



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

RESOLUÇÃO Nº: 045 /2017
23ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 19/10/2017
PROCESSO Nº 1/3858/2013
AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201315243
RECORRENTE: ALESSAT COMBUSTÍVEIS S.A
RECORRIDO: ESTADO DO CEARÁ
CGF: 06.201.381-5
CONSELHEIRO RELATOR: RODRIGO PORTELA OLIVEIRA

EMENTA: ICMS – FALTA DE RECOLHIMENTO – PROCEDÊNCIA

- 1 – A empresa autuada por ter deixado de recolher ICMS-ST, em razão de que houve aumento na quantidade de saída de combustível, infração detectada através de levantamento quantitativo de estoque.
- 2 – Imposta a penalidade preceituada no art. 123, I, alínea “c” da Lei nº 12.670/96.
- 3 – Atuação julgada procedente, uma vez que o contribuinte não demonstrou a variação volumétrica do combustível em causa, bem como artigo 5.º da portaria DNC n.º 26 de 13.11.1992 se aplica a verificação de possíveis vazamentos de combustíveis, resultando na perda de seu volume, diferente do ganho aqui obtido.
- 4 – Recurso extraordinário conhecido e não provido para manter a decisão de Procedência proferida pela câmara recorrida.
- 5 – Decisão por unanimidade de votos, e de acordo com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS – FALTA DE RECOLHIMENTO – VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA – COMBUSTÍVEL

01 – RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado sob o fundamento de que ALESAT COMBUSTÍVEIS S.A, teria deixado de recolher ICMS-ST, devido a ganho de combustíveis originado pela variação de temperatura, encontrado através de levantamento de estoque, no valor de R\$ 418.524,82, referente ao exercício de 2009, sendo cobrado imposto no valor de R\$ 71.149,21 e multa no valor de R\$ 71.149,21.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

"FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, NO TODO OU EM PARTE, INCLUSIVE DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NA FORMA E NOS PRAZOS REGULAMENTARES.

O CONTRIBUINTE DEIXOU DE RECOLHER ICMS ST DEVIDO PELO GANHO DE COMBUSTÍVEL ORIGINADO DA VARIAÇÃO DE TEMPERATURA, ENCONTRADO EM LEVANTAMENTO DE ESTOQUE, CONFORME DETALHADO EM INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR ANEXA."

A infração teve como fundamento os Artigos n.ºs 73 e 74 do Decreto n.º 24.569/97, e multa aplicada prevista no art. 123, I, c, da Lei n.º 12.670/96.

Demonstrativo do Crédito (R\$)

Base de Cálculo	418.524,82
ICMS	71.149,21
Multa	71.149,21
TOTAL	142.298,42

A Autuada impugnou o feito tempestivamente (fls. 39 a 76), onde argumenta:

- a) Em preliminar, ilegitimidade passiva dos sócios, mediante ausência de responsabilidade dos acionistas/diretores pessoas físicas pelo débito sob cobrança, visto a inexistência dos pressupostos/requisitos para a configuração da solidariedade prevista no art. 135, III do CTN;
- b) Que o simples fato de dilatação de volume de combustíveis decorrente do aumento de temperatura não se configura fato gerador do ICMS e que as diferenças encontradas na fiscalização se configuram ao ajuste de inventário decorrente da citada variação de temperatura;
- c) Que o registro de entrada de combustível é realizado com base no volume sob temperatura de 20°C (vinte graus Celsius) e que as saídas e levantamento de estoque do produto tem seu volume aferido sob temperatura ambiente cuja média é superior, razão de já terem sofrido dilatação volumétrica pelo aumento da temperatura;
- d) Que a Portaria nº 26 da ANP, estabeleceu um percentual de até 0,6% aplicado sobre o estoque do produto, relativo a ganhos e perdas ocorridos no processo de dilatação/evaporação. Percentual este que



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

foi ratificado pela maioria das secretarias de fazendas dos estados, o que torna inconteste a admissão desta variação pelos fiscos de todo o país.

