



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

RESOLUÇÃO n° 69 /2021

12ª (décima segunda) SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO,
REALIZADA POR VIDEOCONFERÊNCIA EM 22/03/2021

PROCESSO Nº: 1/4011/2017

AUTO DE INFRAÇÃO: 1/201704183

RECORRENTE: PC COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA

CGF 06.186.581-8

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

CONSELHEIRA RELATORA: DALCÍLIA BRUNO SOARES

EMENTA: OMISSÃO DE VENDAS. PRODUTOS SUJEITOS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Julgado **PROCEDENTE** o lançamento. 1. **Nullidade do Termo de Intimação**, por prazo inferior e ausência de entrega de documentos, afastada por unanimidade de votos, porque o prazo do referido Termo está de acordo com a legislação e foram entregues todos os documentos que serviram de base para a autuação; 2. **Nullidade por falta de clareza no levantamento fiscal e metodologia**, afastada por maioria de votos, por ter o agente fiscal descrito a metodologia utilizada, realizou o levantamento quantitativo de mercadorias com base no SPED, descreveu o cálculo das diferenças, juntou s planilhas identificando produtos e quantidades omitidas no período fiscalizado, de modo a permitir a ampla defesa. 3. **Perícia**, afastada por unanimidade de votos, por considerar os elementos dos autos suficientes ao convencimento, com base no art. 97, III da Lei nº 15.614/2014. 4. Afastado o reenquadramento da penalidade para o parágrafo único do art. 126 da Lei nº 12.670/96, por unanimidade de votos. No mérito, o sujeito passivo descumpriu a obrigação de emitir documento fiscal nas operações de vendas realizadas no exercício de 2013. **RECURSO ORDINÁRIO** conhecido e não provido. Decisão no sentido de confirmar a decisão de **PROCEDÊNCIA** proferida pela 1ª Instância, por unanimidade de votos, conforme parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. **Fundamentação legal:** artigos 169, I; 174, I, 177, 814, 815, 827, 871 e 874 do Decreto n 24.569/97, com penalidade do art.126 da Lei 12.670/96 com redação da Lei 13.418/2003.

PALAVRAS-CHAVES: SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMBUSTÍVEL. VARIAÇÃO DE TEMPERATURA. PERDAS.

RELATÓRIO:

O auto de infração relata que após análise do SPED/EFD do contribuinte, a partir da apuração eletrônica da movimentação eletrônica quantitativa dos produtos comercializados, constatou-se omissão de saídas no montante de R\$ 818.640,00. Indicou como artigos infringidos: art. 18 e art. 126 da Lei n° 12. 670/1996, alterada pela Lei n° 13.418/2003.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

A fiscalização anexou Informação Complementar e CD-ROM contendo 5 (cinco) arquivos: Agrupamento de produtos; o Levantamento Quantitativo Financeiro Mensal de combustíveis; Relação das Notas Fiscais Eletrônicas Própria x EFD 2012 a 2013; Notas Fiscais Eletrônicas de Terceiros x EFD de 2012 a 2013; SOLARE (fl.13).

O sujeito passivo apresentou **defesa**, na qual questionou a ausência de ciência da notificação e elementos imprescindíveis ao deslinde da questão, o agente fiscal teria se limitado a lavrar auto de infração com base em informações extraídas do SPED/EFD e uma expressão matemática, que apresenta o cálculo de "estoque instantâneo", não considerou que a empresa possui Emissor de Cupom Fiscal. Requer a nulidade do auto de infração por preterição ao direito de defesa e inobservância de prazo do Termo de Intimação. No mérito, questiona a metodologia utilizada e a contagem física de produtos como combustíveis.

