



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO-CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS-CRT**  
**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

**RESOLUÇÃO Nº.:081/2021**      **14ª SESSÃO ORDINÁRIA:** 15.03.2021  
**PROCESSO Nº.:** 1/1125/2018      **AUTO DE INFRAÇÃO Nº.:** 1/201801326-3  
**RECORRENTE:** SP INDÚSTRIA E DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA.  
**CGF Nº.:** 06.975.717-8  
**RECORRIDO:** CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA  
**CONSELHEIRO RELATOR:** SAULO GONÇALVES SANTOS  
**CONSELHEIRO DESIGNADO:** JOSÉ WILAME FALCÃO DE SOUZA

**EMENTA: ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.**

– Falta de recolhimento do ICMS ST relativo a Óleo Diesel, relativo ao exercício 2013, detectada a partir do levantamento de estoque. Afastados os pedidos de extinção por ilegitimidade do sujeito passivo, com base no § 3º do art. 431, do Decreto nº 24.569/97, de decadência parcial do feito fiscal, com base no art.173, I, CTN e perícia com fundamento no art.97, III da Lei nº 15.614/2014. Infração aos artigos 73 e 74 do Decreto nº 24.569/97. Penalidade prevista no art.123, inciso I, alínea “c” da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/03. Recurso Ordinário conhecido, mas não provido. Confirmada a decisão de PROCEDÊNCIA da acusação fiscal, nos termos do julgamento singular, parecer da Assessoria Processual Tributária e manifestação oral do representante da douta Procuradoria-Geral do Estado.

**PALAVRAS-CHAVE:** ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ÓLEO DIESEL  
-FALTA DE RECOLHIMENTO – LEVANTAMENTO DE ESTOQUE

**RELATÓRIO:**

A acusação fiscal constante do processo em apreço diz respeito a falta de recolhimento do ICMS substituição tributária do produto óleo diesel. Irregularidade detectada a partir do levantamento de estoque que demonstra saídas maiores do que as entradas, no período 2013.

O agente fiscal aponta como dispositivos infringidos os artigos 73 e 74 do Decreto nº 24.569/97; sugere como penalidade aplicável ao caso a prevista no art. 123, I, 'c', da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03. A base de cálculo é o valor de R\$87.262,11. O ICMS reclamado é R\$14.834,55 e a MULTA é de igual valor.

Nas Informações Complementares (fls. 03 a 10) o agente fiscal informa, em síntese, que:

“1.1. A empresa é domiciliada neste Estado e cadastrada de acordo com a Classificação Nacional de Atividade Econômica – CNAE como ‘Comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, exceto lubrificantes, não realizado por transportador retalhista (TRR)’ – CNAE 468.1801.

(...)

1.3. A distribuidora de combustíveis ao adquirir regularmente de produtor nacional os produtos acima indicados, o faz com o ICMS total retido, ou seja, ICMS Normal mais ICMS Substituição Tributária-ICMS ST, sendo atribuída a ela a qualidade de contribuinte substituído.

1.4. A condição de contribuinte substituído, atribuída a distribuidora, não a exime da responsabilidade pelo recolhimento do tributo, quando essa adquirir os produtos sem a retenção do ICMS, sem o respectivo documento fiscal, ou se, por qualquer motivo, não ficar comprovado o devido recolhimento do ICMS relativo ao combustível comercializado.”

O contribuinte ingressou tempestivamente com defesa (fls. 24 a 54) e apresentou os seguintes argumentos:

1. Ilegitimidade passiva da autuada para se responsabilizar pelo recolhimento do ICMS-ST relativo às operações com óleo diesel A (fl.26);
2. Da decadência parcial do crédito tributário (fl.30);
3. Da realidade dos fatos. A fiscalização desprezou a realidade volátil do produto combustível (fl.32);
4. Da ausência de previsão legal acerca da tributação dos aumentos volumétricos de combustíveis do contribuinte substituído (fl.35);
5. Da impossibilidade de tributação do estoque e da inexistência de saída de óleo diesel A do estabelecimento atacadista (fl.42);
6. Da aplicabilidade do percentual de ganho/perda de combustíveis na margem de 0,6%, conforme Portaria DNC nº 26, de 13/11/1992 (fl.44);
7. Do erro no levantamento do estoque, razão para submeter o processo a análise pericial (fl.47);
8. Do erro da penalidade aplicada e da necessidade de seu reenquadramento (fl.48);
9. Ao final, apresenta o rol de quesitos para respostas, caso o processo seja remetido à Célula de Perícias e Diligências Fiscais (fls.52/53).

