



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

**RESOLUÇÃO No 125/2022**

**21ª SESSÃO ORDINÁRIA EM 06\_07\_2022**

**PROCESSO DE RECURSO Nº:** 1/1308/2019

**AUTO DE INFRAÇÃO:** 1/201820289

**AUTUANTE:** JORGE FAÇO FRANKLIN DE LIMA E OUTRO

**RECORRENTE:** SP INDÚSTRIA E DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA.

**CGF:** 06.975.717-8

**RECORRIDO:** CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

**CONSELHEIRO RELATOR:** FRANCISCO WELLINGTON ÁVILA PEREIRA

**EMENTA: FALTA DE RECOLHIMENTO. 1.** O Contribuinte deixou de recolher ICMS-ST por ocasião das entradas de Óleo Diesel. **2.** Período da infração: 2014. **3.** Auto de infração julgado **PROCEDENTE por maioria de votos. 4. Legislação aplicável:** artigos 73, 74, 464 do Decreto 24.569/97. Penalidade inserta no Artigo 123, Inciso I, "c", da Lei 12.670/96, alterada pela 13.418/03. **5. Voto:** Conhecer do Recurso Ordinário, negar-lhe provimento e julgar **PROCEDENTE** a acusação fiscal. Decisão de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária e contrário à manifestação em sessão do representante da Douta PGE, que indicou a penalidade do artigo 123, I, "d".

**PALAVRAS-CHAVE:** Falta de Recolhimento. ST. Combustível.

**1. RELATÓRIO**

A peça inaugural do processo estampa como acusação: "A empresa deixou de recolher em 2014 ICMS ST no valor de R\$ 313.613,84 devido pela diferença de 733.446 litros de Óleo Diesel comercializados sem a efetiva comprovação do recolhimento..."

Foram apontados como dispositivos legais infringidos: os artigos 73 e 74 da Lei 12.670/96. Penalidade inserta no Artigo 123, I, "c" da Lei 12.670/96, alterada pela 13.418/03

Crédito Tributário: **ICMS** R\$ 313.683,14 **MULTA** R\$ 313.683,14

Compõem o processo: Auto de Infração, Termos de Início e de Conclusão de Fiscalização, CD com as informações da autuação.



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**  
**4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

O contribuinte ingressou com defesa e o nobre julgador singular se pronunciou pela Procedência da autuação.

A Autuada apresentou Recurso Ordinário argumentando que:

- 1) Com relação a alegação de Ilegitimidade passiva da Recorrente quanto à responsabilidade pelo recolhimento do ICMS – Substituição Tributária, relativo às operações com óleo diesel;
- 2) Que as diferenças encontradas no levantamento se referem a “Expansão Volumétrica dos Combustíveis”. Essas oscilações volumétricas ocorrem em decorrência da variação de temperatura entre a saída do combustível na Distribuidora e a venda aos seus consumidores;
- 3) Da inocorrência do aspecto material do fato gerador do imposto lançado na inicial, pois não previsão legal para tributar o aumento volumétrico decorrente das variações de temperatura;
- 4) Parte da expansão volumétrica permaneceu nos estoques da Distribuidora, a qual não pode ser tributada pois não houve a saída da mercadoria do estabelecimento atacadista;
- 5) Roga pela realização de Perícia para que se revise o levantamento de Estoque considerando que foram incluídas notas fiscais de devolução. Pede, ainda, que caso se decida tributar o aumento volumétrico de combustível, somente incida sobre a parte que exceder a expansão de 0,6%;

É o relatório.

## **2. VOTO DO RELATOR**

Versa o presente processo acerca de Falta de Recolhimento de ICMS-ST devido pela Omissão de Entradas de Óleo Diesel.

### **2. 1 DAS PRELIMINARES**

No Recurso Ordinário é arguida inicialmente a Ilegitimidade passiva da autuada quanto à responsabilidade pelo recolhimento do ICMS – Substituição Tributária, relativo às operações com óleo diesel, uma vez que a matéria não foi regulamentada por lei complementar, conforme prevê o artigo 146 da Constituição Federal.

Ressaltamos que o Código Tributário Nacional tem força de lei complementar desde 15 de março de 1967, quando foi recepcionado pela Constituição Federal que passou a vigorar naquela data.



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

Vale destacar que a Lei 12.670/96, em seus artigos 18 e 19, abaixo transcrito, estabeleceu que a responsabilidade pelo pagamento do ICMS, na condição de Substituto Tributário, nas operações com petróleo e seus derivados, poderá ser atribuída ao contribuinte substituído.