- e) Que se tal fato configurasse fato gerador do ICMS, a autuada, como distribuidora de combustíveis, é mera substituída tributária não lhe cabendo responsabilidade, solidária ou subsidiária, pelo recolhimento de imposto devido por substituição tributária conforme jurisprudência pacífica dos tribunais superiores;
- f) Que se superados os argumentos anteriores, a cobrança somente poderia alcançar o volume que superasse o estoque final dos combustíveis fiscalizados, pois não se poderia presumir que aquele combustível (ganho de temperatura) teria saído integralmente dos tanques da autuada;
- g) Que além da cobrança somente poder alcançar o volume quantitativo que superar o do estoque final, ressalvados os fundamentos anteriores, sobre esse volume excedente de Óleo Diesel ainda deveria ser aplicada a proporção de saídas internas em relação ao total de saídas, pois em relação às saídas interestaduais o ICMS st seria devido ao estado destinatário em função art. 155, S 2º X, "b" da CF/88, que institui a regra do destino para a arrecadação do ICMS incidente sobre circulação de combustíveis derivados de petróleo;
- h) Que se entenda ter havido qualquer infração pela impugnante, a infração seria tão somente acessória de escrituração da nota fiscal (emissão de nota fiscal) nos termos do art. 123, VIII, D da Lei 12.670/96;
- i) Que a multa aplicada se configura confisco;
- j) Caso entender-se necessário ordene-se a realização de perícia no sentido de verificação da ocorrência de alteração volumétrica junto à escrita e nos documentos fiscais da empresa, e propõe quesitos a serem respondidos.

Em decisão de 1ª Instância, o julgador singular decidiu pela Procedência da ação fiscal, nos seguintes termos:

3



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

- a) Que o trabalho fiscal fora realizado com base em levantamento físico de estoque em que restou demonstrado a saída de 207.550 litros de óleo Diesel sem que houvesse o registro da respectiva entrada e nem o respectivo recolhimento do ICMS ST devido;
- b) Tendo sido constatada esta diferença e que se refere à entrada exige-se do contribuinte fiscalizado, na condição de responsável, o recolhimento do ICMSST pela autuada nos termos do art. 431, S 3º do RICMS;
- c) Que o contribuinte ciente de que o ICMS não havia sido retido e recolhido, realizasse o recolhimento devido e a necessária regularização das mercadorias;
- d) Que pertinente à ocorrência do fato gerador do ICMS, deve ser esclarecido que a cobrança inicial não está dirigida à variação volumétrica do combustível, mas a entrada não registrada de combustível efetivamente comercializado ou disponível à comercialização pelo contribuinte sem o devido recolhimento do ICMSST, sendo que a variação volumétrica justifica apenas a origem desse combustível (diferença encontrada) que apresentou registro apenas de saída e não de entrada no período fiscalizado;
- e) Que a variação volumétrica (ganho volumétrico) apontada pelo contribuinte como causa da diferença levantada pela auditoria fiscal não se evidencia em nenhuma comprovação técnica;
- f) Que nesse sentido o fato discutido é o aumento quantitativo da mercadoria (diferença) independente da origem, tendo a distribuidora disponível para venda, e efetivamente vendido, quantidade maior do que o contabilizado em seus estoques, o que justifica a cobrança inicial;
- g) Que é verdade que as alterações de temperatura podem ocorrer tanto para aumento quanto diminuição do volume dependendo da temperatura, porém o levantamento demonstra que houve aumento e esse aumento configurou saída tributada;
- h) Que a Portaria 26/92 da ANP não trata de matéria tributária, mas de proteção do meio ambiente e do direito do consumidor, e que em seu texto não fica claro que o percentual de 0,6% (seis décimos por



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

cento) se refere a perdas pela variação de temperatura, ademais não estando esclarecido se este percentual é admitido porque é o considerado normal em razão de perdas ou por ser o máximo tolerado como vazamento sem oferecer dano ao meio ambiente;

- i) Que não existe na legislação tributária estadual nada em relação à consideração percentual de perdas, e que mesmo existindo não iria interferir no resultado do levantamento fiscal dado que o ocorrido no exercício fechado demonstrou a existência de ganho quantitativo e não de perda;
- j) Que a penalidade aplicada pelos autuantes é a específica prevista pela norma para a infração apontada;
- k) E indefere o pedido de perícia da parte respondendo parte dos quesitos formulados e entendendo que os demais são irrelevantes para solução da lide.

