



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CÂMARA SUPERIOR**

**RESOLUÇÃO Nº 39/2021**

**CÂMARA SUPERIOR**

24ª Sessão Ordinária Virtual da Câmara Superior, em 10 de setembro de 2021.

**PROCESSO Nº 1/1064/2013**

**AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201305181**

**RECORRENTE:** ALESAT COMBUSTÍVEIS S/A      CGF 06.201.381-5

**RECORRIDO:** ESTADO DO CEARÁ (3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CRT)

**RELATOR (ORIGINÁRIO):** FELIPE SILVEIRA GURGEL DO AMARAL.

**RELATORA (DESIGNADA):** DALCÍLIA BRUNO SOARES

**EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Sujeito passivo deixou de recolher ICMS ST referente às operações com combustíveis realizadas no exercício de 2008, cujas diferenças foram apuradas por meio de Levantamento Quantitativo de Estoque de Mercadorias. Afastada a aplicação do percentual de 0,6% (seis décimos por cento) previsto na Portaria DNC nº 26/1992 (Departamento Nacional de Combustíveis). Entende-se que o referido percentual caracteriza vazamento ao meio ambiente para fins de responsabilização e reparo de equipamento pelo Posto Revendedor - PR, portanto, trata de "perda" de estoque físico de combustível, estabelecido para fins de controle ambiental e responsabilidade civil, inaplicável à esfera tributária para justificar "ganho" de estoque. **Recurso Extraordinário** conhecido e não provido no sentido de confirmar a **PROCEDÊNCIA** do lançamento, nos termos da decisão recorrida (Resolução nº 041/2020) proferida pela 3ª Câmara de Julgamento. Decisão por maioria de votos em conformidade com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado. Dispositivos infringidos: art. 73 e 74 c/c art. 431, §3º, do Decreto 24.569/1997 e art. 18, §3º, da Lei nº 12.670/1996, com penalidade prevista no art. 123, inciso I, alínea "c" da Lei nº 12.670/1996 com redação da Lei nº 13.418/2003.

**PALAVRAS-CHAVES:** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. PROCEDÊNCIA. DISTRIBUIDORA. ESTOQUE. VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA.

**RELATÓRIO:**

O auto de infração relata que "o contribuinte deixou de recolher ICMS ST devido pelo ganho de combustível originado da variação de temperatura, encontrado em levantamento de estoque", no valor total de R\$ 21.737,94.

A Informação Complementar cita que a condição de "contribuinte substituído não exime a distribuidora da responsabilidade pelo recolhimento do tributo quando esta adquirir produtos sem a retenção do ICMS ou, ainda, sem o respectivo documento fiscal".



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CÂMARA SUPERIOR**

Relata, também, que a falta de recolhimento do ICMS-ST refere-se a ganho de 71.976 litros de Óleo Diesel (R\$ 125.562,13) e 1.134 litros de Biodiesel (R\$ 2.308,14) detectado por meio de Levantamento Quantitativo de Estoque, referente ao período de 01/01/2008 a 31/12/2008. São indicados como infringidos os art. 73 e 74 do Decreto nº 24.569/97 e a penalidade prevista no art. 123, I, 'c', da Lei nº 12.670/96.

O sujeito passivo apresentou defesa (fls. 27-73), argumentou ser distribuidora de combustíveis e, na qualidade de substituída tributária não seria responsável pelo recolhimento do ICMS-ST. Afirma, também, que a diferença apurada foi proveniente da variação da temperatura e, não de operação de compra ou venda da mercadoria, por isso não constituiria fato gerador do ICMS, mas mero fenômeno da natureza cuja dilatação estaria dentro da margem admitida pela Portaria nº 26/1992 da ANP, que prevê um volume variável entre 0,6% a 5%, para mais ou para menos, a depender das circunstâncias do caso em análise.

O julgador singular solicitou perícia (fls.237-240) cujos quesitos resultaram no Laudo Pericial que indicou nova Base de Cálculo do ICMS no valor de R\$ 127.562,13, sendo R\$ 125.562,13 de Óleo Diesel e R\$ 2.959,47 de Biodiesel.

A 1ª Instância de Julgamento decidiu pela PROCEDÊNCIA, manteve a base de cálculo da autuação, por considerar que os valores apurados pelo perito eram superiores àqueles lançados originalmente. Manifestou-se por ser inaplicável o percentual de 0,6%, instituído pela ANP (Portaria DNC 26/1992) que se destina a regular perda do volume físico de combustível por meio de vazamento e evitar danos ambientais pelos postos revendedores de combustíveis. Decisão foi fundamentada com base nos artigos 73, 74 §30, do art. 431 do Decreto 24.569/1997 e §30 do art.18 da Lei nº 12.670/1996, com penalidade prevista no art. 123, inciso I, alínea "c" da Lei 12.670/1996 com alterações através da Lei 13.418/2003.

