



RESOLUÇÃO Nº: 188/2022
10ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 26/05/2022
PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/557/2020
AUTO DE INFRAÇÃO: 1/202001123
RECORRENTE: SP INDÚSTRIA E DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTANCIA
RELATOR (ORIGINÁRIO): Conselheiro Renan Cavalcante Araújo
RELATORA (DESIGNADA): Conselheira Luana Barbosa Soares

EMENTA: FALTA DE RECOLHIMENTO – ICMS ST – Falta de Recolhimento do ICMS ST, relativo às saídas de Óleo Diesel A sem a devida comprovação do recolhimento do imposto, ocorridas no exercício de 2015. ICMS de R\$ 346.161,44 e MULTA de igual valor. Sistema de Levantamento de Estoque – SLE. Afastada preliminar de Ilegitimidade passiva, com base no art. 431, § 3º, do Decreto nº 24.569/97. Afastada preliminar de decadência, com base no art. 173, I, c/c art. 149, II, do CTN. Afastado pedido de realização de perícia com base no art. 97, III, da Lei nº 15.614/2014. Infração aos artigos 73 e 74 do Decreto 24.569/97. Penalidade disciplinada no art. 123, I, c, da Lei nº 12.670/96 alterada pela Lei nº 13.418/2003. RECURSO ORDINÁRIO, conhecido mas não provido. Confirmada a PROCEDÊNCIA da acusação fiscal, nos termos do Julgamento Singular, Parecer da Assessoria Processual Tributária e manifestação oral da Procuradoria Geral do Estado.

PALAVRAS CHAVES: ICMS ST – FALTA DE RECOLHIMENTO – SLE – ÓLEO DIESEL “A” - PROCEDENTE

01 – RELATÓRIO

Versa o presente Auto de Infração sobre falta de recolhimento do imposto devido sujeito a Substituição Tributária devido à diferença de 698.099 litros de Óleo Diesel “A” comercializados sem a efetiva comprovação do recolhimento do imposto, no exercício de 2015 no valor de R\$ 346.161,44 (trezentos e quarenta e seis mil cento e sessenta e um reais e quarenta e quatro centavos). Infração constatada por meio do Sistema de Levantamento de Estoque — SLE. Considerado infringido o art. 73 e 74 do Dec. n. 24.569/97 com penalidade prevista no art. 123, I "c" da Lei nº 12.670/96 alterado pela Lei nº 13.418/03.

Em informações complementares o Auditor Fiscal afirma que em cumprimento ao Mandado de Ação Fiscal nº nº 2019.10972 realizou Ação Fiscal Ampla, referente ao



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
2ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

período de 01/01/2015 a 31/12/2015, junto ao contribuinte SP INDÚSTRIA E DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA, CGF 06.975.717-8. Em 03/10/2019, por meio de Aviso de Recebimento-AR enviado pelos Correios, cientificou o contribuinte acima citado, mediante Termo de Início de Fiscalização n°. 2019.11897, ao mesmo tempo em que solicitou a documentação fiscal para análise.

Que autuação se deu ao fato de ter sido constatado, em levantamento quantitativo de estoque referente ao período de 01/01/2015 a 31/12/2015, que a empresa autuada efetuou operações de saída com combustíveis em quantidade superior às suas entradas, sem a devida comprovação do recolhimento do ICMS devido, conforme demonstrado nos anexos que seguem apensos a esta Informação Complementar.

De posse da documentação solicitada, o autuante elaborou o levantamento de estoque dos produtos Biodiesel, Óleo Diesel A e Óleo Diesel B comercializados pela empresa, nas quais as entradas, estoques inicial e final foram extraídas dos arquivos da Escrita Fiscal Digital – EFD transmitidos pelo contribuinte e as saídas extraídas das notas fiscais eletrônicas emitidas pela autuada, selecionando e totalizando todas as operações de entrada e saída de cada produto por Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP.

Afirmou, ainda, o auditor fiscal, que analisou os CFOP's utilizados pelo contribuinte para cada grupo de operações e constatou que aquelas classificadas com os CFOP's 5.663 "Remessa para armazenagem de combustível ou lubrificante" e 1.664 "Retorno de combustível ou lubrificante recebido para armazenagem", não correspondem a um efetivo movimento tributário por se tratar de operações de simples faturamento e armazenagem, tendo sido, portanto, excluídas do levantamento quantitativo de estoque.

