



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

**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

**RESOLUÇÃO Nº 215/2022**

**38ª SESSÃO ORDINÁRIA REALIZADA EM: 21/10/2022**

**PROCESSO Nº 1/4992/2018 AI: 1/2018.10717-9**

**RECORRENTE: AGS COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA**

**RECORRIDA: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.**

**CONSELHEIRO RELATOR: CARLOS MAURO BENEVIDES NETO**

**EMENTA:** ICMS. Omissão de entradas. Substituição Tributária. Sistema de Levantamento de Estoque – SLE. Período 2014. Penalidade 123, III, “s” da Lei 12.670/96. Correção de alíquota aplicável. Auto de Infração parcialmente procedente.

- 1) O contribuinte omitiu entradas tributadas por substituição tributária conforme apurado pelo Sistema de Levantamento de Estoque. Penalidade conforme artigo 123, III, “s” da Lei 12.670/96.
- 2) Impugnação e Recurso Ordinário sem apresentação de documentos capazes de invalidar a documentação apresentada pelo fiscal atuante.
- 3) Correção da alíquota aplicável ao produto Diesel, reduzindo de 27% para 17%.
- 4) Recurso Ordinário conhecido e parcialmente provido, por unanimidade.
- 5) Decisão nos termos do Parecer da Procuradoria Geral do Estado e em desacordo com a Célula de Assessoria Processual.

**PALAVRAS-CHAVES:** OMISSÃO DE ENTRADAS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMBUSTÍVEIS. PARCIAL PROCEDENTE.

**RELATÓRIO:**

Trata-se de auto de infração lavrado em 17/07/2018 em face de AGS COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA, CGF n. 06.190.751-0, por suposta omissão de entradas de mercadorias, detectada por meio de levantamento quantitativo de estoques.

No entendimento do fiscal atuante tal omissão seria passível da cobrança de ICMS e multa, no período de 2014. O ICMS exigível resultante da omissão seria de R\$ 239.830,15 e a multa R\$ 266.477,95, totalizando R\$ 506.308,00.

O valor omitido de entradas de mercadorias foi encontrado após levantar o Relatório Totalizador Anual do Levantamento Quantitativo de Mercadorias, resultando em R\$ 888.259,85, que aplicando a alíquota de 27% encontrou-se o valor de ICMS tido por não recolhido de R\$ 239.830,15.

Já com relação à multa, foi aplicada a sanção constante do artigo 123, III, "s" da Lei 12.670/96, que utiliza a mesma base supracitada e aplica multa no percentual de 30% da omissão encontrada.

Foi solicitado à empresa comparecimento para esclarecimento das divergências encontradas que não compareceu à repartição fiscal.

Sendo notificado do lançamento efetuado, a empresa supracitada apresentou impugnação de forma tempestiva.

A decisão de primeira instância conheceu da impugnação, apresentou suas fundamentações e decidiu pela procedência do auto de infração.

Em sede de Recurso Ordinário, o Contribuinte alegou, em síntese:

- a) Tempestividade do Recurso apresentado;
- b) Que juntou aos autos os SPEDS respectivos comprovando ausência de quaisquer omissões relacionadas ao auto lavrado;
- c) Impossibilidade de pagamento de ICMS por comprar de distribuidores/fabricante que são os verdadeiros responsáveis pelo pagamento do tributo;

Através do Parecer de n. 342/2022, a Célula de Assessoria Processual Tributária (CEAPRO) opinou pelo conhecimento do Recurso Ordinário, para que lhe seja negado provimento, no sentido de manter a decisão exarada em 1ª instância, para que seja declarada a **PROCEDÊNCIA** do auto de infração.

Este é o Relatório. Passo a decidir.

## VOTO

Trata-se de auto de infração lavrado em 17/07/2018 em face de AGS COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA, CGF n. 06.190.751-0, por suposta omissão de entradas de mercadorias.

De acordo com o fiscal, após análise do Sistema de Levantamento de Estoques – SLE, apurou omissão de entradas no total de R\$ 888.259,85. O qual ensejou na tipificação do art. 123, III, "s" da Lei 12.670/96:

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

s) omissão de entradas de mercadorias decorrente de levantamento quantitativo de estoque de mercadorias: multa equivalente a 30% (trinta por cento) do valor das entradas omitidas;

Os produtos apurados objetos da omissão relatada são gasolina e diesel, portanto, sujeitos à sistemática da substituição tributária, conforme art. 484 do Decreto 24.569/96. Se fazendo necessário o pagamento dos tributos no momento de sua saída.

Art. 484. Fica atribuída à refinaria de petróleo ou suas bases, à central petroquímica - CPQ, ao formulador de combustível, à unidade de processamento de gás natural - UPGN, e aos estabelecimentos produtores e industriais a eles equiparados, todos definidos e autorizados por órgão federal competente, na qualidade de contribuinte substituto, nas operações interna e interestadual com combustíveis derivados ou não de petróleo destinados a contribuintes sediados neste Estado, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

Em regra, o revendedor não é responsável pelo recolhimento do ICMS sobre combustíveis, conforme observado acima. Contudo, nos casos de impossibilidade de comprovação do recolhimento devido, pode o contribuinte substituído ser o responsável pelo pagamento do tributo devido, conforme art. 431, §2º do Decreto 24.569/96. Veja:

Art. 431. (...)

§ 3º Além de outras hipóteses previstas na legislação, a substituição tributária **não exclui a responsabilidade do contribuinte substituído, quando o documento fiscal próprio não indicar o valor do ICMS objeto da substituição**, ou quando o imposto não houver sido retido.

Assim, no caso de omissão entradas, por impossibilidade de comprovação do recolhimento do ICMS, pode o fiscal autuante cobrar o imposto devido sobre as operações desacobertadas.

Ressalte-se também que se constata a regularidade formal da autuação, posto que: **(i)** realizada por autoridade competente e não impedida; **(ii)** foram atendidos todos os pressupostos processuais relativos à comunicação processual da Contribuinte.

Com relação ao Recurso Ordinário apresentado, diversas alegações foram trazidas aos autos e precisam ser apreciadas.

Seguem os itens de fundamentação do Recurso Ordinário apresentado:

**a) Tempestividade do Recurso apresentado;**

1. Entendo que o Recurso foi apresentado no prazo e de forma adequada devendo ser conhecido;
- b) Alegação de que o fato apresentado pelo levantamento fiscal não pode ser a única determinante para identificar e caracterizar a configuração de infração capaz de propiciar a aplicação de multa à Autuada:**
1. Entendo que a metodologia de levantamento de estoques é adequada à identificação de omissão de entradas sendo suficiente para caracterizar a ocorrência da irregularidade apontada face a não apresentação de elementos pela recorrente que pudessem elidi-la;
- c) Alegação de que a acusação fiscal deve ser afastada tendo em vista inexistir constatação de prejuízo ao Erário:**
1. Entendo que o levantamento fiscal identificou violação à legislação tributária que teve por consequência a falta de recolhimento de ICMS;
- d) Alega que juntou aos autos os SPEDS respectivos comprovando ausência de quaisquer omissões relacionadas ao auto lavrado;**
1. Não foi apontado, na defesa, quais valores foram considerados de forma errônea ou desconsiderados sendo a argumentação muito vaga sobre a possibilidade de haver erro na apuração dos valores encontrados de entradas saídas e estoques;
  2. Por outro lado, as notas fiscais apresentadas, conforme o parecer da Célula de Assessoria Processual, foram consideradas no levantamento não trazendo qualquer dado novo ou prejuízo ao levantamento feito pelo fiscal autuante;
- e) Quanto à alegação de inexistência de tipificação legal pela ausência de enquadramento das circunstâncias constatadas pela autoridade fiscal aos termos da legislação vigente:**
1. Resta demonstrado nos autos a violação aos dispositivos da legislação tributária apontados no Auto de Infração;
- f) Quanto à solicitação de devolução das condições iniciais para o pagamento do tributo devido e cumprimento das obrigações acessórias:**
1. Impossibilidade, tendo em vista não haver mais oportunidade para denúncia espontânea após o início da ação fiscal;
- g) Impossibilidade de pagamento de ICMS por comprar de distribuidores/fabricante que são os verdadeiros responsáveis pelo pagamento do tributo;**
1. De fato, a entrada de mercadorias de fabricantes/distribuidores de combustíveis gera o dever de pagar o ICMS na forma de

Substituição tributária pelos mesmos, não restando qualquer pagamento por parte da Recorrente. Contudo a entrada de mercadorias desacompanhadas da respectiva(s) nota(s) fiscal(ais) impossibilita a cobrança do imposto respectivo do sujeito passivo substituto, como também a dificuldade em saber sua origem;

2. Ratificando que quando da não cobrança do ICMS do substituto, o artigo 431 do RICMS permite a cobrança do ICMS devido direto do sujeito passivo que deveria constar como substituído.

Por outro lado, foi observado que a autoridade autuante aplicou a alíquota de 27% sobre toda a omissão de entradas identificada, o que gera um valor inadequado quando o produto tributado é diesel, dado que beneficiado com redução de base de cálculo no importe de 28%, conforme artigo 44-B do Decreto 24.569/96 aplicável à época.

Deverá, portanto, ser conhecido o presente Recurso Ordinário interposto pela Contribuinte, e dado seu **PARCIAL PROVIMENTO** para correção do ICMS aplicável.

### DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

- Penalidade: Art. 123, VIII, "L", da Lei nº 12.670/96.

Mês/Ano	Produto	BC	ICMS (17% ou 27%)	Multa
Jan a dez/2014	Óleo Diesel	R\$ 764.993,32	R\$130.048,86	R\$229.498,00
Jan a dez/2014	Gasolina Comum	R\$ 75.677,18	R\$20.432,84	R\$22.703,15
Jan a dez/2014	Óleo Diesel B 1800	R\$ 47.589,34	R\$8.090,19	R\$14.276,80
Total			R\$158.571,89	R\$266.477,95
TOTAL (ICMS + MULTA)				R\$425.049,84

É como voto.

### DECISÃO

**Recorrente:** AGS COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA

**Recorrido:** CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

**Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, do Processo de Recurso nº 1/4992/2018 e Auto de Infração nº 1/2018.10717-9, em que é Recorrente AGS COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA e Recorrido CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

**RESOLVEM** os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do Recurso Ordinário interposto, **DECIDIR** nos seguintes termos:

**1. Quanto à alegação de inexistência de irregularidade tendo em vista que autuada inseriu todas as informações sobre as entradas de mercadorias**

**corretamente na EFD, além de ter acostado aos autos todos os respectivos documentos fiscais:** afastar a alegação, por unanimidade de votos, tendo em vista que o levantamento de estoque realizado pela autoridade fiscal está devidamente documentado nos autos e demonstra a ocorrência da irregularidade apontada no auto de infração; **2. Quanto à alegação de que o fato apresentado pelo levantamento fiscal não pode ser a única determinante para identificar e caracterizar a configuração de infração capaz de propiciar a aplicação de multa à Autuada:** afastar a alegação, por unanimidade de votos, por entender que a metodologia de levantamento de estoques é adequada à identificação de omissão de entradas sendo suficiente para caracterizar a ocorrência da irregularidade apontada face a não apresentação de elementos pela recorrente que pudessem elidi-la; **3. Quanto à alegação de que a acusação fiscal deve ser afastada tendo em vista inexistir constatação de prejuízo ao Erário:** afastar a alegação, por unanimidade de votos, tendo em vista que o levantamento fiscal identificou violação à legislação tributária que teve por consequência a falta de recolhimento de ICMS; **4. Quanto à alegação de que a recorrente não é a responsável pelo recolhimento do imposto, sendo esta responsabilidade do distribuidor/fabricante do combustível:** afastar a alegação, por unanimidade de votos, em razão de que a legislação tributária do ICMS prevê a responsabilidade do destinatário pelo recolhimento do ICMS ST quando o seu fornecedor não efetuar o destaque e recolhimento do imposto conforme estabelecido no art. 431 do RICMS; **5. Quanto à alegação de inexistência de tipificação legal pela ausência de enquadramento das circunstâncias constatadas pela autoridade fiscal aos termos da legislação vigente:** afastar a alegação, por unanimidade de votos, tendo em vista que resta demonstrado nos autos a violação aos dispositivos da legislação tributária apontados no Auto de Infração; **6. Quanto à solicitação de devolução das condições iniciais para o pagamento do tributo devido e cumprimento das obrigações acessórias:** afastar a solicitação, por unanimidade de votos, tendo em vista não haver mais oportunidade para denúncia espontânea após o início da ação fiscal; **7. Quanto ao valor do ICMS lançado no auto de infração:** entende, por unanimidade de votos, por alterar o seu cálculo adotando alíquota de 17% para os produtos do gênero óleo diesel e alíquota de 27% para o produto gasolina. Em conclusão, a 4ª Câmara, conhece do recurso ordinário para dar-lhe parcial provimento no sentido de recalcular o valor do ICMS lançado e julgar PARCIAL PROCEDENTE o auto de infração. Decisão em desacordo com Parecer da Assessoria Processual Tributária e de acordo com manifestação oral em sessão do representante da Doutrina Procuradoria Geral do Estado.

Presentes a 38ª (trigésima oitava) sessão ordinária sob a Presidência do Dr. Michel André Bezerra Lima Gradvohl, os conselheiros Francisco Wellington Ávila Pereira, Dalcília Bruno Soares, Marcos Antonio Aires Ribeiro, Carlos Mauro Benevides Neto, Renato Rodrigues Gomes e Matheus Fernandes Menezes. Também presente à sessão o Procurador do Estado, Dr. Rafael Lessa Costa Barboza. Presente, ainda, 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 23 de novembro de 2022.

Michel André Bezerra Lima Gradvohl  
**PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA**

Carlos Mauro Benevides Neto  
**CONSELHEIRO RELATOR**