A 1ª Instância de Julgamento decidiu pela **PROCEDENCIA** do lançamento. Afastou as preliminares de nulidades arguidas pela parte, relativas ao Termo de Intimação, metodologia e cerceamento ao direito de defesa do contribuinte. No mérito, considerou que o Levantamento Fiscal foi efetuado de acordo com informações da própria empresa, feito com base em registros do SPED/EFD e NFe constantes na base de dados da SEFAZCE e RECEITA FEDERAL e, que os questionamentos levantados pela autuada estão respondidas no próprio levantamento. Indicou como dispositivos infringidos: art.18 da Lei 12.670/96; art.127, 169, 174, 176, 177, 814, 815, 827, 871 e 874 do Decreto n 24.569/97, com penalidade do: art.123,III,"b", item 2, da Lei n 12. 670/96. alterado pela Lei 16.258/2017 c/c Art.126 da Lei n 12.670/96 com redação alterada pela Lei 13.418/2003.

A empresa autuada interpôs **Recurso Ordinário** com os seguintes argumentos:

1. Preliminarmente, argui nulidade do auto de infração por violação a ampla defesa e ao contraditório, em função de:
 - 1.1. O termo de Intimação n 201702267 ter concedido prazo de 5 (cinco) dias, quando o prazo mínimo previsto é de 10 (dez) dias (art. 821 RICMS);
 - 1.2. Não ter sido disponibilizado todos os documentos, papéis, livros, inclusive arquivos eletrônicos que serviram de base para a autuação, causando sérios danos ao seu direito de defesa;
 - 1.3. Falta de clareza no método que apurou a omissão de escrituração de notas fiscais de entrada, pois não é possível contagem física de combustível e lubrificantes citada pelo fiscal. Se utilizou o aplicativo do auditor eletrônico, não sabe como foi apurado (se por totalizador diário,



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

mensal ou anual), se foi realizado cotejo entre a análise contábil e fiscal, se houve análise do ECF, dos XMLs, se houve exclusão de notas fiscais canceladas, se foi verificada a existência de CFOPs que não movimentam estoque, se foi aplicado fator de conversão e de verificação de preços, se houve estudo da movimentação individual de cada item de mercadoria.

2. No mérito, que a empresa é comércio varejista de combustíveis para veículos automotores (gasolina, etanol, diesel e outros), porém, a apuração fiscal não aplicou Fator de Conversão de Volume FCV, previsto no Convênio ICMS nº 61/2015, nem considerou a variação volumétrica do combustível. A autoridade fiscal nada menciona em seu Levantamento de Estoque a propriedade físico-química dos combustíveis, nos termos da Portaria nº 26/92 do DNC, ratificada pela Resolução nº 23/04 da ANP que admite uma margem de erro de 0,6%, por variação de temperatura, que pode dilatar o combustível ou reduzir seu volume pela evaporação ou redução de temperatura. Afirma que os valores apurados pela fiscalização decorrem da variação volumétrica que se submete os combustíveis, tratada na contabilidade por AJUSTE DE INVENTÁRIO;
3. O valor de R\$ 818.640,00, apurados no auto de infração (omissão de saídas) confrontado com os valores das operações não escrituradas de R\$156.565,53 (Auto de Infração nº 201704193-8) permite concluir que supostas saídas sem documento fiscal, foram regularmente escrituradas, pois do contrário, os valores das operações apuradas em ambos os autos de infração deveriam ser equivalentes
4. Requer redução da penalidade para 1% (um por cento) do valor das operações do art. 126. por estarem regularmente escrituradas eletronicamente

A Assessoria Processual Tributária manifestou-se no sentido de conhecer o recurso ordinário, negar-lhe provimento, no sentido de confirmar a decisão singular de PROCEDÊNCIA do auto de infração. Afastou as preliminares de nulidade arguidas pela recorrente e no mérito que a empresa não apresentou provas relativas a contabilização das supostas perdas, bem como a aplicação do percentual de 0,6% sobre as aquisições totais dos produtos omitidos, a título de perda, equivalente 15.780 L, que seria inferior a diferença constatada pela fiscalização de 257.939,54 L para a GASOLINA COMUM, 861,80 L para GASOLINA ADITIVADA e 31.245,87 L para ÓLEO DIESEL, o que afastaria por completo a alegação de que a diferença apurada pela



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

fiscalização é oriunda de perda volumétrica de combustível decorrente da evaporação ou da redução de temperatura. O parecer da Assessoria Processual Tributária, foi adotado pelo representante da douda Procuradoria Geral do Estado em sessão.