Por fim, o autuante elaborou os Anexos I (RELATÓRIO ANALÍTICO DE MOVIMENTAÇÃO DE ENTRADAS ANO 2015 – POR PRODUTO), Anexo II (RELATÓRIO ANALÍTICO DE MOVIMENTAÇÃO DE SAÍDAS ANO 2015 – POR PRODUTO), Anexo III (DEMONSTRATIVO DA PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE ÓLEO DIESEL B5) ambos sintetizados no Anexo IV (QUADRO TOTALIZADOR DE ESTOQUE ANO 2015), no qual apurou uma diferença de 698.099 litros de Óleo Diesel A, resultante do confronto entre o total das entradas, o total de saídas, bem como considerando as quantidades de estoque inicial e final.

Deu por infringidos os artigos 73 e 74 do Dec. n. 24.569/97 com penalidade aplicada à prevista no art. 123, I "c" da Lei n°12.670/96 alterado pela Lei n°13.418/03.

Em sede de defesa em primeiro grau de julgamento, a empresa autuada apresentou defesa, às fls 26 a 52, alegando que:

1. • O lançamento do ICMS se dá por homologação, com o prazo decadencial sujeito



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
2ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

às regras do art. 150, § 4º, do CTN — considerando que o lançamento ocorreu em 31.01.2020, a ação fiscal deveria albergar fatos geradores a partir de fevereiro/2015;

2. • A ilegitimidade passiva da autuada para se responsabilizar pelo recolhimento do ICMS ST relativo às operações com Óleo Diesel A;
3. • O SLE não considera a variação volumétrica dos combustíveis, cujo volume aumenta com o aumento da temperatura, acarretando maior quantidade de saídas do que de entradas (o combustível é adquirido à temperatura constante de 20° C, conforme Resolução nº 6/70 do CNP/ANP, mas revendido sob temperaturas maiores nas regiões Norte/Nordeste);
4. • E por essa razão que a Portaria nº 26/92, do DNC, ratificada pela Resolução nº 23/04, da ANP, admite, quando do levantamento de estoque para fins de controle ambiental (vazamentos), uma margem de erro de 0,6%, justamente em razão da variação de temperatura — a autoridade fiscal admite a existência dessa variação (0,6%), mas não a aplica no levantamento de estoque;
5. • A diferença de estoque apurada deu-se pela variação volumétrica do combustível, em decorrência do aumento da temperatura, fato este que sempre ocorre — o que o Fisco fez foi tributar uma nova hipótese de incidência de ICMS ST para os aumentos volumétricos dos combustíveis, sem nenhuma previsão legal para tanto;
6. • A autoridade fazendária fez a exigência do ICMS ST relativo à expansão volumétrica dos combustíveis que ainda não foram objeto de saídas, ou seja, aquelas mantidas nos estoques;
7. • Houve inúmeros equívocos no lançamento, não tendo sido observados de forma criteriosa os documentos fornecidos pela empresa, tampouco foram realizadas as devidas análises fiscais e contábeis a fim de comprovar a verdade material;
8. • No caso em tela, é necessário o reenquadramento da penalidade, já que a penalidade aplicada é excessiva, existindo penalidade mais branda e específica, qual seja, a prevista no art. 126, parágrafo único, da Lei nº 12.670/96, ou, ainda, a inserida no art. 123, inciso 1, "d", da Lei nº 12.670/96, tomando-se como parâmetro os princípios da razoabilidade e proporcionalidade;
9. • Solicitou: a) extinção do presente processo sem resolução de mérito em decorrência da ilegitimidade passiva da empresa b) a improcedência do Auto de Infração; c) a produção de prova pericial; d) o reenquadramento da penalidade.

Apreciada a defesa do contribuinte, o julgador de primeira instância julgou PROCEDENTE a ação fiscal intimando a empresa autuada a recolher, aos cofres do Estado, conforme demonstrativo a seguir, o valor de R\$ 692.322,88 (seiscentos e noventa e dois mil trezentos e vinte e dois reais e oitenta e oito centavos), bem como os devidos acréscimos legais, no prazo legal de 30 (trinta) dias, a contar da data da ciência dessa decisão, ou, em igual período interpor recurso ao Conselho de Recursos Tributários, na forma da legislação processual vigente.