O sujeito passivo interpôs Recurso Ordinário (fls. 324-380), no qual requereu que a base de cálculo tributável considerasse a margem de presunção de 0,6% prevista na Portaria nº 26/1992 da ANP.

A 3ª Câmara de Julgamento proferiu a Resolução 041/2020 (fls. 391- 400), na qual decidiu: 1) afastar, por unanimidade de votos, a alegação de ilegitimidade passiva dos representantes legais da empresa, com fundamento no art. 431, §3º do RICMS; 2) afastar, por unanimidade de votos, a aplicação da variação volumétrica de 0,6%, prevista no art. II, da Portaria nº 26/1992 da Agência Nacional de Petróleo, por considerar que a referida Portaria trata de mecanismo de proteção ambiental e o respectivo percentual indica perdas de volume



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CÂMARA SUPERIOR**

e, afastou o pedido de diligência. No mérito, confirmou a decisão exarada pela 1ª Instância de PROCEDÊNCIA do lançamento, por unanimidade de votos. Decisão de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

O sujeito passivo interpôs Recurso Extraordinário (fls. 404-448) no qual recorreu da Resolução nº 041/2020 (3ª Câmara de Julgamento) por entender que ela divergiu da Resolução nº 88/2017 proferida pela 1ª Câmara de Julgamento, quando apreciou matéria semelhante relativa ao uso do percentual de 0,6% previsto na Portaria DNC nº 26/1992.

A presidência do CONAT, por meio do Despacho nº 47/2020 (fls.475-478), admitiu o recurso extraordinário interposto por identificar nexo de identidade entre a Resolução nº 041/2020 (recorrida), proferida pela 3ª Câmara de Julgamento e a Resolução nº 88/2017 (paradigma) emitida pela 1ª Câmara de Julgamento, quanto à aplicação do percentual de presunção de 0,6% constante na Portaria DNC nº 26/1992.

**Em síntese é o relatório.**

**VOTO DA RELATORA:**

O recurso extraordinário impetrado contesta a Resolução nº 041/2020, proferida pela 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributário – CRT, que julgou procedente a falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária -ST no valor de R\$ 21.737,94, acrescido de multa de igual valor, referente à diferença de “ganho” de estoque dos produtos Óleo Diesel e Biodiesel, detectado por meio de levantamento Quantitativo de Estoque de Mercadorias.

De acordo com a decisão recorrida, não cabe ao caso a aplicação do percentual de 0,6% (seis décimos por cento), previsto na Portaria nº 26/1992 da Agência Nacional de Petróleo, pois a empresa recorrente não é Posto Revendedor - PR, mas Comércio Atacadista de Álcool Carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, bem como a circunstância fática que originou o lançamento não trata de “perdas” de estoque, mas sim de posse de combustível em quantidades **superiores** àquelas adquiridas com nota fiscal, sem o recolhimento do respectivo imposto.



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CÂMARA SUPERIOR**

A finalidade ambiental da Portaria da DNC nº 26/1992 está expressa em seus “considerandos”, especialmente aquele que indica a necessidade de controles mais eficazes para detectar vazamentos de produtos derivados de petróleo, abaixo transcrito:

CONSIDERANDO a necessidade de controles mais eficazes para detectar vazamentos de produtos derivados de petróleo e de álcool etílico carburante comercializados pelos postos revendedores, que possam ocasionar dano ao meio ambiente e/ou à integridade física ou patrimonial da população;

Neste sentido, a Portaria nº 26/1992 do DNC estabeleceu em seus dispositivos obrigações e deveres aos Postos Revendedores-PR: dentre os quais: registrar diariamente estoques e movimentações de compra e venda de combustíveis no LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS (LMC), **apurar as causas e providenciar o reparo do(s) equipamento(s)**, quando detectar perda de estoque físico de combustível superior a 0,6% (seis décimos por cento) e constate vazamento para o meio ambiente, restando clara a natureza de proteção ambiental da referida norma:

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

Parágrafo único - Quando os referidos equipamentos forem de propriedade de terceiros, caberá a esses responsabilidade do reparo.

Neste contexto, a Portaria nº 26/92 do DNC não estabeleceu limite de variação volumétrica de combustível gerado por mudança de temperatura, sequer menciona tais termos, tão pouco estabeleceu limites de deduções de estoques, apenas qualificou os Postos Revendedores-PR como responsáveis pela apuração e reparo de equipamento, em caso de “perda” de estoque físico de combustível em quantidade superior ao percentual de 0,6% (seis décimos por cento) que caracterize vazamento para o meio ambiente, conforme teor do art. 5º da Portaria nº 26/92 do DNC.