Em síntese é o relatório.

VOTO DA RELATORA:

É importante destacar que o Termo de Início e o Termo de Intimação regem-se por diferentes normas, possuem prazos e finalidades distintos. O Termo de Início é o instrumento utilizado para marcar o início da ação fiscal e solicitar documentos necessários ao levantamento fiscal, deve observar o prazo mínimo de 10 (dez) dias, nos termos do art. 821, inciso V, do Decreto n° 24.569/1997:

Art. 821. A ação fiscal começará com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, do qual constará, necessariamente:

V - a solicitação dos livros, documentos e arquivos eletrônicos necessários à ação fiscal, seguido do prazo para apresentação destes, nunca inferior a 10 (dez) dias, inclusive nos casos de reinício de ação fiscal;

Enquanto, o Termo de Intimação é utilizado em diversas situações previstas na legislação tributária, podendo ser emitido para solicitar documentos, arquivos eletrônicos, justificativas etc. Assim como pode ser emitido nos casos de dispensa do Termo de Início e de Conclusão de Fiscalização, com o prazo mínimo de 5 (cinco) dias, nos termos da Instrução Normativa n° 33/1997:

Art. 4º Ressalvados os casos específicos constantes na legislação, o prazo para o atendimento da intimação será de 05 (cinco) dias

No presente caso, o Termo de Início n° 2017.00179 e o Termo de Intimação n° 2017.02267 (fls. 7 e 9) foram emitidos respeitando o prazo mínimo de 10 (dez) e 5 (cinco) dias, respectivamente, portanto, foram emitidos de acordo com o previsto na legislação tributária para cada termo, inexistindo a nulidade requerida pela parte.

Os arquivos eletrônicos e planilhas que serviram de base para a autuação encontram-se no CD-ROM enviado por AR (fl. 12) e foram disponibilizados ao sujeito passivo no processo, portanto, o recorrente recebeu todas as informações necessárias ao pleno exercício da defesa.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Sobre **nulidade por falta de clareza do levantamento fiscal e da metodologia** utilizada, considera-se que a Informação Complementar e as planilhas anexas aos autos descrevem a metodologia utilizada pela fiscalização, contém todas as informações necessárias a ampla defesa, inclusive a identificação dos produtos, quantidades e valores omitidos no período fiscalizado, o cálculo das diferenças apuradas no levantamento quantitativo de mercadorias, realizado com base em dados registrados do SPED e NFe.

A metodologia empregada foi o levantamento quantitativo de estoque, que considera as quantidades de mercadorias informadas no estoque inicial (EI) e final (EF), bem como as notas fiscais de entrada (CO) e saída (S) do período fiscalizado, identificando a diferença de estoque por meio da equação: $(EI+CO = S + EF)$, conforme mencionado na Informação Complementar (fl. 4), portanto, não há falta de clareza no método utilizado. É importante ressaltar que a contagem de estoques utilizada foi aquela informada pela própria empresa em sua EFD por se tratar de exercício fechado (2013) e, que a contagem física é necessária apenas em exercícios abertos.

Pelas razões expostas *afasto as nulidades* requeridas pela parte e considero válido o lançamento efetuado no auto de infração, cuja infração está devidamente determinada, inexistindo prejuízo ou vício que pudesse ensejar o cerceamento ao direito de defesa.

Em relação à infração, o levantamento fiscal foi realizado com base nas informações escrituradas nos livros e notas fiscais fornecidos ao fisco por meio de arquivos magnéticos, cujos dados foram transportados para as planilhas fiscais, o resultado indicou diferenças entre a quantidade de mercadorias inventariadas e aquelas que entraram e saíram do estabelecimento com notas fiscais registradas.