- Cálculos -

ICMS – Falta de Recolhimento

Produto: Óleo Diesel A

Exercício: 2015

ICMS	:	R\$ 346.161,44
Multa	:	R\$ 346.161,44
<hr/>		
Valor Total	:	R\$ 692.322,88

A atuada interpôs Recurso Ordinário ao Conselho de Recursos Tributários, em que apresenta as mesmas razões apresentadas na impugnação:

1. Da decadência parcial do crédito tributário (art. 150 § 4º do CTN);
2. Da ilegitimidade passiva da atuada para se responsabilizar pelo recolhimento do ICMS ST relativo às operações com Óleo Diesel A;
3. Da expansão volumétrica dos combustíveis. A divergência do estoque constatado no levantamento fiscal é oriundo não da omissão de entrada, mas sim da expansão volumétrica do combustível;
4. No momento da aquisição do combustível a distribuidora recebe tal mercadoria da refinaria sempre e obrigatoriamente a 20 ° C em decorrência das exigências previstas na Resolução n. 6/70 do CNP (hoje ANP);
5. Por atuar predominantemente na região Norte e Nordeste, ou seja, temperatura que em média são bem maiores que 20° C ocasiona aquecimento no combustível adquirido. Portanto, havendo esta variação da temperatura para em até alguns casos 40° C é obvio que o combustível adquirido a 20° C sofrerá uma dilatação/aumento do seu volume;
6. Quanto maior a temperatura maior será o volume. Então para que não haja estale variação do volume do combustível caberia ao distribuidor manter desde a sua aquisição na refinaria até a revenda nos postos varejistas o combustível a: 20° C o que é totalmente impossível haja vista as intensas variações climáticas de nosso país continental;
7. O estado do Amazonas já possui metodologia fiscal específica para apuração do ICMS sobre combustível devidamente prevista no seu regulamento (Decreto Estadual n. 20.686/99) levando em consideração o percentual de 0,6% previsto na



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
2ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

Portaria n. 26/92 do DNC ratificada pela Resolução n. 23/04 da ANP na mesma toada o estado do Paraíba também incluiu tal hipótese de incidência em seu regulamento (art. 286 do decreto estadual 18.930/97);

8. Não há no estado do Ceará legislação que regulamente o ganho de combustível razão pela qual o mesmo não deve ser considerado fato gerador de ICMS. Da ausência de previsão legal acerca da tributação dos aumentos volumétricos de combustíveis alusivos a fatos geradores anteriores a 2016;
9. Da aplicabilidade do percentual de ganho/perda de combustíveis na margem de 0,6% previsto na Portaria nº 26/92 do DNC;
10. Do erro no levantamento do estoque. Requer uma perícia para que se constate a verdade material;
11. Do erro da penalidade aplicada e da necessidade de seu reenquadramento, requer a aplicação do art. 126 parágrafo único da Lei 12.670/96. Ou, a inserida no art. 123 I "d" da Lei 12.670/96.
12. Por fim, requer: extinção do processo sem resolução de mérito, em decorrência da ilegitimidade passiva da empresa; que seja julgado improcedente o auto de infração. Caso não aceite requer uma perícia; reenquadrar a penalidade aplicando o art. 126, § único da Lei 12.670/96. Caso não se entenda que seja aplicada a penalidade do art. 123 inc. I alínea "d" da Lei 12.670/96, por ser mais justa.

A Assessoria Processual opina pelo conhecimento do Recurso Ordinário, para negar-lhe provimento, confirmando a decisão singular de procedência do Auto de Infração.

É o relatório.

02 – VOTO DO RELATOR

Trata-se de recurso ordinário interposto pela empresa autuada, SP INDÚSTRIA E DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA, contra a decisão singular de procedência da ação fiscal de falta de recolhimento do ICMS ST, relativos às saídas de Óleo Diesel "A" sem a devida comprovação do recolhimento do imposto, ocorridas no exercício de 2015.

