas pela Recorrente, nas quais a Contribuinte se acosta, para rebater a desconsideração do percentual de 0,6% de variação volumétrica do combustível por parte do auditor fiscal e da perícia.

A Procuradoria do Estado do Ceará representada pelo Dr. André Gustavo Carrero Pereira manifestou-se de forma oral em sessão, pela procedência a autuação em conformidade com a decisão proferida pela 3° câmara de Julgamento do CRT.

É o breve relato.

02 – VOTO DO RELATOR

2.1 - DA TEMPESTIVIDADE E ADMISSIBILIDADE :

Nos cabe esclarecer, que pelo **Despacho 41/2022** da Presidência do CONAT foi admitido o recurso extraordinário conforme o disposto no art. 106 da Lei n°-15.614/2014, em que o ponto discordante reside quanto a necessidade ou não de considerar a possível variação volumétrica na metodologia de fiscalização, ou seja, do percentual de 0,6% estabelecido pela portaria DNC n. 26 de 13.11.1992, no art. 5º de variação volumétrica do combustível por parte do auditor fiscal e da perícia.

O Recurso extraordinário, que ora se julga foi apresentado em razão da decisão da 3° câmara de julgamento da Câmara de Recursos Tributários - CRT, sendo protocolado de forma tempestiva, e por estarem presentes os pressupostos processuais da espécie recursal tomo conhecimento do mesmo.

2.2 – DAS PRELIMINARES

A Recorrente se insurge contra o Acordão proferido pela 3° Câmara do CRT, em fase de cerceamento de defesa, pelo indeferimento da complementação da prova pericial, contudo no limiar do objeto amparado pelas resoluções paradígmas, que tão somente contempla a adoção dos percentual de presunção de 0,6% constante na Portaria DNC n° 26/1992, entendo que a matéria já foi apreciada em instância *a quo* e para tanto superada.

Não obstante entendo de igual forma para os demais pontos requestados pela Recorrente, pois de certo, prejudicados os pedidos, pois fogem do objeto das resoluções paradigmas n°: 429/97; 733/15 e 088/17 apresentadas e do próprio despacho de n° 41/2022 da Presidência do CONAT.

2.3 – DO MÉRITO :

Desta feita passo a discorrer sobre a matéria de mérito levantada pela Contribuinte: "que a presente cobrança deve se restringir ao volume que ultrapassar o percentual de 0,6% previsto no artigo 5° da Portaria n°: 26/1992 da Agência Nacional do Petróleo. (fl. 305 do RO) e (fl. 15 da defesa).

Convém, para tanto, trazer o disciplinado na Portaria DNC n°: 26 de 13.11.1992, no art. 5º, assim editado:

> "Art. 5º. Independentemente de notificação do DNC, quando for constatada perda do **estoque físico de combustíveis superior 0,6% (seis décimos por cento), caberá ao PR proceder a apuração das causas e, se detectado vazamento para o meio ambiente, providenciar reparo do(s) equipamentos (s) correspondente(s)." (grifo nosso)**

Pelo que podemos extrair do artigo acima, o mesmo refere-se a postos revendedores, sendo a empresa autuada classificada no CNAE, como "Comércio Atacadista de Álcool Carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, exceto lubrificantes, não realizado por transportador retalhista (TRR) — CNAE 4681801,

atuando no ramo de distribuição de combustíveis, como a própria controladoria da empresa se qualifica, conforme e-mail enviado pela mesma (fl. 15)

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

> **"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. (Redação dada ao caput pelo Decreto nº 25.332, de 28.12.1998)"**

Portanto, ficou comprovado nos autos da resolução recorrida que do recolhimento do ICMS em regime de substituição tributária, quando da entrada do produto Álcool Etílico Anidro Combustível-AEAC, na empresa autuada foi em quantidade menor do que aquela que efetivamente foi negociada na saída, uma vez que o produto é adquirido à temperatura de 20°- C e a temperatura ambiente do Ceará e sempre superior, assim, o lançamento decorre da quantidade de combustível acrescida, tendo em vista o fenômeno natural (expansão volumétrica), com esteio no previsto no art. 431, § 3-° do RICMS, conforme segue *in verbis*:

> **"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 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."**

Desta feita, irrelevante dentro do princípio da objetividade do fato gerador, conforme comando incerto no [1]art. 118 do CTN, a natureza do objeto que lhe deu causa. Assim, oportuno trazer o catalogado no [2]art. 3°-, I do Dec. 24.569/97- RICMS.

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

Por fim, destaque-se que este Contencioso Administrativo Tributário já pacificou a matéria em questão, conforme pode-se constatar dos julgados constantes nas Resoluções de n°: 101/18, 144/18, 161/18, 162/18 e 014/20, da 1° Câmara de Julgamento; 145/18 e 263/18, da 2a Câmara; 142/18, 204/18 e 041/20, da 3° Câmara; 042/2019, 127/19, 133/19 da 4° Câmara e 026/17, 027/17, 028/17, 38 e 39/2020 e as recentes 14 e 15/2020, da Câmara Superior do Conselho de Recursos Tributários.

Ex positis, VOTO pelo conhecimento do Recurso extraordinário, para no mérito negar-lhe provimento, declarando procedente o auto de infração nos termos da decisão recorrida n° 126/2020, proferida pela 3° Câmara de Julgamento.

---

[1] Art. 118°- 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;
II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

[2] Art. 3º - Ocorre o fato gerador do ICMS no momento:
I - da saída, a qualquer título, de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro do mesmo titular;

É como voto.

Demonstrativo do Crédito Tributário				
Base de cálculo	Alíquota	**ICMS**	**MULTA**	**TOTAL**
R$23.647,11	25%	R$5.911,78	R$5.911,78	R$11.823,56

03 – DECISÃO

Visto, relatado e discutido o Processo de Recurso Extraordinário nº 1/1063/2013 – Auto de Infração nº: 1/2013.05182. Recorrente: ALESAT COMBUSTÍVEIS S/A. Recorrido: ESTADO DO CEARÁ. CONSELHEIRO RELATOR: GEIDER DE LIMA ALCÂNTARA. 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, nos termos do voto do Conselheiro Relator, conforme manifestação apresentada oralmente em sessão pelo do representante da Procuradoria Geral do Estado. Vencido o voto do Conselheiro Thyago da Silva Bezerra, que se manifestou pela parcial procedência, entendendo pela aplicação da Portaria DNC n° 26/1992, por dispor de critérios razoáveis acerca da variação volumétrica de combustíveis, e ainda, por considerar que a fenomenologia física de dilatação volumétrica do combustível não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS.

SALA DAS SESSÕES DA CÂMARA SUPERIOR DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 30 de AGOSTO de 2022.

VICTOR HUGO CABRAL DE MORAIS JUNIOR:95454080306
Assinado de forma digital por VICTOR HUGO CABRAL DE MORAIS JUNIOR:95454080306
Dados: 2022.09.01 15:19:28 -03'00'

Victor Hugo Cabral de Morais Junior
PRESIDENTE

GEIDER DE LIMA ALCANTARA:00008096325
Assinado de forma digital por GEIDER DE LIMA ALCANTARA:00008096325
Dados: 2022.08.31 08:36:53 -03'00'

Geider de Lima Alcântara
Conselheiro Relator

MATTEUS VIANA NETO:15409643372
Assinado de forma digital por MATTEUS VIANA NETO:15409643372
Dados: 2022.09.11 16:38:39 -03'00'

Procurador do Estado
Ciente em: ___/___/2022