



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**Contencioso Administrativo Tributário  
Conselho de Recursos Tributários  
2ª Câmara de Julgamento**

Resolução Nº 58 /2020

Sessão: 11ª Sessão Ordinária de 20 de fevereiro de 2020

Processo Nº 1/3694/2016

Auto de Infração Nº: 1/201618409

Recorrente: CÉLULA DE JULGAMENTO DO 1ª INSTÂNCIA

Recorrido: BRASQUÍMICA TRANSP. RODOV. LTDA

Conselheiro Relator: Leilson Oliveira Cunha

**Ementa: ICMS. Falta de Recolhimento de Imposto. Substituição Tributária. Aquisição de combustível (óleo diesel) para consumo. Contribuinte sediado no estado do Ceará.**

1. Acusação fiscal de aquisição de combustíveis para consumo por contribuinte sediado nesse estado, em operações interestaduais, sem recolhimento do imposto a que alude o art. 12, I, F da Lei 12.670/96. 2. Documentos fiscais relacionados na autuação não se qualificaram suficientes para materialização da conduta delitiva. Não precisão da acusação fiscal na comprovação do local da ocorrência do fato gerador (critério espacial da Regra Matriz de Incidência Tributária), 3. Indicações constantes nos documentos fiscais e outros elementos trazidos pela recorrente possibilitam compreensão que a aquisição dos combustíveis se dera em postos sediados no estado do Maranhão quando de reabastecimento de caminhões de sua frota nas prestações de serviços de transporte praticadas pela recorrente. 4. Reforma da decisão de nulidade exarada em primeira instância. 5. Reexame Necessário conhecido, decidindo-se pela IMPROCEDÊNCIA da autuação, nos termos do voto do relator e do parecer da Assessoria Processual do Estado, acolhido pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

**Palavra Chave:** ICMS. Falta de Recolhimento. Substituição Tributária. Óleo Combustível. Consumo.

## RELATÓRIO

A acusação fiscal tem o seguinte relato de infração:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, NO TODO OU EM PARTE, INCLUSIVE O DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NA FORMA E NOS PRAZOS REGULAMENTARES. CONTRIBUINTE DEIXOU DE RECOLHER O ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA INCIDENTE / SOBRE AS OPERAÇÕES DE AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS PARA CONSUMO ORIUNDOS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO CONTRARIANDO A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA EM VIGOR CONF. FICOU DEMONSTRADO NAS INF.COMPLEMENTARES ANEXAS.

Auto de infração com imposto e multa fixados respectivamente em R\$ 16.019,99 (dezesesseis mil, dezenove reais e noventa e nove centavos). Artigos infringidos 73 e 74 do Dec. 24.569/97, com penalidade fixada nos termos do art. 123, I, C da Lei 12.670/96. Período da infração 01 a 12/2012.

Nas informações complementares, o auditor fiscal consigna que procedendo ao exame da documentação fiscal foi constatado que o contribuinte adquiriu Combustível {óleo diesel) em outras unidades da federação em postos de serviços (posto de combustíveis) para o consumo final de sua empresa localizada no estado do Ceara, conforme relação de Notas Fiscais anexas, no exercício de 2012 no montante de R\$ 94.235,26 cujo ICMS foi pago por Substituição Tributaria ao estado do Maranhão, e ao Ceara como Estado consumidor não foi pago nenhum imposto estadual. Complementa que a legislação atribui ao consumidor final a responsabilidade pelo pagamento desse imposto, nos termos do art. 9º da Lei Complementar 87/96, atribuindo responsabilidade pelo recolhimento a autuada conforme o art. 19, I da Lei 12.670/96 c/c art. 21, IV do Dec. 24.569/9, cobrando carga tributária reduzida (17%) conforme redução de base de cálculo prevista no art. 1º do Dec.27.486/04.