A Recorrente arguiu decadência do crédito lançado referente ao mês de janeiro de 2015. No presente caso, a autuação se refere a não recolhimento do ICMS devido sujeito a Substituição Tributária, hipótese que se configuram as situações previstas em lei à realização de lançamento de ofício e atrai a aplicação do art. 173, I do Código Tributário Nacional, que estabelece o prazo de 05 anos para que a Fazenda Pública constitua o crédito tributário, contando-se esse prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento deveria ter sido efetuado. Por tal razão, afasta-se a decadência arguida.



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
2ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

No caso dos autos os fatos geradores do imposto ocorreram no período de janeiro a dezembro de 2015 e o prazo para a constituição do crédito tributário se extinguiria no dia 31/12/2020. O presente Auto de Infração foi lavrado em 28/01/2020 com ciência em 31/01/2020, não tendo se configurado, ainda, a decadência do prazo para o lançamento do tributo.

O argumento de ilegitimidade passiva da autuada não se sustenta, devendo ser afastado com base na legislação tributária vigente. Conforme disposto no art. 6º, § 1º, da Lei Complementar nº 87/96, a lei estadual poderá atribuir a responsabilidade ao contribuinte pelo pagamento do imposto em operações antecedentes, concomitantes ou subsequentes em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações.

Assim sendo, a responsabilidade passa a ser atribuída ao contribuinte substituído, quando houver alguma falha, quanto ao recolhimento do ICMS ST. Nesse mesmo sentido, encontra-se disposto no art. 18, § 3º, da Lei nº 12.670/96 e art. 431, § 3º, art. 484 do Decreto nº 24.569/97.

A Recorrente alegou que a metodologia do Sistema de Levantamento de Estoques – SLE não é adequada para aferir o motivo da diferença entre o estoque inicial e as entradas do estoque final e das saídas, pois não considera a variação volumétrica que é inerente às propriedades físico-químicas dos combustíveis.

A metodologia utilizada pela fiscalização encontra-se descrita nas Informações Complementares ao Auto de Infração e tem como fundamento o art. 92, caput, da Lei nº 12.670/96. O levantamento de estoques foi realizado com o produto Óleo Diesel “A”, com base nas informações do efetivo movimento tributário das entradas, saídas, estoques inicial e final declarados na Escrituração Fiscal Digital pelo contribuinte bem como utilização da base de dados das Notas Fiscais Eletrônicas emitidas.

Dessa forma a fiscalização verificou que, no ano de 2015, após o confronto entre estoque inicial e entradas, e saídas e estoque final, uma diferença de 698.099 litros de Óleo Diesel, que multiplicado por R\$ 2,916842, totalizou o valor de R\$ 2.036.243,78. O ICMS Substituição Tributária corresponde a aplicação de 17% sobre a base de cálculo, resultando no valor de R\$ 346.161,44.

A recorrente também sugere a aplicação do percentual de 0,6% de expansão volumétrica com base na previsão contida na Portaria DNC nº 26/92; alegativa que também é afastada pois a autuada não é abrangida por essa portaria.

A Portaria DNC nº 26/92 teve como objetivo instituir o LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS (LMC) para registro diário, pelo Posto Revendedor (PR), dos estoques e das movimentações de compra e venda de gasolinas, óleo diesel, querosene



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
2ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

iluminante, álcool etílico hidratado carburante e mistura metanol/etanol/gasolina.

A autuada é cadastrada na Classificação Nacional de Atividade Econômica (CNAE) como “Comércio Atacadista de Álcool Carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo” (código 4681801), não podendo ser destinatária da Portaria DNC nº 26/92, já que a mesma, se refere aos postos revendedores.

Além disso, a Portaria nº 26/92 do DNC não estabeleceu variação volumétrica de combustível gerada por mudança de temperatura, tão pouco estabeleceu limites de dedução de estoques, apenas qualificou os Postos Revendedores como responsáveis pela apuração e reparo de equipamento, em caso de “perda” de estoque físico de combustível em quantidade superior a 0,6% (seis décimos por cento), situação excepcional que caracteriza vazamento para o meio ambiente.

Dessa maneira, o percentual de 0,6% previsto no art. 5º da Portaria DNC nº 26/92 foi instituído com o objetivo de proteger o meio ambiente, não se tratando de matéria tributária.

