



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
2ª CÂMARA DE JULGAMENTO

RESOLUÇÃO Nº: 87 /2020
2ª CÂMARA DE JULGAMENTO
SESSÃO ORDINÁRIA DE: 28 /01 /2020 (2ª SESSÃO)
PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/170/2016 AI Nº 1/201518872
RECORRENTE: SP INDÚSTRIA E DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
AUTUANTE: MARIANA CAMELO SÁ MATOS
MATRÍCULA: 497792-1-6 E DEMAIS AUTUANTES
CONS. RELATORA: ELIANE RESPLANDE FIGUEIREDO DE SÁ

EMENTA: ICMS – FALTA DE RECOLHIMENTO. Operações com combustíveis. Sistema de Levantamento de Estoque (SLE). Ganho volumétrico por dilatação natural. Com relação à preliminar de extinção do processo sem resolução de mérito, em decorrência da ilegitimidade passiva da empresa, nos termos do art. 87, inciso I, alínea “e” da Lei nº 15.614/2014 – afastada, por unanimidade de votos, com base nos artigos 431 e 432 do Decreto nº 24.569/97. Quanto ao pedido de perícia para que se apure nova base de cálculo da autuação, levando em consideração a margem de 0,6% para mais ou para menos – afastada, por unanimidade de votos, tendo em vista que os elementos já constantes dos autos são suficientes à formação do convencimento e deslinde da questão. No mérito, por maioria de votos, a 2ª Câmara resolve negar provimento ao Recurso interposto, para confirmar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância, afastando a aplicação do percentual de 0,6% referente à Portaria nº 26/92 do Departamento Nacional de Combustíveis – DNC. ICMS devido por Substituição Tributária. Vantagem Econômica (lucro). Caracterizada a infração. Eclusão do fato Gerador. O “ganho volumétrico por dilatação natural” é um dos fatores causantes da diferença apontada, cuja detecção da infração é absolutamente identificável pela aplicação da técnica de levantamento de estoque por equivalência (SLE), metodologia que é autorizada pelo RICMS-CE. Confirmada a PROCEDÊNCIA. Tudo de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Fundamentação Legal: Arts.73,74 da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03.

RECORRENTE: SP INDÚSTRIA E DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA

Arts. 169, 174, 871, 874, 877 todos do Decreto nº 24.569/97.
Penalidade: Art. 123, I, "c" da Lei nº 12.670/96 alterado pela Lei nº 13.418/03.

PALAVRAS-CHAVE: FALTA DE RECOLHIMENTO.
OPERAÇÕES COM COMBUSTÍVEIS. SISTEMA DE
LEVANTAMENTO DE ESTOQUE (SLE).

RELATÓRIO

O relato da infração versa sobre a Falta de Recolhimento do ICMS - ST, no exercício de 2011, em montante de R\$ 203.904,57, relativo a 602.732,61 litros de óleo diesel que foram comercializados sem a efetiva comprovação do recolhimento do imposto.

Como dispositivos infringidos foram imputados os artigos 73 e 74 do Decreto nº 24.569/971, e penalidade, a disposta no artigo 123, I, "c", da Lei nº 12.670/96, de que resultou em lançamento de ICMS de R\$ 203.904,57 e multa de igual valor (uma vez o valor do imposto).

Nas informações complementares, às fls. 03/09, o auditor fiscal acrescenta outras informações:

- a) a empresa é distribuidora de combustíveis e, conforme CNAE 4681801, exerce o "comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, exceto lubrificantes, não realizado por transportador retalhista (TRR)";
- b) em 2011 adquiriu os produtos "Biodiesel" e "Óleo diesel A", cujo ICMS (Normal e Substituição Tributária) é retido na fonte (refinaria de petróleo), com o fim de serem utilizados como matéria-prima para a produção de um novo produto (Óleo diesel B), na proporção de 5/100 (Biodiesel) e 95/100 o "Óleo Diesel A" (conforme Resolução CNPE 06/2009);
- c) não obstante a condição de contribuinte substituído a ela atribuído (por lei), não pode se eximir da responsabilidade pelo recolhimento de tributo eventualmente devido, seja porque não houve a retenção do imposto, ou por que o respectivo documento fiscal não foi emitido;
- d) para a detecção da infração, foi utilizado o levantamento quantitativo de estoque, cujo procedimento é autorizado pelo artigo 827 (caput) do RICMS-Ceará, em que foram consideradas, à exceção dos códigos fiscais 1664 e 5663 (CFOP), todas as operações de entrada e saída, após o qual foram elaborados os seguintes relatórios:

Anexo I – RELATÓRIO ANALÍTICO DE MOVIMENTAÇÃO DE
ENTRADAS ANO 2011 – POR PRODUTO;

Anexo II – RELATÓRIO ANALÍTICO DE MOVIMENTAÇÃO DE SAÍDAS ANO
2011 – POR PRODUTO;

Anexo III – QUADRO TOTALIZADOR DE ESTOQUE ANO 2011;

e) ao final do confronto entre as entradas (matéria-prima e/ou mercadoria) e as saídas (mercadoria), uma diferença de 602.732,61 litros de óleo diesel ficou constatada, de cujo conhecimento o contribuinte teve antecipadamente, por duas vezes, antes da lavratura do auto de infração, visando dirimir dúvidas e abrir espaço para argumentações do então fiscalizado, que, no entanto, não apresentou quaisquer justificativas;

f) em momento anterior, porém, em face do auto de infração 2014.05671 sobre matéria similar, a empresa alegou que a diferença (de que trata a questão) seria motivada por ganho volumétrico decorrente da variação de temperatura e que, no seu entendimento, não haveria amparo legal para a tributação desse quantitativo; em prevalecendo a tese da legitimidade de tal cobrança, caberia a exclusão do percentual de 0,6%, relativo a ganhos ou perdas de combustíveis, com base no disposto na Portaria DNC 26/1992 e Resolução nº 23/2004, ambos da ANP (Agência Nacional de Petróleo);

g) o fato é que, independente dos motivos que possam justificar a diferença apontada pela auditoria fiscal, em face do levantamento de estoque, ocorreram saídas maiores que as entradas e, conseqüentemente, em decorrência da comercialização (da diferença), a empresa auferiu lucro, configurando o fato gerador, independente da natureza do objeto que lhe deu causa, face ao princípio da objetividade, nos termos do artigo 118 do CTN;

h) ademais, é descabida a exigência de exclusão do percentual de 0,6% da diferença apontada no levantamento de estoque, visto que houve uma destinação econômica, passando a ser “mercadoria”, além de que, a Portaria 26/1992 e Resolução 23/2004, que instituiu o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), não trata, em nenhum momento, de questões relacionadas a possíveis ganhos volumétricos em decorrência de variações de temperatura;

i) para a apuração da base de cálculo, multiplicou-se a quantidade excedente (602.732,61 de óleo diesel) pelo respectivo preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), no valor de R\$ 21,99/litro, conforme prevê o Ato Cotepe/PMPF nº12/2011, totalizando R\$ 1.199.437,89; o cálculo do imposto, por sua vez, corresponde à aplicação da alíquota de 25% (R\$ 203.904,57) sobre a base de cálculo reduzida (R\$ 815.618,30), seguindo o que determina o Decreto nº 27.486/2004.

Na impugnação do feito fiscal, subscrita por advogados legalmente constituídos e apresentada tempestivamente, a defendente registra em seu prefácio que a exigência fiscal não merece prosperar, passando em seguida a expor as razões de fato e de direito:

a) Da ilegitimidade passiva para responder pelo ICMS-ST:

- imputar a responsabilidade tributária ao contribuinte substituído, quando do não recolhimento do tributo por parte do substituto, com base, apenas, em Decreto (RICMS-CE, § 3º do art. 431) é ilegítimo e ilegal, visto que contrária os termos do artigo 146, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal c/c art. 135 do CTN; assim entendeu o STJ (Superior Tribunal de Justiça);

e) ao final do confronto entre as entradas (matéria-prima e/ou mercadoria) e as saídas (mercadoria), uma diferença de 602.732,61 litros de óleo diesel ficou constatada, de cujo conhecimento o contribuinte teve antecipadamente, por duas vezes, antes da lavratura do auto de infração, visando dirimir dúvidas e abrir espaço para argumentações do então fiscalizado, que, no entanto, não apresentou quaisquer justificativas;

f) em momento anterior, porém, em face do auto de infração 2014.05671 sobre matéria similar, a empresa alegou que a diferença (de que trata a questão) seria motivada por ganho volumétrico decorrente da variação de temperatura e que, no seu entendimento, não haveria amparo legal para a tributação desse quantitativo; em prevalecendo a tese da legitimidade de tal cobrança, caberia a exclusão do percentual de 0,6%, relativo a ganhos ou perdas de combustíveis, com base no disposto na Portaria DNC 26/1992 e Resolução nº 23/2004, ambos da ANP (Agência Nacional de Petróleo);