O processo foi distribuído para julgamento em 1ª instância onde, após análise dos questionamentos apresentados na peça impugnatória, foi proferida decisão

de procedência da autuação, conforme estampado na ementa abaixo reproduzida, extraída do Julgamento nº 818/2019 (fls. 74):

**“ICMS E MULTA – AUTO DE INFRAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA FORMA E NOS PRAZOS REGULAMENTARES. ÓLEO DIESEL. LEVANTAMENTO DE ESTOQUE. Infração: art. 73 e 74 Decreto nº 24.569/97. Penalidade prevista art. 123, I, “c” da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03. DEFESA TEMPESTIVA. Autuação: PROCEDENTE.”**

Não concordando com o julgamento singular, a empresa autuada interpõe Recurso Ordinário (fls. 122 a 156) arguindo as questões a seguir expostas:

1. Da ilegitimidade passiva da autuada para se responsabilizar pelo recolhimento do ICMS-ST relativo às operações com óleo diesel A (fl.126);
2. Decadência parcial do crédito tributário, na forma do art.150, § 4º do CTN (fl.129);
3. Da expansão volumétrica dos combustíveis. A divergência do estoque constatado no levantamento fiscal é oriunda não da omissão de entrada, mas sim da expansão volumétrica do combustível (fl.132);
4. Da ausência de previsão legal acerca da tributação dos aumentos volumétricos de combustíveis alusivos a fatos geradores anteriores a 2016 (fl.137);
5. Da impossibilidade de tributação do estoque e da inexistência de saída de ÓLEO DIESEL A do estabelecimento atacadista (fl.144);
6. Da aplicabilidade do percentual de ganho/perda de combustíveis na margem de 0,6% (fl.147);
7. Do erro no levantamento do estoque. Requer uma perícia para que se constate a verdade material (fl.150);
8. Do erro da penalidade aplicada e da necessidade de seu reenquadramento. Requer a aplicação do artigo 126, parágrafo único da Lei nº 12.670/96, ou a inserida no art. 123, I, “d” da mesma lei (fl.151);
9. Do pedido: requer a ilegitimidade passiva da empresa autuada, a improcedência do auto de infração, produção de prova pericial e o reenquadramento da penalidade (fl.155).

Às fls. 160 a 167 dos autos repousa o Parecer de nº 184/2020, da lavra da Assessoria Processual Tributária, com manifestação pelo conhecimento do recurso ordinário, negando-lhe provimento, para que seja mantida a decisão singular de procedência do auto de infração.

Eis, em síntese, o relatório.

**VOTO DO RELATOR**

A acusação fiscal em apreço diz respeito a falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária sobre a entrada de óleo diesel a descoberto de documento fiscal, referente ao exercício 2013. Isto pelo fato de o Sistema Levantamento de Estoque – SLE ter detectado saídas em quantidades superiores as entradas.

Preliminarmente, a recorrente argui a ilegitimidade do sujeito passivo para responder pelo ICMS ST sobre o óleo diesel. Quanto a essa questão, vale ressaltar que, por força do disposto no art. 6º, §1º, da Lei Complementar nº 87/96, a lei estadual poderá atribuir a contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do imposto em operações antecedentes, concomitantes ou subsequentes em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações.

Nesse sentido, é que de acordo com o art. 484 do Decreto nº 24.569/97, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, nas operações interna e interestadual, com combustíveis derivados ou não de petróleo é atribuída a refinaria, que adquire a condição de contribuinte substituto.

Contudo, como no caso em apreço, a empresa está sendo acusada de receber o produto óleo diesel sem a correspondente nota fiscal, pois o levantamento aponta operação de entrada omitida, então é situação típica que impõe responsabilidade pelo recolhimento do imposto ao contribuinte substituído, conforme o § 3º do art. 431, do Decreto nº 24.569/97. Vejamos:

Art. 431. Omissis

§ 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.