A Recorrente também alega em sua defesa a necessidade de produção de prova pericial, a fim de que fosse apurada nova base de cálculo, considerando a margem de 0,6%. Entendemos que o pedido da Recorrente deva ser afastado, com fundamento no art. 97, III, da Lei nº 15.614/2014, tendo em vista constar dos autos os elementos do ilícito tributário e as provas produzidas, anexas ao processo são suficientes para seu julgamento.

Contata-se que nos autos, existe prova da infração cometida pelo contribuinte, uma vez que a acusação foi decorrente do levantamento de estoque de mercadorias realizada na empresa autuada, referente ao exercício de 2015, em que foram consideradas as entradas e saídas de mercadorias, o estoque inicial e final, informados pela empresa autuada, elementos que subsidiaram a formação do quadro totalizador do levantamento quantitativo de estoque de mercadorias.

A cobrança do imposto fundamenta-se no art. 3º, I, da Lei nº 12.670/96 e art. 3º, I, do Decreto nº 24.569/97, no qual se considera ocorrido o fato gerador do imposto a saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte, a qualquer título.

A inobservância aos dispositivos normativos retrocitados enseja a aplicação da penalidade determinada e específica prevista no art. 123, I, c, da Lei nº 12.670/96 alterada pela Lei nº 13.418/2003. Não cabe a aplicação do art. 123, I, d, e nem do art. 126, parágrafo único da Lei nº 12.670/96, conforme requerido pela parte, visto que em ambos os artigos contém o requisito fundamental de regular escrituração das prestações e do imposto a recolher, o que não ocorreu, haja vista que a autuação é justamente pela falta de recolhimento do ICMS ST devido.



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
2ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

Ante todo o exposto, voto por afastar as preliminares suscitadas, conhecer do recurso interposto, para negar-lhe provimento, confirmando a decisão de primeira instância de procedência da ação fiscal.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

ICMS	R\$ 346.161,44
MULTA	R\$ 346.161,44
TOTAL	R\$ 692.322,88

É o voto.

03 – DECISÃO

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

A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário para deliberar nos seguintes termos: 1. Alegação de ilegitimidade passiva da recorrente quanto à responsabilidade pelo recolhimento do ICMS ST relativo às operações com combustível – Preliminar afastada, por maioria de votos, com fundamento no art. 431, § 3º, do Decreto nº 24.569/97 e art. 48, § 2º, da Lei nº 15.614/2014, considerando que a Recorrente está na qualidade de contribuinte substituído. Vencidos os Conselheiros Renan Cavalcante Araújo e Lúcio Gonçalves Feitosa, que acataram o argumento da parte. 2. Arguição de decadência parcial referente ao mês de janeiro 2015, com base no art. 150, § 4º do CTN – afastada por maioria de votos, com fundamento no art. 173, inciso I do CTN. Vencidos os Conselheiros Renan Cavalcante Araújo e Lúcio Gonçalves Feitosa, que se manifestaram pela decadência com fundamento artigo 150, § 4º do CTN. 3. Quanto ao pedido de realização de perícia, para apurar nova base de cálculo, considerando no levantamento fiscal a margem de 0,6% correspondente à expansão volumétrica dos combustíveis – Foi afastada por unanimidade de votos, com fundamento no art. 97, III, da Lei nº 15.614/2014, tendo em vista que há nos autos, elementos suficientes para decidir o mérito da questão. 4. No mérito, a 2ª Câmara resolve, por voto de desempate do Presidente, negar provimento ao recurso interposto, para confirmar a decisão condenatória exarada em 1ª instância, aplicando a penalidade prevista no art. 123, I, “c”, da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/2003. Decisão nos termos do primeiro voto divergente e vencedor, proferido pela Conselheira Luana Barbosa Soares, que ficou designada para lavrar a



**ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
2ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

Resolução e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Vencidos os Conselheiros Renan Cavalcante Araújo (relator originário), Robério Fontenele de Carvalho e Lúcio Gonçalves Feitosa, que se pronunciaram pela improcedência da autuação, acatando os argumentos da parte.

SALA DE SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza/CE, aos 18 de julho de 2022.

**Luana Barbosa Soares
CONSELHEIRA DESIGNADA**

Dr. Manoel Marcelo Augusto Marques Neto
PRESIDENTE EM EXERCÍCIO DA 2ª CÂMARA

Dr. Ubiratan Ferreira de Andrade
PROCURADOR DO ESTADO