Intimada da decisão de 1º Grau, a Autuada apresentou Recurso Ordinário, pedindo, onde reforça a necessidade do pedido de perícia, e, no mérito:

- a) Inicialmente pela improcedência do feito razão do ganho volumétrico decorrente da dilatação da variação de temperatura essas diferenças foram registradas em sua escrita como "ajustes de inventário", não correspondendo a uma operação de circulação de mercadoria, sendo inexistente o aspecto material do fato gerador do ICMS;
- b) Desproporcional e inaplicável a aplicação da multa, visto que se refere à situação totalmente alheia ao que consta nos autos;
- c) Subsidiariamente requer, caso afastada a improcedência, que:
 - c. 1) a cobrança se dê sobre o volume que superar o estoque final do combustível fiscalizado;
 - c.2) a cobrança deve se restringir apenas ao volume 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. Afirmando-se que os Fiscos estaduais admitem uma margem de variação de combustíveis de até 0,6% do volume de



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

- entradas e sobre o qual não configuraria o fato gerador do imposto, o que foi corroborado com a publicação do Convênio ICMS nº 61/2015, por meio do qual o legislador fiscal reconheceu que não há a ocorrência do fato gerador do ICMS pela simples variação volumétrica decorrente da oscilação da temperatura, desde que dentro dos percentuais de variação admitidos;
- c.3) sobre esse volume excedente de combustível seja aplicada a proporção das saídas internas em relação a saídas totais;
- d) Conversão da penalidade para a prevista no art. 123, VIII, "d" da Lei nº 12.670/1996.

A Consultoria Tributária, através do parecer de n.º 02/2017, manifestou-se pelo conhecimento do recurso interposto, para negar-lhe provimento, mantendo a decisão exarada em 1ª instância. Parecer, este, adotado pela Douta Procuradoria do Estado.

A 3ª câmara de julgamento, em 17 de março de 2017, em sessão de julgamento afastou o pedido de ilegitimidade passiva dos sócios; afastou a alegação do contribuinte de equívoco na eleição do destinatário; afastou o argumento em relação ao caráter confiscatório da multa; e, no mérito, julgou totalmente procedente a presente ação.

Intimada da decisão de 2ª Instância administrativa, a Autuada interpôs Recurso Extraordinário, trazendo como resoluções paradigmas as de n.º 422/2012.

O Recurso Extraordinário foi admitido pelo Despacho nº 187/2017, da lavra da Presidência do CONAT, com fulcro no artigo 106 da Lei nº 15.614/2014, ao vislumbre da existência de nexo de identidade entre a decisão recorrida e a firmada na Resolução n.º 422/2012 da 2ª Câmara de Julgamento.

É o relatório.

02 – VOTO DO RELATOR

De acordo com o relato acima, trata-se de Auto de Infração onde a Autuada teria deixado de recolher ICMS ST, em 2009, constatado através de Levantamento Quantitativo de Estoque de Mercadorias.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

Inicialmente, uma vez já conhecido o Recurso Extraordinário pela Excelentíssima Presidente deste Contencioso, nos termos do no artigo 106 da Lei n.º 15.614/2014, em que pese as diversas alegações trazidas pelo Contribuinte em seu Recurso, devemos analisar a fim de unificar a jurisprudência deste E. Contencioso a matéria idêntica trazida pela decisão recorrida em comparação com a decisão paradigma.

Observa-se que na decisão paradigma, o Recorrente havia adquirido gasolina aditivada sem documento fiscal, e nas informações complementares daquele processo, o fiscal deduziu “perdas e ganhos toleráveis (0.6%)”, o que não aconteceu neste caso e o Contribuinte requer que seja feito, conforme artigo 5.º da portaria DNC n.º 26 de 13.11.1992.