**Art. 18. A responsabilidade pelo pagamento do ICMS na condição de substituto tributário poderá ser atribuída em relação ao ICMS incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, que seja contribuinte do ICMS.**

**Art. 19. A responsabilidade de que trata o artigo anterior poderá ser atribuída:**

**I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes; (GRIFO NOSSO)**

O Regulamento do ICMS, acompanhando o que estabelece a Lei 12.670/96, em seu art. 431 (RICMS), inseriu a previsão de que a Recorrente pode ser considerada responsável solidária em caso de falta de recolhimento do ICMS-ST por parte da refinaria.

Por essa razão, afastamos o pedido de ilegitimidade passiva da Parte.

## **2.2 DO MÉRITO**

O procedimento adotado pela fiscalização está respaldado em levantamento técnico amparado na Lei do ICMS, previsto no art. 92, abaixo transcrito, e tem como método aplicado a contagem de estoques.

**Art. 92. O movimento real tributável, realizado pelo estabelecimento em determinado período, poderá ser apurado através de levantamento fiscal e contábil, em que serão considerados o valor de entradas e saídas de mercadorias, o dos estoques inicial e final, as despesas, outros gastos, outras receitas e lucros do estabelecimento, inclusive levantamento unitário com identificação das mercadorias e outros elementos informativos.**

No levantamento efetuado foi verificado o Estoque inicial, a este foram acrescentadas as operações de entradas, em seguida foram subtraídas as operações de saídas e o



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

estoque Final declarado pelo Contribuinte, de modo que quando o estoque inicial e as entradas são inferiores a soma das saídas mais o estoque final a diferença é considerada como aquisição de mercadorias sem documento fiscal.

O Contribuinte, desta forma, infringiu a legislação do Estado do Ceará em relação à obrigatoriedade da emissão do documento fiscal por ocasião das compras, conforme determina o artigo 127, 174 e 176-A do Decreto Nº 24.569/97, transcritos a seguir:

**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. 174. A nota fiscal será emitida:**

**I - antes de iniciada a saída da mercadoria ou bem;**

**Art. 176-A. Fica o contribuinte usuário de Processamento Eletrônico de Dados (PED) obrigado ao uso da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), em substituição à Nota Fiscal modelo 1 ou 1A, nos termos estabelecidos neste Decreto.**

Também colacionamos o artigo 432 do RICMS, citado alhures, que estabelece a possibilidade da obrigação pelo recolhimento do ICMS ST incidente sobre as operações internas e interestaduais de entrada de óleo diesel neste Estado recair sobre o estabelecimento adquirente (Distribuidora) quando o recolhimento do Imposto devido não for realizado pela Refinaria (total ou parcialmente).

**Art. 432. A responsabilidade de que trata o artigo anterior poderá ser atribuída:**

**(...)**

**V - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes;**

A Recorrente não contesta o levantamento diretamente. Não apresenta incorreções nas operações lançadas no mesmo.

A Tese apresentada pela Parte centra-se na inoccorrência do aspecto material do fato gerador do imposto lançado na inicial, bem como na inoccorrência do aspecto temporal do fato gerador do imposto lançado na inicial.

Segundo a mesma, as saídas em volume maior que as entradas são fruto do ganho volumétrico gerado pela dilatação do combustível que é adquirido a temperatura de 20º C e comercializado em temperatura ambiente superior àquela.



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

Ao nosso sentir é correto o raciocínio da Recorrente, de que deve ter algum ganho de volume nas operações registradas.

Todavia, não há demonstração da recorrente de que o total da diferença de estoques encontrada seja somente da dilatação.

Porém discordamos da consequência que esse fato gera, pois o ganho volumétrico é comercializado pelo contribuinte e no momento da venda ocorre o negócio jurídico.

Essa saída de Álcool onerosa torna-se fato gerador do ICMS.

O ICMS cobrado nas entradas por ST se refere às saídas subsequentes ocorridas na cadeia de venda do produto. Logo, se houve vendas de mercadorias em volume maior do que àquelas que foram tomadas nas entradas, deve-se fazer o ajuste de estoques e recolher o ICMS ST.

Em relação ao segundo argumento da Recorrente pela aplicação do percentual de Margem de Variação dos Combustíveis estabelecido na Portaria DNC 26/92, ratificada pela Resolução 23/04 da ANP.