g) o fato é que, independente dos motivos que possam justificar a diferença apontada pela auditoria fiscal, em face do levantamento de estoque, ocorreram saídas maiores que as entradas e, conseqüentemente, em decorrência da comercialização (da diferença), a empresa auferiu lucro, configurando o fato gerador, independente da natureza do objeto que lhe deu causa, face ao princípio da objetividade, nos termos do artigo 118 do CTN;

h) ademais, é descabida a exigência de exclusão do percentual de 0,6% da diferença apontada no levantamento de estoque, visto que houve uma destinação econômica, passando a ser “mercadoria”, além de que, a Portaria 26/1992 e Resolução 23/2004, que instituiu o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), não trata, em nenhum momento, de questões relacionadas a possíveis ganhos volumétricos em decorrência de variações de temperatura;

i) para a apuração da base de cálculo, multiplicou-se a quantidade excedente (602.732,61 de óleo diesel) pelo respectivo preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), no valor de R\$ 21,99/litro, conforme prevê o Ato Cotepe/PMPF nº12/2011, totalizando R\$ 1.199.437,89; o cálculo do imposto, por sua vez, corresponde à aplicação da alíquota de 25% (R\$ 203.904,57) sobre a base de cálculo reduzida (R\$ 815.618,30), seguindo o que determina o Decreto nº 27.486/2004.

Na impugnação do feito fiscal, subscrita por advogados legalmente constituídos e apresentada tempestivamente, a defendente registra em seu prefácio que a exigência fiscal não merece prosperar, passando em seguida a expor as razões de fato e de direito:

a) Da ilegitimidade passiva para responder pelo ICMS-ST:

- imputar a responsabilidade tributária ao contribuinte substituído, quando do não recolhimento do tributo por parte do substituto, com base, apenas, em Decreto (RICMS-CE, § 3º do art. 431) é ilegítimo e ilegal, visto que contrária os termos do artigo 146, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal c/c art. 135 do CTN; assim entendeu o STJ (Superior Tribunal de Justiça);

e Acórdão 5ª TJ nº 025/2011), por sua vez, reconheceram a impossibilidade de tributação em face de variação volumétrica de combustível;

d) da impossibilidade de tributação do estoque e da inexistência de saída:

- não obstante ser incontroverso o fato de que não há norma legal específica disciplinadora do ICMS na hipótese de expansão volumétrica de combustíveis, ainda assim a sua exigência não pode fugir do que dispõe o artigo 108 do CTN (caput e inciso I), segundo o qual na ausência de disposição expressa, deve-se aplicar a legislação tributária por analogia;

- se a saída da mercadoria é o momento do fato gerador do regime de substituição tributária ao qual se submetem as refinarias de petróleo (RICMS-CE, art. 484), pode-se concluir que a autuada, por analogia, sujeitar-se-ia à mesma condição da refinaria; não pode a parte do produto que sofrera acréscimo volumétrico (de litro de combustível) e que permanecem em estoque, ser tributada, pois sequer ocorreu a saída dos mesmos, tal como ocorre na refinaria;

- além disso, a exigência fiscal foi feita sobre matéria-prima (Óleo Diesel A), que por questões da legislação e das transações comerciais do ramo não há que se falar em operações de saída (por si só), quando deveria ser sobre o produto resultante (Óleo Diesel B), que foi o efetivamente objeto de saída (fato gerador), razão porque os valores desta (mercadoria) é que devem ser tomados como definição da base de cálculo da tributação;

e) da aplicabilidade da margem de 0,6% de ganho/perda de combustíveis - ao contrário de outros Estados, o Fisco do Ceará não levou em consideração o percentual de ganho/perda de 0,6% (para mais ou para menos) inerente ao produto combustível, fato reconhecido próprio Departamento Nacional de Combustíveis (Portaria DNC 26/1992); O Contencioso Administrativo Tributário do Ceará, entretanto, tem reconhecido a aplicação do percentual de 0,6% sobre o estoque físico do produto (Resolução 352/2012, da 2ª Câmara de Julgamento);

f) do erro no levantamento do estoque: Houve erro no levantamento do estoque realizado pela autoridade fiscal, na medida em que não foram observados de forma criteriosa os documentos fiscais e contábeis, razão porque o mesmo deve se submeter à análise pericial, com a utilização dos mesmos arquivos magnéticos utilizados pelo fiscal;

g) erro da penalidade aplicada e da necessidade de reenquadramento:

- a penalidade aplicada à empresa (RICMS, art. 123, I, "c") é excessiva e não é condizente com a conduta realizada pela requerente, de forma que é necessário o reenquadramento da penalidade para uma mais branda e específica ao caso em tela, quais sejam, a prevista no artigo 126 da Lei 12.670/96 (caput e parágrafo único), por encontrar-se as operações/prestações regularmente escrituradas nos livros fiscais ou contábeis, ou artigo 123, I, "d", da mesma lei do ICMS, tomando como parâmetro os princípios da razoabilidade e proporcionalidade;

h) diante do exposto, requer a extinção, em parte do feito fiscal, em decorrência da ilegitimidade passiva da empresa, nos termos do artigo 87, I, "e", da Lei nº 15.614/2014, a

improcedência, nos termos alhures, a perícia, em conformidade com os quesitos apresentados, às fls. 56/57, e/ou o reenquadramento da penalidade.

Através do Pedido de Perícia, acostado às fls. 75/76, a ilustre julgadora singular, considerando decisão da 1ª Câmara Julgamento deste Contencioso (Processo 1/2561/2014), decide pela realização de perícia, com o fim de aplicar ao caso o percentual de 0,6%, em relação às efetivas entradas, no mesmo molde do que dispõe a Portaria DNC nº 26/1992.

O Laudo Pericial, às fls. 77/83, aponta que, após aplicação de acréscimo de 0,6% ao estoque (inicial), a diferença foi alterada de “omissão de entrada” (R\$ 815.618,30) para “omissão de saída” (R\$ 384.126,18).

Conforme Julgamento 554/2017, acostado às fls. 85/90, a julgadora administrativo-tributária (instância singular), amparada no citado laudo pericial, que apontou inversão da infração (de “omissão de entrada” para “omissão de saída”), decidiu pela parcial procedência, reenquadrando a penalidade para a inserta no artigo 123, I, “d” da Lei 12.670/96, uma vez que estaria caracterizado o “atraso de recolhimento” e não falta de recolhimento.

A empresa interpõe Recurso Voluntário, às fls. 93/115, contra a decisão, através da qual reitera os argumentos já apresentados em sua impugnação, agora com destaque dos fundamentos sustentados pelo julgador de primeiro grau para a sua tomada de decisão, especialmente quanto à:

- 1) parcial procedência proferida pelo julgador de 1ª instância, uma vez que é contrária a posicionamento deste Contencioso em outro caso similar (Resolução 21/2015, da 2ª Câmara e Resolução 105/2014, da 1ª Câmara), que julgou improcedente aquela autuação, em decorrência do erro da acusação fiscal;
- 2) inadequação do levantamento de estoque por sistema de equivalência (SLE), entre as aquisições (adicionadas do estoque inicial) realizadas e as vendas (somadas o estoque final) operacionalizadas, para detectar a real movimentação de combustíveis, pois despreza por completo a natureza volátil do produto fiscalizado, fazendo com que sempre haja maior número de saídas de mercadorias do que de entradas;
- 3) diante do exposto, indaga se o aumento volumétrico de combustível é hipótese de incidência de ICMS (saída de mercadoria sem nota fiscal) e, em sendo possível, se o aumento volumétrico do combustível, no todo, é tributado ou somente em relação ao que ultrapassar o percentual de 0,6%.

A Célula de Consultoria e Planejamento emite o Parecer nº 125/2017, às fls. 121/126, pelo qual conhece do Recurso Oficial, dando-lhe provimento, para modificar a decisão de parcial procedência para improcedência, nos termos do artigo 85 da Lei 15.614/2014 e da Resolução 21/2015 deste Contencioso (2ª Câmara), registrando que:

- 1) o agente fiscal identificou uma quantidade de combustível comercializada ou de posse da distribuidora maior do que a quantidade adquirida por meio de nota fiscal com retenção de imposto, fato que requer do contribuinte uma ação no sentido que seja

emitida a nota fiscal de entrada referente à quantidade maior identificada e recolher o ICMS-ST, tudo em conformidade com a sistemática de tributação do produto (substituição pelas entradas);

- 2) o levantamento de estoque feito pela perícia, no entanto, identificou uma “omissão de saídas”, em vez de “omissão de entradas”.