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

É importante ressaltar que existe a dilatação do combustível de acordo com a variação de sua temperatura, todavia, não é isso que a citada portaria diz. Ela afirma que quando há perda do estoque físico, deverá ser detectado a existência de vazamentos e providenciar os reparos do equipamento.

No presente caso, ao verificar a planilha elabora pelo fiscal, referente ao quadro totalizador de estoque, verifica-se que houve ganho na saída do produto, e deveria o contribuinte ter realizado o recolhimento da diferença do imposto.

Além disso, o próprio fundamento da presente portaria não se aplica ao presente caso:

“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



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

possam ocasionar dano ao meio ambiente e/ou à integridade física ou patrimonial da população;"

Ressalta-se, ainda, que as provas acostadas aos autos não demonstram a variação do combustível, demonstram, na verdade, a existência de uma falta de recolhimento do imposto.

Por todo o exposto, uma vez já conhecido do recurso extraordinário, voto para negar-lhe provimento, no sentido de manter a decisão condenatória proferida pela Câmara recorrida de acordo com a manifestação oral, em sessão, do representante da Procuradoria Geral do Estado.

É como VOTO.

03 – DEMONSTRATIVO

Demonstrativo do Crédito (R\$)

Base de Cálculo	418.524,82
ICMS	71.149,21
Multa	71.149,21
TOTAL	142.298,42

04 – DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é RECORRENTE: ALESAT COMBUSTÍVEIS S.A e RECORRIDO: ESTADO DO CAERÁ. **Decisão:** "A Câmara Superior do Conselho de Recursos Tributários, deliberando sobre o Recurso Extraordinário admitido pela Presidência com base no que dispõe os Artigos 5º, inciso II e 107 da Lei nº 15.614/14, Resolve, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso interposto, para decidir pela manutenção da decisão **CONDENATÓRIA** proferida pela Câmara recorrida, nos termos do voto do Conselheiro Relator, conforme manifestação oral do representante da douda Procuradoria Geral do Estado, em Sessão. Ausente, por motivo justificado, a Conselheira Ana Mônica Figueiras Menescal. Presente, para

8



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

apresentação de sustentação oral, o representante legal da recorrente, Dr. Thomás de Oliveira Silva Lima.”

SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE REC. TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, 18 de *dez* de 2017.

Francisca Marta de Sousa

PRESIDENTE DA CÂMARA SUPERIOR

[Signature]
Manoel Marcelo Augusto Marques Neto

CONSELHEIRO-PRESIDENTE

[Signature]
Antônia Helena Teixeira Gomes

CONSELHEIRA-PRESIDENTE

Lúcia de Fátima Calou de Araújo

CONSELHEIRA-PRESIDENTE

[Signature]
Abílio Francisco de Lima

CONSELHEIRO-PRESIDENTE

[Signature]
Maria Elineide Silva e Souza

CONSELHEIRA

[Signature]
Matheus Fernandes Menezes

CONSELHEIRO

[Signature]
Francisco Wellington Ávila Pereira

CONSELHEIRO

[Signature]
José Gonçalves Feitosa

CONSELHEIRO

[Signature]
Lúcio Flávio Alves

CONSELHEIRO

[Signature]
Flípe Pinho da Costa Leitão

CONSELHEIRO

[Signature]
Valter Barbalho Lima

CONSELHEIRO

[Signature]
Rodrigo Portela Oliveira

CONSELHEIRO

[Signature]
José Wilame Falcão de Souza

CONSELHEIRO

[Signature]
Ricardo Valente Filho

CONSELHEIRO

[Signature]
Mônica Figueiras Menezes

CONSELHEIRA

[Signature]
Diogo Morais Almeida Vilar

CONSELHEIRO



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

Matteus Viana Neto

PROCURADOR DO ESTADO

André Gustavo Carreiro Pereira
André Gustavo Carreiro Pereira

PROCURADOR DO ESTADO

Dr. Ubiratan Ferreira de Andrade

PROCURADOR DO ESTADO

Rafael Lessa Costa Barboza

PROCURADOR DO ESTADO