Discordamos da argumentação trazida, posto que essa Portaria trata de estabelecer controles mais eficazes para detectar vazamentos de produtos derivados de petróleo e de álcool etílico carburante comercializados pelos postos revendedores, que possam ocasionar dano ao meio ambiente e/ou à integridade física ou patrimonial da população.

A referida norma estabelece que quando for constatada **perda do estoque físico** de combustível superior a 0,6% (seis décimos por cento) caberá ao Posto Revendedor proceder à apuração das causas.

No caso em questão, não houve perda de estoque físico, mas sim ganho de volume.

Por essa razão, também deixamos de acatar a solicitação trazida pela autuada para a realização de Perícia para que se apure o levantamento de Estoque utilizando o percentual da Portaria 26/92, uma vez que a mesma não se aplica ao caso em questão.

E em relação ao pedido de perícia pela inclusão indevida de notas fiscais de devolução no levantamento, não encontramos nos autos a indicação de quais documentos deveriam ser excluídos, ou mesmo, a título de amostra, cópia de algum exemplo da alegação trazida no Recurso. Portanto afastamos o pedido.

Quanto ao pedido de reenquadramento da penalidade aplicada para a prevista no art. 126, parágrafo único, afastamos a solicitação uma vez que a penalidade



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

requerida somente é aplicável quando se tratar de ICMS Substituição Tributária e o imposto já tiver sido anteriormente recolhido, o que não ocorreu no presente caso.

Quanto ao pedido de reenquadramento da penalidade aplicada para a prevista no art. 123, I, "d", da Lei nº 12.670/96, também afastamos, tendo em vista que não há nos autos provas de que todas as omissões de entrada detectadas no levantamento fiscal decorreram da variação de temperatura nos combustíveis. Se assim tivesse sido demonstrado, ficaria claro que todas as operações teriam sido registradas. As provas contidas nos autos levam a conclusão de que houve falta de emissão de documentos fiscais de entrada e que o imposto devido por essas operações não foi escriturado pelo contribuinte.

Por se tratar de omissão de entradas, cujo imposto e as operações omissas não estavam devidamente escrituradas, aplica-se ao caso a penalidade inserta no artigo 123, I, "C", da Lei 12.670/96, alterada pela 13.418/93.

Pelos fatos e argumentos expostos, voto pelo conhecimento do Recurso Ordinário, negar-lhe provimento, para manter a decisão de **PROCEDÊNCIA**, exarada na instância singular.

**Demonstrativo do Crédito Tributário**

**ICMS R\$ 313.683,14      MULTA R\$ 313.683,14**

**3. DECISÃO**

**DECISÃO:** Resolvem os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário para deliberar nos seguintes termos: 1. Com relação a alegação de Ilegitimidade passiva da Recorrente quanto à responsabilidade pelo recolhimento do ICMS – Substituição Tributária, relativo às operações com óleo diesel – Foi afastada por unanimidade de votos, tendo em vista que a Recorrente é responsável solidária em caso de falta de recolhimento do ICMS-ST por parte da refinaria, de acordo com o art. 431 do RICMS. 2. Quanto a alegação de que o SLE não considera o aumento no volume do combustível decorrente da variação de temperatura – Foi afastada, por unanimidade de votos, tendo em vista que o SLE não considera o aumento de volume em razão de o contribuinte não ter feito o devido ajuste referente a eventual dilatação volumétrica em seus estoques, não havendo prova de que a diferença identificada no levantamento fiscal se refere tão somente a variação volumétrica por mudança na temperatura do combustível. Os Conselheiros Almir de Almeida Cordoso Júnior e Ananias Rebouças Brito afastaram a alegação da parte, mas por motivo diverso, seguindo o precedente da Câmara Superior no que concerne a matéria. 3. Quanto a alegação de que a diferença de estoque apurada deu-se pela variação volumétrica do combustível e não há previsão legal de tributar aumento volumétrico de