Irresignado com a acusação fiscal o contribuinte interpõe tempestiva impugnação ao feito fiscal, em que sucintamente aduz:

- a) Que a empresa Brasquimica Transportes Rodoviários que adquiriu combustível, constante das notas fiscais examinadas pelo auditor, para consumo imediato durante as viagens de veículos de sua frota em outras unidades da federação;
- b) Os bens negociados ou transmitidos sem implicarem em mercancia representam natureza diversa de mercadoria, em que se enquadram todas as operações descritas nas notas fiscais relacionadas pelo fiscal;
- c) Conforme se observa da legislação tributária em se tratando de combustíveis, ocorrerá o fato gerador e, portanto, a incidência do ICMS na entrada no território do Estado quando não destinados a comercialização ou a industrialização e decorrentes de operações interestaduais, o que não ocorreu no presente caso;

- d) O veículo saía da empresa com o tanque cheio e retornava sem combustível, sendo todo o combustível adquirido no Maranhão consumido durante a viagem. Assim, não há como dizer que era adquirido combustível como mercadoria de circulação, pois sequer esse combustível chegava na empresa. Completamente desconexa a descrição da infração, pois não houve aquisição para venda de mercadorias/combustíveis;
- e) Declara que não estocava e nem adquiria o combustível para trazer ao Estado do Ceará, sendo consumido durante as viagens, principalmente nos Estados do Para e do Maranhão, onde nesse último era adquirido os combustíveis por questões de necessidade vital e logística na roteirização por se tratar de longos percursos;
- f) Anexa relatório de comprovação contendo os Conhecimentos de Transportes e os respectivos documentos (fls. 114/214), relativos a viagens de transporte de cargas realizadas, que comprovam as operações, com os trechos, as longas distâncias, localidades, etc., bem como a necessidade do abastecimento, e o correspondente consumo do combustível, correlato ao longo trajeto realizado para retorno a base da empresa. Colaciona, ainda, telas do Google Maps (fls.215/222) que evidencia alguns dos trajetos percorridos pelos veículos da defendente, comprovando inequivocamente os longos percursos, os quais obrigatoriamente devem ser realizados quase em sua totalidade via BRs, e a iminente e lógica necessidade vital de abastecer o equipamento (cavalo + carreta) para retorno chegando a sede da empresa praticamente vazio pois o mesmo era consumido no trajeto;
- g) Ao final, requer a nulidade do auto de infração.

Quando do julgamento de primeira instância, a autoridade julgadora de 1ª instância decidiu pela nulidade da autuação aduzindo em erro de direito da autoridade fiscal fazer retroagir a aplicação da equiparação de contribuinte e não-contribuinte do ICMS, para efeito de alíquota interestadual, promovida pela EC 87/2015, com repercussão regulamentada pelo Convênio ICMS 93/15, com efeitos a partir de 01.01.2016, incorporado à legislação tributária deste Estado pelo já citado Decreto 31.805/15, sob pena de nulidade de impedimento, com fundamento no Art. 83 da Lei 15.614/14 combinado como Art. 53, § 2º, inciso III do Decreto 24.568/99, decorrendo extemporaneidade do lançamento tributário em análise ocorrendo impedimento ao autuante para a prática do ato de lavratura do AI, aqui apreciado.

Reexame Necessário interposto em face da decisão prolatada.

A Assessoria Processual Tributária se manifesta pela improcedência, inicialmente não acolhendo os fundamentos da decisão de nulidade de 1ª instância, tendo em vista que os dispositivos constitucionais a regulamentar os fatos descritos no feito fiscal - recolhimento por substituição tributária do ICMS referente a comercialização de óleo diesel ao estado onde ocorrer o seu consumo – se cinge no art. 155, XII, “h” e § 4º, I, da Constituição Federal e não aqueles

apontados pelo julgador, vigente em 2012. Ressalta, ainda, que ao analisar os documentos apresentados pela Autuada - relatório e respectivos conhecimentos de transportes (fls. 114/214), as telas do Google Maps (fls. 215/222) - e as quantidades de combustível informadas nos documentos fiscais de fls. 13/44, lhe pareceu estar razoavelmente demonstrado que o consumo do óleo diesel adquirido por meio dos documentos fiscais acostados ao Auto de Infração não se deu no Estado do Ceará, sendo indevido o ICMS lançado no presente feito fiscal, opinando assim pela improcedência da autuação.

O Parecer queda-se acolhido pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

Em apertada síntese, é o que se relata.

## VOTO DO RELATOR

Depreende-se da acusação encetada no auto de infração que o contribuinte autuado faltou com recolhimento do imposto por substituição tributária incidente sobre as operações de aquisições de combustíveis, oriundas de outras unidades da federação, para consumo no exercício de 2012.

De início, cabe alinhar que as circunstâncias fáticas da ocorrência da possível infração deve ser compreendida à luz da previsão constitucional contida nos termos do art. 155, XII, "h" e § 4º, I, da Constituição Federal e art. 12, I, F da Lei 12.670/96, valendo dizer que nos casos de operações interestaduais de compra de combustíveis para consumo em que o adquirente se encontra sediado em estado diverso do vendedor, caberia à unidade federada onde ocorreu o consumo o imposto incidente na operação.

Assim posto, impende considerar o equívoco da decisão prolatada em primeira instância de nulidade, cujo fundamento jurídico se dera em erro de direito da autoridade fiscal ao aplicar retroativamente, a fatos ocorridos em 2012, a incidência da Emenda Constitucional 87/2015, que fixa cobrança de imposto por diferencial de alíquota nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Ora, evidencia-se, de forma cristalina, que o auditor do Fisco, em sua compreensão dos fatos ocorridos durante 2012, aplicou aos possíveis fatos geradores a previsão constitucional que vigia à época e em circunstâncias que tais não que há se falar em indevida aplicação retroativa da referida emenda constitucional. Daí que não pode remanescer a decisão de nulidade prolatada pela autoridade julgadora de primeira instância.

Adentrando-se na questão meritória, releva-se de importância curial para o deslinde do presente litígio saber se somente os documentos fiscais coligidos à autuação pela autoridade fiscal se qualificam suficientes para a materialização da conduta delitiva. Nesse aspecto, em observância do princípio da verdade material, pelo qual os lançamentos fiscais devem trazer os elementos indispensáveis de clareza, precisão e comprovação dos ilícitos narrados na peça acusatória, convém tecer análise de variáveis que cercam as operações praticadas pela recorrente.

Dos autos, observa-se que a empresa tem como atividade principal o transporte rodoviário de produtos perigosos (CNAE 4930203), possuindo para tanto frota própria de caminhões nesse sentido. Em comprovação, trouxe aos autos (fls. 112/115) certidão de autorização ambiental para o transporte interestadual de produtos perigosos do Ministério do Meio Ambiente em que são especificados caminhões de sua frota e relação de conhecimentos de transportes das prestações de serviços de transportes interestaduais para várias cidades dos estados do Maranhão e do Pará, realizadas no exercício de 2012.

Bem assim, em sua peça recursal traz informação que adquiriu combustível, constante das notas fiscais examinadas pelo auditor, para consumo imediato durante as viagens de veículos de sua frota, sendo todo o combustível adquirido no Maranhão, posto que os veículos saíam da empresa com o tanque cheio e abastecendo-os ao longo da viagem no estado do Maranhão. De fato, se se observar as notas fiscais objeto da autuação todas são emitidas por postos de combustíveis sediados em cidades do estado do Maranhão e seus valores são condizentes com abastecimento de combustíveis de vários caminhões pertencentes à frota da autuada.

De todo material produzido pela defendente, tais considerações soam consonantes com o princípio da razoabilidade, impondo-se afirmar que há indicações constantes nos citados documentos fiscais da autuação com referências de pagamento à vista, ainda no campo informações complementares com datas de vencimento para pagamento, mediante depósito, pela adquirente/autuada dos combustíveis adquiridos e, ademais, em alguns casos a configuração de natureza da operação o CFOP 6929, indicando que na operação de venda de combustível fora emitido cupom fiscal, quando do abastecimento, identificando-os pelos seus respectivos números, a exemplo das notas fiscais de nºs 60.180, 60.511, 61.329, 61.727, 63.220.