O Levantamento Quantitativo Financeiro Mensal de Mercadorias (fls. 13) e demais planilhas fiscais indicam que as diferenças apuradas correspondem à saída sem nota fiscal de produtos identificados por grupos: gasolina comum (grupo1) R\$ 736.185,24; gasolina aditivada (grupo 2) R\$ 2.577,82 e óleo diesel (grupo3) R\$ 79.876,94, o montante de R\$ 818.640,00.

A hipótese de que a origem da divergência apurada pela fiscalização decorreu de variação volumétrica não prospera, a empresa não trouxe quaisquer provas documentais de efetivas perdas ou ganhos de combustível em função da temperatura.

É importante destacar que a Portaria nº 26/92 do DNC, não admite uma margem de erro, por variação de temperatura, mas sim prevê que se houver perda do estoque físico de combustível superior a 0,6% (seis décimos por cento) deve-se proceder à apuração das causas e, se detectado vazamento para o **melo ambiente**, providenciar o reparo do(s) equipamento(s),



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

portanto, tal norma não se aplica para fins fiscais. Entendo que o referido percentual não está associado a dilatação ou redução do volume do combustível por alteração de temperatura, mas sim a possíveis vazamentos:

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.

Sobre o fator de conversão do Convênio ICMS nº 61/2015, convém ressaltar que a referida norma refere-se ao cálculo do imposto devido por substituição tributária, sendo inaplicável ao presente auto de infração que trata de descumprimento de obrigação acessória.

Sobre a perícia requerida pela parte, observo que os quesitos apresentados se referem ao mérito e, podem ser respondidos com informações contidas nos autos e nas planilhas fiscais (CD-ROM), tais documentos mostram que o método utilizado foi o levantamento quantitativo de estoque, com uso da ferramenta de auditor eletrônico, que a apuração foi mensal, com a inclusão de cupons fiscais registrados no Campo C425 do SPED, conforme planilhas anexas.

Convém ressaltar que o levantamento quantitativo, não faz análise contábil, não utiliza dados financeiros, mas sim dados “quantitativos” de estoques, entradas e saídas de produtos, extraídos do SPED e NFe do período fiscalizado. As **planilhas fiscais** identificam as notas fiscais e os produtos que originaram o Relatório Totalizador, nelas é possível identificar os valores omitidos por tipo de produto.

Neste contexto, afasta-se o pedido de perícia requerido pela parte por entender que há elementos suficientes nos autos para o convencimento autoridade julgadora e do órgão colegiado, nos termos do art. 97, III, da Lei nº 15.614/2014.

No mérito, o sujeito passivo descumpriu a obrigação de emitir documento fiscal nas operações de vendas, infringindo o disposto nos arts. 127, 169 e 174, do Decreto nº 24.569/97:

Art. 127. Os contribuintes do imposto emitirão, conforme as operações e prestações que realizarem, os seguintes documentos fiscais:

I — Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A;

Art. 169. Os estabelecimentos, excetuados os de produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, Anexos VII e VIII:

I — sempre que promoverem a saída ou entrada de mercadoria ou bem;



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Art. 174. A nota fiscal será emitida:

I — antes de iniciada a saída da mercadoria ou bem.

Às infrações decorrentes de operações sujeitas ao regime de substituição tributária aplica-se a penalidade prevista no art. 126 caput da Lei n.º 12.670/96, vigente à época do fato gerador (2013), deixa-se de aplicar a atenuante do parágrafo único porque não é possível escriturar nota fiscal que sequer foi emitida, de acordo com a apuração e acusação.

Afasta-se, também, a penalidade do art. 123, III, b, item 2, da Lei 12.670/96, com redação da Lei n.º 16.258/2017, por considerar que a retroatividade da lei a ato ou fato pretérito somente se aplicaria se a nova penalidade fosse menos severa ao tempo de sua prática, nos termos do art 106, II, c, do CTN. No caso, não há uma penalidade mais benéfica ao contribuinte, pois ambas estabeleceram o percentual de 10% (dez por cento) do valor da operação.