A Recorrente argui a decadência do crédito lançado referente ao mês de janeiro de 2013, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN. Com efeito, o prazo decadencial em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, desde que a operação e o imposto tiverem sido declarados pelo contribuinte à Fazenda Pública, porém, essa situação não ocorreu no caso em apreço. Desse modo, no caso em análise, a contagem do prazo decadencial deve obedecer a regra estatuída no art. 173, inciso I, do CTN. Em sendo dessa maneira, está patente nos autos que a decadência arguida não restou configurada.

Quanto ao questionamento acerca da metodologia empregada pela fiscalização, é preciso afirmar que o trabalho desenvolvido pela auditoria fiscal tem amparo no art. 92 da Lei nº 12.670/96. O levantamento fiscal está armazenado no CD ROM anexo à fl. 17 dos autos e toda a metodologia utilizada pela fiscalização está descrita nas Informações Complementares (fls.04 a 10). Nas planilhas constantes do citado CD ROM está demonstrado que houve diferença no levantamento de

estoque do produto óleo diesel, comercializado sem a efetiva comprovação do recolhimento do ICMS Substituição Tributária, fato que configura infração ao disposto no art. 73 e 74 do Decreto nº 24.569/97.

A empresa argumenta que a diferença apontada pela fiscalização não decorre de aquisição de produto sem documento fiscal, mas de ganho volumétrico decorrente da variação de temperatura, situação que não foi levada em consideração no trabalho fiscal, em que pese a existência do percentual de 0,6% previsto na Portaria DNC nº 26/92.

Todavia, como já dito alhures, a empresa atuada é comerciante atacadista de combustíveis e nessa condição não pode ser contemplada pela Portaria DNC nº 26/92, uma vez que esta foi instituída para os Postos Revendedores, com o objetivo de ao ser detectada perda de combustível na margem de 0,6% medidas ser adotadas no sentido de verificar se há vazamentos no equipamento e, nesse sentido, evitar a contaminação do meio ambiente.

A Recorrente alegou em sua defesa a necessidade de produção de prova pericial, levando em consideração o percentual de 0,6% como ganho/perda em face da volatilidade dos combustíveis. Esse pedido é indeferido com fundamento no art. 97, inciso III, da Lei nº 15.614/2014, haja vista que constam nos autos provas suficientes que embasam a autuação. Ademais, o percentual de perda aludido pela recorrente, previsto na Portaria DNC nº 26/92, como já foi dito, diz respeito aos Postos Revendedores e por isso não se pode estender a estabelecimento com atividade diversa.

Ademais, afora a questão da perda/ganho levantada pela empresa, não foi apresentada nenhuma outra questão ou indicado erro no levantamento fiscal elaborado pela auditoria para análise da necessidade de realização de perícia.

Ressalte-se que o trabalho desenvolvido pela fiscalização por meio do levantamento de estoque mostra que a diferença encontrada relativamente ao combustível Óleo Diesel foi detectada a partir da equação ESTOQUE FINAL + SAÍDA superior ao somatório ESTOQUE INICIAL + ENTRADAS. Ora, o ICMS ST é devido pela entrada, que não fora registrada, então a responsabilidade pelo pagamento é da empresa atuada, por força do previsto no § 3º do art. 431, do Decreto nº 24.569/97, acima já mencionado.

Quanto ao questionamento que há erro da penalidade aplicada e da necessidade de seu reenquadramento para a prevista no artigo 126, parágrafo único da Lei nº 12.670/96, ou a inserida no art. 123, I, "d" da mesma lei, nosso entendimento é que se houve a omissão de entrada do combustível sem o conseqüente recolhimento do ICMS substituição tributária devido na operação, então não se pode aplicar as sanções suscitadas, pois a aplicação da primeira sanção citada se faz necessário que o imposto estivesse retido, fato que não aconteceu, e para o segundo caso a exigência é que as operações e o imposto a recolher estejam regularmente escriturados, situação que não se configurou como ocorrida.

**PROCESSO Nº.: 1/1125/2018**

**AUTO DE INFRAÇÃO Nº.: 1/201801326-3**

As situações demonstradas demonstram que houve a infração e não tendo sido recolhido o imposto restou configurada a infração aos artigos 73 e 74 do Decreto nº 24.569/97. Desse modo, para o caso específico, a penalidade aplicável é a prevista no art.123, inciso I, alínea 'c', da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/2003.

Diante do exposto, somos pelo conhecimento do Recurso Ordinário interposto, negar-lhe provimento, para afastar a preliminar de extinção por ilegitimidade do sujeito passivo, negar o pedido parcial de decadência, indeferir o pedido de perícia, e no mérito confirmar a decisão de procedência da ação fiscal, nos termos do julgamento singular, parecer da Assessoria Processual Tributária, ratificado oralmente em sessão pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.

### **DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

**Base de cálculo:** R\$87.262,11

**ICMS:**..... R\$14.834,55

**MULTA:** ..... R\$14.834,55

### **DECISÃO:**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é recorrente **SP INDÚSTRIA E DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA** e recorrida a **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**.

A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve preliminarmente à análise de mérito, analisar e votar: 1. Ilegitimidade passiva da recorrente quanto à responsabilidade pelo recolhimento do ICMS – Substituição Tributária relativo às operações com gasolina. Preliminar afastada com os fundamentos do art. 444 do Decreto nº 24.569/97 e do Parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária, ratificado em sessão pelo representante da douta PGE. 2. Decadência parcial referente ao mês de janeiro 2013. Preliminar afastada por maioria de votos, com fundamento no art.173, inciso I do CTN. Foram votos contrários, os conselheiros Pedro Jorge Medeiros e Almir Almeida Cardoso Júnior, que se manifestaram pela decadência com fundamento no artigo 150, § 4º do CTN. 3. Realização de perícia, para que sejam considerados no levantamento fiscal a expansão volumétrica dos combustíveis de 0,6% previsto na Resolução n. 6/70 do CNP, Portaria n. 26/92 DNC e Resolução n. 23/04 ANP, uma vez que o Estado do Ceará não regulamentou referida matéria. Afirma, ainda, que a metodologia aplicada é inapropriada para apurar possíveis diferenças. Pedido de perícia foi afastado por unanimidade de votos, nos termos do art. 97 da Lei nº 15.614/2014 e Parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária. No mérito, por voto de desempate da presidência, decidiu-se por

**PROCESSO Nº.: 1/1125/2018**

**AUTO DE INFRAÇÃO Nº.: 1/201801326-3**

negar provimento, para confirmar a decisão proferida no julgamento singular, para julgar PROCEDENTE a acusação fiscal, nos termos do voto do conselheiro relator, com os fundamentos apontados no julgamento de 1ª Instância e parecer da Assessoria Processual Tributária, referendando em manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado em sessão. Votaram pela improcedência, os Conselheiros Pedro Jorge Medeiros, Almir Almeida Cardoso Júnior e Saulo Gonçalves Santos, que em sessão, fundamentaram seus votos com base no Recurso Especial-1ª turma STJ-RN Nº 1884431, aplicando o percentual de 0,6% previsto na Resolução n. 6/70 do CNP, Portaria n. 26/92 DNC e Resolução n. 23/04 ANP, não encontrando diferença de crédito tributário a ser recolhida. O conselheiro José Wilame Falcão de Souza, ficou designado para elaborar a resolução, por ter proferido o primeiro voto vencedor. Presente a sessão para sustentação oral, o representante legal da parte, o advogado Dr. Weber Busgaib Gonçalves.

**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos \_\_\_\_ de maio de 2021.**

MANOEL MARCELO AUGUSTO  
MARQUES NETO:22171703334

Assinado de forma digital por MANOEL  
MARCELO AUGUSTO MARQUES  
NETO:22171703334  
Dados: 2021.05.05 11:05:32 -03'00'

**Manoel Marcelo Augusto Marques Neto  
Presidente da 1ª Câmara de Julgamento**

MATTEUS VIANA  
NETO:15409643372  
Matteus Viana Neto

Assinado de forma digital por  
MATTEUS VIANA  
NETO:15409643372  
Dados: 2021.05.12 17:41:37 -03'00'

**Procurador do Estado do Ceará**

JOSE WILAME FALCAO  
DE SOUZA:07291892368

Assinado de forma digital por JOSE  
WILAME FALCAO DE  
SOUZA:07291892368  
Dados: 2021.05.04 17:46:49 -03'00'

**José Wilame Falcão de Souza  
Conselheiro designado**