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

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

combustível – Afastada, por unanimidade de votos, por não haver prova de que a diferença identificada no levantamento fiscal se refere tão somente a variação volumétrica por mudança na temperatura do combustível. 4. Em relação ao argumento de que parte da expansão volumétrica permaneceu nos estoques da Distribuidora, a qual não pode ser tributada pois não houve a saída da mercadoria Ata da 21ª Sessão Ordinária da 4ª Câmara – 06 de julho de 2022. do estabelecimento atacadista – Foi afastada, por unanimidade de votos, tendo em vista que o ICMS-ST é devido pela distribuidora na entrada do combustível em seu estabelecimento. 5. Com relação a necessidade de realizar perícia, tendo em vista que foram cometidos equívocos no levantamento fiscal – Foi afastada por unanimidade de votos, tendo em vista que não foram devidamente identificados pela recorrente os equívocos que teriam ocorrido no levantamento fiscal. 6. Quanto a necessidade de realizar perícia, considerando que, no caso de tributar o aumento volumétrico de combustível, somente pode fazê-lo na parte que excede a expansão de 0,6% – Foi afastada, por maioria de votos, considerando que a variação de 0,6% a que se referem a Portaria DNC 26/92 e a Resolução ANP 23/2004 tratam de perda de combustível e o auto de infração se refere a ganho de volume de combustível nas saídas; além de não haver previsão legal para a aplicação desse percentual no levantamento fiscal de estoques. Vencido o Conselheiro Ananias Rebouças Brito que foi favorável a realização da perícia. 7. Quanto ao pedido de reenquadramento da penalidade aplicada para a prevista no art. 126, parágrafo único, da Lei nº 12.670/96 - Foi afastada, por unanimidade de votos, tendo em vista que a penalidade requerida somente é aplicável quando o ICMS-ST já tiver sido anteriormente recolhido, o que não ocorreu no presente caso. 8. Quando ao pedido de reenquadramento da penalidade aplicada para a prevista no art. 123, I, "d", da Lei nº 12.670/96 – Foi afastado, por maioria de votos, tendo em vista que não há nos autos provas de que todas as omissões de entrada detectadas no levantamento fiscal decorreram apenas da variação de temperatura nos combustíveis, dando azo à falta de emissão de documentos fiscais de entrada; além de ter ocorrido a falta de escrituração correta do imposto a recolher. Vencidos os Conselheiros Almir de Almeida Cardoso Júnior e Ananias Rebouças Brito que acataram o reenquadramento solicitado, aplicando a jurisprudência da Câmara Superior em caso semelhante. 9. Em conclusão, a 4ª Câmara de Julgamento resolve, por maioria de votos, negar provimento ao recurso interposto, para confirmar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, mas em desacordo com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado que se manifestou pela aplicação da penalidade prevista no art. 123, I, "d", da Lei nº 12.670/96. Vencidos os Conselheiros Almir de Almeida Cardoso Júnior e Ananias Rebouças Brito, que votaram pela parcial procedência da autuação, reenquadrando a penalidade aplicada para a prevista no art. 123, I, "d", da Lei nº 12.670/96, conforme manifestação oral do representante da PGE. Registre-se que o Conselheiro Matheus Fernandes Menezes não participou deste julgamento em razão de impedimento, fundamentado no art. 32, incisos VI e VII do Regimento Interno do Conselho de Recursos Tributários (Portaria 145/2017). Registre-se, também, que o Conselheiro Titular, Dr. Nelson Bruno do Rego Valença,



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

não pode participar da sessão, por motivo de saúde devidamente justificado (teste positivo COVID), tendo ainda que o Conselheiro Francisco Leitão de Sena Junior (2º suplente) renunciou ao mandato, não tendo sido empossado novo suplente em seu lugar. Esteve presente para sustentação oral, o representante legal da recorrente, Dr. Weber Busgaib Gonçalves.

Presentes à 21ª (vigésima primeira) Sessão Ordinária da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará, sob a Presidência do Dr. Michel André Bezerra Lima Gradvohl, os Conselheiros Francisco Wellington Ávila Pereira, Dalcília Bruno Soares, Geresa Marília Alves Melquíades de Lima, Almir de Almeida Cardoso Júnior e Ananias Rebouças Brito. Presente a sessão o Procurador do Estado, Dr. Rafael Lessa Costa Barboza. Presente, também, secretariando os trabalhos da 4ª Câmara de Julgamento, a Secretária Edilene Vieira de Alexandria.

**Sala das sessões da 4ª. Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, em Fortaleza, aos 22 de agosto de 2022.**

Michel André Bezerra Lima Gradvohl  
**PRESIDENTE**

Francisco Wellington Ávila Pereira  
**CONSELHEIRO RELATOR**

Rafael Lessa Costa Barboza  
**PROCURADOR DO ESTADO**  
Ciente em,