Considerando que o objeto de autuação é o ICMS-ST devido sobre o “aumento” de estoque físico, apurado pela análise de quantitativos registrados em livros e documentos fiscais, conclui-se que não é possível fazer a subsunção dos fatos que ensejaram a autuação à norma contida na Portaria nº 26/1992, principalmente, porque o percentual de 0,6% (seis décimos por cento) está associado ao vazamento de combustível provocado por equipamento físico e, não a fenômeno da natureza.



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CÂMARA SUPERIOR**

Entende-se que o entendimento proferido na Resolução 041/2020 (3ª Câmara de Julgamento) deve prevalecer por ser mais adequado ao caso concreto, posto que a empresa recorrente não é Posto Revendedor - PR, mas sim Comércio Atacatista, bem como os fatos que ensejaram a diferença de estoque não decorreram de "perda", mas sim de "ganho" de estoque físico de combustível.

Apesar de a decisão paradigma ter reconhecido o percentual de 0,6% previsto na Portaria nº 26/1992 para efeito de acréscimo nos estoques de Postos de combustíveis, considera-se que tal decisão não deve prevalecer, pelos motivos expostos.

Adota-se os fundamentos expressos na decisão recorrida (Resolução 041/2020) para afastar a aplicação do percentual de 0,6% prevista na Portaria nº 26/1992 da Agência Nacional de Petróleo - DNP. Considera-se a recorrente responsável pelo recolhimento do ICMS-ST incidente sobre as diferenças apuradas por meio de Levantamento Quantitativo de Estoque de Mercadorias no exercício de 2008, cujas saídas efetivas do estoque físico da empresa de Óleo Diesel e Biodiesel ensejaram a ocorrência do fato gerador do imposto, independentemente da origem, nos termos do art. 3º, I, do Decreto nº 24.569/1997.

Decisão com fundamento no art. 431, §3º do Decreto nº 24.569/97, e penalidade prevista no art. 123, I, "c" da Lei n, 12.670/96, com redação dada pela Lei nº 13.418/2003, conforme precedentes desta Câmara Superior verificados nas Resoluções nº 38/2019; 39/2019 e 14/2020.

Em face ao exposto, VOTO no sentido de conhecer o Recurso Extraordinário interposto, negar-lhe provimento para confirmar a decisão condenatória exarada na 3ª Câmara de Julgamento (Resolução 041/2020).

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO:**

<b>ICMS (17%)</b>	<b>R\$ 21.737,94</b>
<b>MULTA</b>	<b>R\$ 21.737,94</b>
<b>Total</b>	<b>R\$ 43.475,88</b>



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CÂMARA SUPERIOR**

**DECISÃO:**

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente ALESAT COMBUSTÍVEIS S/A e recorrido: ESTADO DO CEARÁ, 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 manter a decisão CONDENATÓRIA proferida pela Câmara recorrida, nos termos do voto do Conselheira Dalcília Bruno Soares, designada para lavrar a resolução por ter proferido o primeiro voto divergente e vencedor, em conformidade com a manifestação oral da representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Vencidos os votos dos Conselheiros: Felipe Silveira Gurgel do Amaral (relator originário), Ricardo Valente Filho, Francileite Cavalcante Furtado Remígio, Felipe Augusto Araújo Muniz e Robério Fontenele de Carvalho que se manifestaram pela parcial procedênciada acusação fiscal, nos termos da decisão paradigma. Ausente o Conselheiro Filipe Pinho da Costa Leitão.

SALA DAS SESSÕES DA CÂMARA SUPERIOR DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS DO CONAT, aos 06 de outubro de 2021.

FRANCISCA  
MARTA DE SOUSA: 115.942.253-20  
115.942.253-20

Assinado de forma digital  
por FRANCISCA MARTA DE  
SOUSA: 115.942.253-20  
Dados: 2021.10.07 14:40:37  
-03'00'

Francisca Marta de Sousa

**PRESIDENTE DA CÂMARA SUPERIOR**

DALCILIA BRUNO  
SOARES:42442796368

Assinado de forma digital por  
DALCILIA BRUNO  
SOARES:42442796368  
Dados: 2021.10.07 14:26:42 -03'00'

Dalcília Bruno Soares

**CONSELHEIRA RELATORA DESIGNADA**

ANDRE GUSTAVO  
CARREIRO  
PEREIRA:81341792315

Assinado de forma digital por  
ANDRE GUSTAVO CARREIRO  
PEREIRA:81341792315  
Dados: 2021.10.07 15:13:43  
-03'00'

**PROCURADOR DO ESTADO**