O Conselho de Recursos Tributários (2ª Câmara), através da Resolução nº 247/2017, às fls. 132/138, decide pela nulidade dos autos, nos termos do art. 83 e § 4º do art. 84 da Lei nº 15.614/2014, tendo em vista que a julgadora monocrática deixou de analisar os argumentos da impugnante, relativos à impossibilidade de tributação do estoque e a exigência fiscal ter sido feita sobre a expansão volumétrica do “Diesel A” e não sobre o fruto da sua mistura, que foi o objeto de efetiva saída, razão porque, por unanimidade de votos, resolve determinar o retorno do processo à 1ª instância para a realização de novo julgamento.

A Primeira Instância, em novo julgamento, decide pela procedência, às fls. 143 a 154 dos autos.

Inconformada com a decisão monocrática a empresa interpõe Recurso Ordinário, fls.158 a 190, em síntese, como os seguintes argumentos:

- Da ilegitimidade passiva da atuada para se responsabilizar pelo recolhimento do ICMS - ST relativo às operações com óleo diesel a: Que não merece prosperar o lançamento efetuado pelo Fisco Estadual contra a postulante em relação à Óleo Diesel A, tendo em vista que esta não é a responsável tributária, razão pela qual o auto de infração deve ser *in totum* anulado por contrariar flagrantemente decisão pacífica do STJ;
- Da expansão volumétrica dos combustíveis: Que o SLE não leva em consideração que o combustível adquirido da refinaria é sempre a temperatura constante de 20°C e que seu aquecimento natural, quando da revenda deste produto faz normalmente com que o volume do combustível aumente, fazendo com que sempre haja maior número de saídas de mercadorias do que as de entrada, sem que haja, ao mesmo tempo, qualquer ausência de recolhimento de tributo;
- Da ausência de previsão legal acerca da tributação dos aumentos volumétricos de combustíveis alusivos a fatos geradores anteriores a 2016;
- Da impossibilidade de tributação do estoque e da inexistência de saída de Óleo Diesel A do estabelecimento atacadista;
- Da aplicabilidade do percentual de ganho/perda de combustíveis na margem de 0,6%;
- Do erro no levantamento do estoque;
- Do erro da penalidade aplicada e da necessidade de seu reenquadramento;
- Do pedido: a extinção do processo sem resolução de mérito, em decorrência da ilegitimidade passiva da empresa, nos termos do art.87, inciso I, “e” da Lei nº15.614/14; a improcedência do Auto de Infração; a produção de prova pericial; o reenquadramento da penalidade para o art.126, parágrafo único da Lei nº 12.670/96 por ser mais específica para o caso em tela, ou a aplicação para a penalidade inserta no art.123, I, “d” da Lei nº 12.670/96.

Eis, o relatório.

VOTO:

A ação fiscal em tela teve como móvel: Falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte, inclusive o devido por Substituição Tributária, na forma e nos prazos regulamentares. A empresa deixou de recolher, em 2011, ICMS ST, no valor de R\$ 203.904,57 (duzentos e três mil, novecentos e quatro reais e cinquenta e sete centavos), devido pela diferença de 602.732,61 litros de Óleo Diesel, comercializados sem a efetiva comprovação do recolhimento do imposto.

A recorrente, inconformada com o resultado do julgamento monocrático, ingressou com Recurso Ordinário aduzindo pontos que iremos esclarecer e refutar no decorrer desse voto.

É de bom alvitre lembrarmos que quando da ocorrência de um fato previsto em lei surge o fato gerador que consoante art.114 do CTN, “ é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

E que caracterizada a hipótese de incidência pela ocorrência do fato gerador surge a obrigação tributária que consiste no vínculo jurídico por força do qual o indivíduo se sujeita a ter contra ele feito um lançamento tributário.

“ A Obrigação Tributária, vale dizer, o poder jurídico de criar o crédito tributário, não é afetada por qualquer circunstância capaz de modificar o crédito tributário, sua extensão, seus efeitos, ou as garantias e privilégios a ele atribuídos, ou excluir sua exigibilidade”. (Art.140 CTN)

No tocante ao lançamento a visão de ZELMO DENARI, em seu livro Curso de Direito Tributário, p.157, “O lançamento tem como função principal a de apurar, para a administração todos os elementos constitutivos da Obrigação Tributária”.

Sob a ótica do ilustre tributarista HUGO DE BRITO MACHADO o lançamento é ...“O procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar o montante do crédito tributário, aplicando se for o caso a penalidade cabível. ”

Logo, tomando conhecimento do fator gerador da obrigação tributária principal, ou do descumprimento de uma obrigação tributária acessória, a autoridade administrativa tem o dever indeclinável de proceder ao lançamento tributário, o que foi o caso.

PRELIMINARMENTE

Em sede preliminar a recorrente arguiu pela extinção do feito fiscal, em decorrência da ilegitimidade passiva da empresa, nos termos do artigo 87, I, “e”, da Lei nº 15.614/2014; a improcedência, nos termos alhures, a perícia, em conformidade com os quesitos apresentados e/ou reenquadramento da penalidade, tendo em vista que a aplicada à empresa não é específica ao caso em tela.

Vejamos!

A extinção não pode ser acatada por estar evidenciado que a empresa autuada é responsável pelo pagamento do ICMS Substituição Tributária não retido e exigido no auto em questão, nos termos do §3º do art. 18 da Lei nº 12.670/96 e do respectivo §3º, do art.431 do Decreto nº24.569/97, cuja sistemática de apuração do ICMS/ST foi autorizada pela Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir, art.6º, caput e §§ e art.11,I,"a"). Portanto, a legislação estadual prevê sim a legitimidade do sujeito passivo através do levantamento de estoque de mercadorias, também, nos termos dos arts. 431 e 432 do Decreto nº 24.569/97.

Quanto ao pedido de perícia, a câmara também entendeu pelo afastamento em decorrência de que os elementos já estariam constantes nos autos e foram suficientes à formação do convencimento e deslinde da questão. Logo, os fatos estavam incontroversos e suficientes para formação de um claro convencimento.

Já a improcedência e o reenquadramento da penalidade são questões de mérito que também foram analisadas por essa câmara e afastadas, o que passaremos a prestar os devidos esclarecimentos.

DO MÉRITO

Os argumentos, no mérito, da recorrente, também não prosperaram.

Já plenamente analisados, refutados tanto pelo segundo julgamento monocrático, como pelo Parecer da Assessoria Processual Tributária os questionamentos não mereceram acolhida. O fato é que, essa matéria já foi exaustivamente debatida e não iremos nos estender em maiores comentários.

Indubitavelmente, a falta de recolhimento ficou constatada em decorrência de minuciosa análise efetuada pela fiscalização. A autuação deveu-se, portanto, ao fato de ter sido constatado, em levantamento quantitativo de estoque, um ganho de 602.732,61 litros de Óleo Diesel, durante o período de 01/01/2011 a 31/12/2011.

O levantamento de estoque é um sistema metodológico suficiente para mensurar a diferença de estoque, inclusive de combustíveis, pois considera a variação volumétrica inerente as propriedades físico-químicas do produto. A análise sistemática do estoque por meio do SLE embute intrinsecamente a variação de estoque, razão porque é inaplicável a margem de 0,6% de ganho/perda de combustíveis.

Usualmente, o levantamento quantitativo de estoque de mercadorias é considerado um dos métodos de Fiscalização mais eficazes na constatação de omissão de compras e de vendas de mercadorias, por se basear na movimentação de entrada e saída de cada produto num determinado período, considerando as quantidades existentes nos estoques inicial e final.

RECORRENTE: SP INDÚSTRIA E DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA

O resultado nele obtido reflete exatamente a situação fiscal da mercadoria no período analisado por estar fundamentado em informações constantes dos documentos fiscais, reproduzidas e disponibilizadas pela própria empresa.

Assim, o fundamento legal que respaldou o levantamento quantitativo de estoque de mercadorias, ora condensado no quadro “Totalizador”, adveio de dispositivos da própria legislação tributária de regência, qual seja o caput do art. 827 do Decreto nº 24.569/97 que assim preceitua, “in verbis”:

“ART. 827- O movimento real tributável, realizado pelo estabelecimento em determinado período, poderá ser apurado através de levantamento fiscal em que serão considerados o valor das mercadorias entradas, o das mercadorias saídas, o dos estoques inicial e final, as despesas, outros encargos e lucros do estabelecimento, inclusive levantamento unitário de mercadorias e a identificação de outros elementos informativos”.

Depreende-se da inteligência do dispositivo legal supramencionado que o levantamento está claramente consolidado na legislação estadual. Assim, através dos relatórios ficam elucidados os registros dos fatos e elementos mediante levantamento. Logo, o levantamento realizado pela fiscalização está dentro dos moldes da legislação tributária. O SLE está em consonância com o RICMS.

Houve, portanto, a conduta infracional. Os agentes fiscais procederam com a devida cautela. Há suporte probatório.

Quanto ao percentual de 0,6%, tolerável para ganhos ou perdas de combustíveis, com base no disposto na Portaria nº 26/92, instituída pela Agência Nacional de Petróleo - ANP é completamente descabido exigir que se exclua esse percentual e admitir que a incidência do ICMS alcance apenas aquela expansão volumétrica que ultrapasse 0,6%, visto que, houve uma destinação econômica, passando a ser mercadoria.

Em face do ganho de estoque, a empresa obteve vantagem econômica (lucro), que valida a cobrança do imposto. Houve um ganho volumétrico. O percentual previsto na Portaria nº 26/92 teve como objetivo a criação de mecanismos de proteção ao meio ambiente, monitorar possíveis vazamentos de combustíveis e em nenhum momento tratou de questões relacionadas a possíveis ganhos volumétricos em decorrência de variações de temperatura.

Divergências à parte, o fato é que já se encontra pacificado o entendimento do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará (Proc. Nº 1/0323/2016 - AI nº 1/201519793), acerca do ICMS ST sobre entrada sem documentação fiscal proveniente de possíveis aumentos volumétricos, em que a responsabilidade é atribuída a distribuidora pela complementação do imposto devido por Substituição Tributária.

DA CULPABILIDADE

À Lei nº 12.670/96, em seu Artigo 117, explicita:

“**Art.117.** Infração é toda omissão, voluntária ou não, praticada por qualquer pessoa, que resulte em inobservância de norma estabelecida pela legislação pertinente ao ICMS”.

DA PENALIDADE:

No que concerne ao reenquadramento da penalidade para uma mais branda, como sugeriu a recorrente, não poderá ser acatada, primeiramente porque as operações não estão regularmente escrituradas e segundo pela infração cometida, falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, coadunar-se com a penalidade inserta no art. 123, I, “c” da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/2003.

Logo, a penalidade aplicável ao caso, é a do art.123, I, “c” da Lei nº 12.670/96 com a nova redação dada pela Lei nº13.418/2003, abaixo transcrito:

“**Art.123** – As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:

I – (...)

c) falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte, inclusive o devido por substituição tributária, na forma e nos prazos regulamentares, em todos os casos não compreendidos nas alíneas “d” e “e” deste inciso: **multa equivalente a uma vez o valor do imposto**”.

Assim, ao não efetuar o devido recolhimento, a empresa infringiu o que preceitua a legislação em regência.

Ressaltamos, por fim, o Art.136 do CTN onde se evidencia que nas infrações tributárias a responsabilidade é objetiva, ou seja, independe da culpa ou da intenção do agente ou do responsável, salvo disposição em lei em contrário.

Verificaram-se, assim, as circunstâncias materiais e necessárias a ocorrência do fato gerador. Logo, não há como deixar de imputar a empresa recorrente o ilícito tributário, vez que, as normas de Direito Tributário orientam-se sempre no sentido de atingir a realidade econômica, social e jurídica das relações que disciplinam. Houve a eclosão do Fato Gerador nascendo, assim, o liame obrigacional de se recolher o imposto. Deste modo, é patente à infração.

VOTO:

Diante do exposto, **VOTO** no sentido de: afastar a preliminar de extinção do processo, em decorrência de ilegitimidade passiva, com base nos artigos 431 e 432 do Decreto nº

24.569/97. Quanto ao pedido de perícia para que se apure nova base de cálculo da autuação, levando em consideração a margem de 0,6% para mais ou para menos, também afastar, tendo em vista que os elementos já constantes dos autos são suficientes à formação do convencimento e deslinde da questão. No mérito, negar provimento ao recurso interposto, e confirmar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância, afastando a aplicação do percentual de 0,6% referente à Portaria nº 26/92 do Departamento Nacional de Combustíveis – DNC, tendo em vista que a mesma não faz alusão a matéria tributária e sim ambiental e ao consumidor contra possíveis adulterações de combustíveis, tanto quanto como hipótese admitida para perdas, no percentual de 0,6%, como limite máximo tolerado de possíveis danos causados ao meio ambiente em operações praticadas por Posto Revendedor. Quanto à penalidade, aplicar a prevista no art. 123, I, “c” da Lei nº 12.670/96, por ser específica para o caso em tela.

É o voto.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:

ICMS	R\$ 203.904,57
MULTA	R\$ 203.904,57
TOTAL	R\$ 407.809,14

DECISÃO:

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

RESOLVEM, os membros da Segunda Câmara do Conselho de Recursos Tributários, sob a presidência do Dr Francisco José de Oliveira Silva, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário, para deliberar sobre as seguintes questões apresentadas pela parte: com relação à preliminar de extinção do processo sem resolução de mérito, em decorrência da ilegitimidade passiva da empresa, nos termos do art. 87, inciso I, alínea “e” da Lei nº 15.614/2014 – Afastada, por unanimidade de votos, com base nos artigos 431 e 432 do Decreto nº 24.569/97. Quanto ao pedido de perícia para que se apure nova base de cálculo da autuação, levando em consideração a margem de 0,6% para mais ou para menos – afastada, por unanimidade de votos, tendo em vista que os elementos já constantes dos autos são suficientes à formação do convencimento e deslinde da questão. **No mérito**, por maioria de votos, a 2ª Câmara resolve negar provimento ao Recurso interposto, para confirmar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância, afastando a aplicação do percentual de 0,6% referente à Portaria 26/92 do Departamento Nacional de Combustíveis – DNC, tendo em vista que a mesma não faz alusão a matéria tributária e sim ambiental e ao consumidor contra possíveis adulterações de combustíveis, tanto quanto como hipótese admitida para perdas, no percentual de 0,6% como limite máximo tolerado de possíveis danos causados ao meio ambiente em operações praticadas por posto revendedor. Quanto a penalidade, deve ser aplicada ao caso, a prevista no art. 123, I, “c” da Lei nº 12.670/96. Decisão nos termos do voto da Conselheira Relatora e de acordo com

RECORRENTE: SP INDÚSTRIA E DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA

o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. O Conselheiro Filipe Pinho da Costa Leitão ao votar expressou o seguinte entendimento: *“Os percentuais trazidos em legislação ambiental e trazidos como base argumentativa da parte têm como objetivo socorrer o meio ambiente, posto que o contato dos produtos derivados do petróleo com o meio ambiente, em percentuais alarmantes, prejudicam-no. Ademais, o posicionamento da Câmara Superior do Conat sobre o assunto, é de entender pela procedência do feito fiscal por unanimidade de votos.”* Vencidos os Conselheiros José Alexandre Goiana de Andrade e Marcus Mota de Paula Cavalcante, que se pronunciaram pela improcedência da acusação, conforme entendimento manifestado pelo Conselheiro Alexandre Goiana, nos seguintes termos: *“Acato o argumento da parte em face de demonstração nas planilhas de fl. 20, que o percentual de divergência entre saídas da refinaria e saídas da distribuidora estão plausíveis dentro de um percentual de expansão do diesel, não cabendo mais cobrança complementar em virtude da regra de Substituição Tributária do Convênio 110/2007.”* Esteve presente para sustentação oral o representante legal da Recorrente, Dr. Weber Busgaib Gonçalves.

SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 14 de 09 de 2020.

MARIA ELINEIDE SILVA E
SOUZA:25954237387

Assinado de forma digital por MARIA ELINEIDE SILVA E
SOUZA:25954237387
Dados: 2020.09.28 13:11:15 -03'00'

Francisco José de Oliveira Silva
PRESIDENTE

Ubiratan Ferreira de Andrade
PROCURADOR DO ESTADO

CONSELHEIRO(A)S:

ELIANE VIANA
RESPLANDE:32204620300

Assinado de forma digital por ELIANE VIANA
RESPLANDE:32204620300
Dados: 2020.09.14 13:18:58 -03'00'

Eliane Resplande Figueiredo de Sá
Conselheira Relatora

Marcus Mota de Paula Cavalcante
Conselheiro

Maria Elineide Silva e Souza
Conselheira

Filipe Pinho da Costa Leitão
Conselheiro

Cláudio Célio de Araújo Lopes
Conselheiro

José Alexandre Goiana de Andrade
Conselheiro