Nessa linha de ideias, convém trazer a lume o posicionamento do parecerista que assim se expressa: *“Contudo, ao analisar os documentos apresentados pela Autuada - relatório e respectivos conhecimentos de transportes (fls. 114/214), as telas do Google Maps (fls. 215/222) - e as quantidades de combustível informadas nos documentos fiscais de fls. 13/44, me parece estar razoavelmente demonstrado que o consumo do óleo diesel adquirido por meio dos documentos fiscais acostados ao Auto de Infração não se deu no Estado do Ceará, sendo indevido o ICMS lançado no presente feito fiscal”*. Opinando assim pela improcedência da autuação.

Portanto, das considerações postas nos parece que tais aquisições de combustíveis se dera quando de reabastecimento ao longo dos serviços de transportes prestados por caminhões de sua frota, em especial em postos de combustíveis no estado do Maranhão.

Ademais, importa evidenciar mesmo que sobressaindo dúvida quanto ao local onde se dera o consumo do combustível, se no estado do Maranhão ou no Estado do Ceará, nos termos do art. 112 do Código Tributário Nacional, defluiu interpretação de modo mais favorável ao acusado quanto às circunstâncias fáticas da imputação e de igual modo quanto à capitulação legal e autoria delitiva. Senão vejamos.

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:  
I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Sem embargo, do arcabouço legal supra, outra não há de ser a conclusão, dada a não precisão da acusação fiscal na comprovação do local da ocorrência do fato gerador (critério espacial da Regra Matriz de Incidência Tributária – norma esta de conduta que visa disciplinar a relação jurídico-tributária entre o fisco e contribuinte), restou-me a convicção de que pelas provas produzidas nos autos não se evidenciaram suficiente e cabal para confirmação da imputação descrita no auto de infração.

Do exposto, pelas linhas traçadas anteriormente resolve-se conhecer do Reexame Necessário decidindo-se pela IMPROCEDÊNCIA da autuação.

**É como voto.**



## DECISÃO

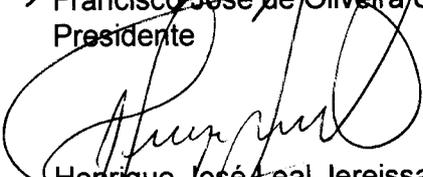
Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é Recorrente: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA e Recorrido: BRASQUÍMICA TRANSP. RODOV. LTDA.

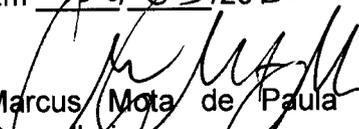
A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Oficial, dar-lhe provimento, para, com esteio no § 9º do art. 84 da Lei nº 15.614/2014, reformar a decisão declaratória de nulidade exarada em 1ª Instância e julgar **improcedente** a acusação fiscal, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

SALA DA SESSÕES DA 2ª CAMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 16 de 03 de 2020

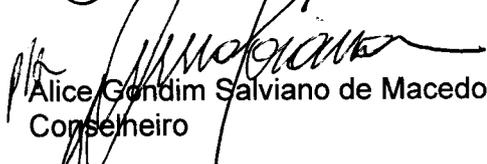
  
Francisco José de Oliveira Silva  
Presidente

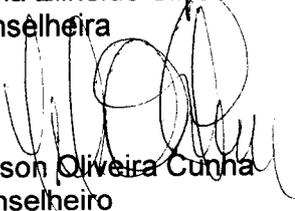
  
Ubiratã Ferreira de Andrade  
Procurador do Estado  
Em 16/03/2020

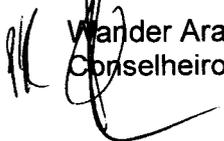
  
Henrique José Leal Jereissati  
Conselheiro

  
Marcus Mota de Paula Cavalcante  
Conselheiro

  
Maria Elineide Silva e Souza  
Conselheira

  
Alice Gondim Salviano de Macedo  
Conselheiro

  
Leilson Oliveira Cunha  
Conselheiro

  
Wander Araújo de Magalhães Uchoa  
Conselheiro