Em face ao exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso Ordinário, negar-lhe provimento para confirmar a decisão condenatória de PROCEDENCIA proferida pela 1ª Instância, aplica-se a penalidade do art. 126 caput da Lei n.º 12.670/96, vigente à época do fato gerador (2013).

É como voto.

Demonstrativo do Crédito Tributário:

BASE DE CÁLCULO	R\$ 818.640,00
MULTA (10%)	R\$ 81.864,00

DECISÃO:

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é Recorrente: Recorrente: PC COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA. Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

RESOLVEM os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do recurso ordinário, para deliberar sobre as seguintes questões: 1. Quanto a nulidade em razão de prazo inferior no Termo de Intimação e pela ausência de entrega de documentos que serviram de base para a autuação, a 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, afasta as preliminares arguidas, entendendo que o prazo do Termo de Intimação está de acordo com a legislação e que foram todos os documentos que serviram de base para a autuação; 2. Quanto a nulidade em razão de cerceamento do direito de defesa, por falta de clareza no levantamento fiscal, pela metodologia utilizada, resolvem os membros da 4ª Câmara, por maioria



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

de votos, afastar a nulidade arguida, entendendo que o agente fiscal descreveu a metodologia utilizada com base em registros do SPED, realizou o levantamento quantitativo de mercadorias, descreveu o cálculo das diferenças e, juntou aos autos planilhas identificando os produtos e quantidades omitidas no período fiscalizado, de modo a permitir a ampla defesa. Vencido o voto do Conselheiro Fredy Albuquerque, que se manifestou favorável a nulidade por falta de clareza suscitada; 3. Quanto ao pedido de conversão do julgamento em Perícia, resolvem os membros da 4ª Câmara, por unanimidade de votos, afastar o pedido entendendo que os elementos constantes dos autos são suficientes para o convencimento, com base no art. 97, III da Lei nº 15.614/2014; No mérito, resolvem os membros da 4ª Câmara de Julgamento, por unanimidade de votos, afastar o pedido de reenquadramento da penalidade para a prevista no parágrafo único do art. 126 da Lei nº 12.670/96 e, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso interposto, para confirmar a decisão CONDENATÓRIA proferida pela 1ª Instância, nos termos do voto da Conselheira Relatora, conforme parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado

Presentes a 12ª (décima segunda) Sessão Ordinária Virtual da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará, sob a Presidência do Dr. José Augusto Teixeira, os Conselheiros Ivete Maurício de Lima, Michel André Bezerra Lima Gradwohl, Dalcília Bruno Soares, Fredy José Gomes de Albuquerque, Francileite Cavalcante Furtado Remígio e Fernando Augusto de Melo Falcão. Também presente, o Procurador do Estado, Dr. Rafael Lessa Costa Barboza. Presente, secretariando os trabalhos da 4ª Câmara, Ana Paula Figueiredo Porto.

SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 20 de abril de 2021.

DALCILIA BRUNO SOARES:42442796368
6368
Assinado de forma digital por DALCILIA BRUNO SOARES:42442796368
Data: 2021.04.22 18:08:08 -03'00'

Dalcília Bruno Soares
CONSELHEIRA RELATORA

RAFAEL LESSA COSTA BARBOZA
Assinado de forma digital por RAFAEL LESSA COSTA BARBOZA
Data: 2021.05.31 10:06:29 -03'00'

Rafael Lessa Costa Barboza
PROCURADOR DO ESTADO

JOSE AUGUSTO TEIXEIRA:22413995315
Assinado de forma digital por JOSE AUGUSTO TEIXEIRA:22413995315
Data: 2021.05.07 10:38:07 -03'00'

José Augusto Teixeira
PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA