

A. I. N° - 297515.0001/07-0
AUTUADO - LARCO COMERCIAL DE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA.
AUTUANTE - MARCO AURÉLIO PAUL CRUZ
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNET - 16/07/2009

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N .0196-03/09

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. A diferença apontada como sendo omissão de entradas de mercadoria tributável situa-se dentro dos limites decorrentes da variação de temperatura, estabelecida pela ANP. Infração insubstancial. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ÁLCOOL. OPERAÇÕES DE SAÍDA DO ESTABELECIMENTO. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. Infração comprovada. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 25/06/2007, refere-se à exigência de R\$60.334,59 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 70%, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01: Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime da Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, no exercício de 2003. Consta, na descrição dos fatos, que em relação ao óleo diesel foi considerada a redução da base de cálculo de 40%, ficando a carga tributária em 15%, conforme art. 87, inciso XIX do RICMS/A. Valor do débito: R\$45.942,81.

Infração 02: Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque no exercício de 2003. Valor do débito: R\$12.790,48.

Infração 03: Reteve e recolheu a menos o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados neste Estado. Venda de álcool etílico carburante hidratado, cuja base de cálculo é apurada com a aplicação da MVA de 31,69%, prevista no anexo I do Convênio 03/99. Meses de outubro, novembro, dezembro de 2002 e fevereiro de 2003. Valor do débito: R\$1.601,30.

O autuado, por meio de advogado com procuração à fl. 82, apresentou impugnação (fls. 84 a 96), alegando que os produtos comercializados foram adquiridos junto à Petrobrás, sendo armazenados na Petrobrás Distribuidora S/A. Diz que o autuante levantou números irreais e por presunção, desconhecendo que o pagamento do ICMS foi realizado de modo efetivo, e se pode resumir a questão no fato de o Fisco errar ao presumir entradas de maneira fictícia em razão da temperatura. Assevera que os demonstrativos de cálculo da falta de recolhimento do imposto não têm sentido e deve-se a erro no levantamento fiscal, que não considerou as variações possíveis e estabelecidas na legislação da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis - ANP em especial no que diz respeito à diferença de temperatura e evaporação, e tais variações

acarretam pequenas diferenças no estoque físico, em relação ao estoque escritural e contábil, o que não pode ser atribuído ao ingresso sem nota fiscal correspondente, nem a saídas sem emissão de nota fiscal. Salienta que as operações com petróleo e seus derivados são previstas nos arts. 510 a 514 do RICMS/BA, que não estabelece que a diferença de temperatura é operação que possa ensejar a emissão de nota fiscal para dar entrada da quantidade gerada pela diferença de temperatura, e também, não teria como emitir nota pela evaporação – perdas, na forma estabelecida na Portaria 283, de 02/06/1980. O defendant apresenta o entendimento de que não existiria fato gerador do ICMS, quer seja na infração 01, bem como as diferenças decorrentes da margem de valor agregado – MVA, nem tampouco recolheu a menos o ICMS por venda de combustível e lubrificantes, tendo em vista que o autuante aplicou erroneamente o percentual de MVA de 31,69%, com fundamento no Convênio ICMS 03/99, quando o correto seria aplicar o Convênio 37/00, que estabeleceu o percentual de 23,28%. O defendant informa que elaborou demonstrativo, apurando inexistência de diferenças de entradas e na saída haveria uma diferença de 271.049 litros, mas, considerando-se o percentual possível de evaporação, de 0,6%, haveria uma diferença de 709.857 litros sobre o total movimentado de 118.264.578 litros no ano de 2003. Entretanto, com a diferença de temperatura em contraste com a evaporação se obteve o resultado de 271.049 litros. Assim, entende que não houve fato gerador do ICMS e nem se pode utilizar o número encontrado como presunção de base de cálculo, não havendo condição de ser aplicar o art. 60 do RICMS/BA. Quanto ao enquadramento das infrações, diz que serve de falso apoio para a lavratura do Auto de Infração, em razão da falta de hipótese de incidência para a cobrança do imposto, conforme estabelece o RICMS/97. Transcreve os arts. 1º e 2º do mencionado Regulamento e assegura que a legislação não prevê que a diferença de temperatura possa desaguar em fato gerador do imposto, não havendo previsão legal. Por isso, o defendant contesta o enquadramento legal indicado pelo autuante no Auto de Infração, afirmando que o autuante não se deu conta de que o fato gerador do ICMS seria a circulação econômica da mercadoria e mudança de titularidade de uma coisa móvel destinada ao comércio, reafirmando que o acréscimo do estoque físico por força da diferença de temperatura não pode ser tomada como fato gerador do imposto. Diz que existem estudos para disciplinar as hipóteses de variações de temperatura, mas não há qualquer previsão legal para se manter a autuação e a multa sem que ter norma anterior que estabeleça, inclusive obedecendo aos princípios gerais das normas tributárias, bem como, aqueles que dizem respeito à lei penal. Alega que o rigor do Fisco, neste caso, é injustificável e ilegal, exigindo o pagamento do imposto e da multa cuja responsabilidade o autuado não teria e os fatos não analisados contribuíram para a exorbitância do valor do Auto de Infração. Afirma que não houve qualquer fato para sustentar o Auto de Infração, que foi lavrado com base em “demonstrativos fantasiosos”, que não levou em conta o que estabelece a legislação de combustíveis. Entende que a autuação fiscal é arbitrária, podendo ser tomada como verdadeiro confisco, salientando que na aquisição do produto junto à Petrobrás S/A, em face da substituição tributária, o valor do ICMS foi embutido no preço pago; que o Estado não pode cobrar o imposto por não existir operação de circulação de mercadorias, e a distribuidora também não poderia cobrar do Estado pelo pagamento do imposto pago em face da evaporação. Afirma que a exigência fiscal em questão ofende a capacidade contributiva daquele que cumpriu sua obrigação, e não pode ser exigido imposto sob o fundamento da solidariedade, o que somente poderia ser arguido se o ICMS não tivesse sido antecipado em função da substituição, e se houvesse a cobrança do ICMS pela diferença de estoque gerado pela temperatura divergente entre a aquisição e a venda pela distribuidora, isso significaria que existe a responsabilidade por fato futuro. Assegura que não ocorreu falta de pagamento do imposto por parte da distribuidora e não se pode imputar responsabilidade por já ter antecipado o imposto; que o Estado tem instrumentos para alcançar quem realmente deixou de cumprir a obrigação tributária, não podendo agir de forma a fazer verdadeiro confisco contra o autuado, que recolheu o imposto pelos produtos adquiridos junto à refinaria. Cita os arts. 121 e 128 do CTN e assegura que o Fisco não poderia ir além do conteúdo expresso nas leis tributárias, houve cobrança do ICMS de suposto estoque a mais, sem considerar a diferença de temperatura e a falta de previsão

legal para a cobrança do ICMS, quando a própria legislação determinou que fosse pago o imposto por antecipação tributária. Em seguida, o defendant transcreve ensinamentos do tributarista Alfredo Augusto Becker, em seu livro Teoria Geral do Direito Tributário, mencionando também o entendimento do Prof. Johnson Barbosa Nogueira, em artigo editado pela Revista de Direito Tributário. Ressalta que a lavratura do presente Auto de Infração macula princípios constitucionais e infraconstitucionais e que o CTN no seu art. 112, estabelece que a interpretação deve ser da maneira mais favorável ao contribuinte, e o RPAF/BA, no seu art. 2º, § 2º prevê que a exigência deve ser o menos onerosa para o requerente. Por fim, o defendant pede a improcedência do presente Auto de Infração. Caso não seja considerado improcedente, que se descharacterize a multa aplicada, por entender que o correto seria aplicar o disposto no RICMS/BA, que prevê multa acessória. Requer a nulidade dos demonstrativos elaborados pelo autuante e diz que os livros contábeis e as notas fiscais de entrada, bem como as de saída, estão à disposição do Fisco Estadual para conferência e constatação do equívoco na lavratura do Auto de Infração, tornando-se necessário que seja determinado novo levantamento considerando a diferença de temperatura e a possibilidade de evaporação, baixando-se o presente processo em diligência. O autuado pede que seja intimado de todos os atos do procedimento administrativo, em especial a informação fiscal a ser prestada pelo autuante.

O autuante, em sua informação fiscal às fls. 153 a 157 dos autos, esclarece inicialmente que as infrações 01 e 02 são decorrentes de presunção de aquisição de óleo diesel sem documentação fiscal, apurada através de levantamento quantitativo de estoque e não foi em decorrência da diferença de temperatura. Diz que a variação volumétrica é um fenômeno que se caracteriza pela expansão ou retração do volume de produtos sólidos, gasosos ou líquidos, e que esse fenômeno tem repercussão no levantamento de estoques por que em virtude do aumento no volume de saídas sem emissão de correspondentes notas fiscais para ajustar o estoque caracteriza a entrada de produtos desacompanhados de documentos fiscais. Comenta sobre a Resolução CNP 06/70 e em relação à Portaria 283/80, diz que a mesma trata exclusivamente de operações de aquisição por parte dos postos revendedores que em função do manuseio ou pela evaporação são autorizados a ajustar seu estoque em 0,6%. Entende que não há relação com as empresas distribuidoras, mas o contribuinte deve, depois de constatada diferença no estoque, emitir nota fiscal de ajuste, conforme estabelece o art. 201, inciso IV do RICMS/BA. Aduz que sobre essas entradas não houve o destaque ou pagamento do imposto normal ou relativo à substituição tributária prevista no Convênio 03/99.

Quanto à infração 03, o autuante informa que a MVA correta é a que foi aplicada, ou seja, 31,69%, e o percentual de 23,28% foi dado pelo Convênio ICMS 37/00, com efeito entre 01/01/00 e 04/07/02. A partir de 05/07/2002, com redação dada pelo Convênio ICMS 84/02 ao Convênio 03/99, o percentual passou a 31,69%, quando no preço foram incluídos os valores relativos ao PIS/PASEP. Diz que em caso de a distribuidora praticar o preço sem considerar no seu cálculo as alíquotas de contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, as MVAs a serem utilizadas serão aquelas previstas nos Anexos do Convênio 91/02, e que a partir de 25/12/02 aplicar-se-ão os percentuais constantes no Anexo X do Convênio ICMS 140/02. Reafirma que está correta a MVA aplicada, tendo em vista que no preço praticado foram considerados em seu cálculo os valores do PIS/PASEP, e no período de outubro a dezembro de 2002, se aplica a MVA prevista no Anexo I do Convênio 03/99. Reproduz cláusulas e anexos do mencionado convênio, bem como a Cláusula primeira, e Anexo I do Convênio 37/00.

À fl. 160, o presente PAF foi convertido em diligência por esta 3ª Junta de Julgamento Fiscal à SAT/COPEC para o diligente adotar as seguintes providências:

- 1) Considerar nos cálculos das diferenças apuradas, se for o caso, os índices de perda admitidos pelos órgãos competentes no âmbito federal ou agências reguladoras, com relação ao faturamento da Refinaria para as Distribuidoras de combustíveis, levando em consideração destas diferenças o faturamento pela temperatura de 20º C.

- 2) Compatibilizar os resultados com o regramento estatuído na Portaria 445/98.
- 3) Elaborar novo demonstrativo, se necessário.
- 4) Após as providências requeridas, a SAT/COPEC comunicar ao autuante e ao autuado sobre o resultado da diligência fiscal, entregando novos demonstrativos, mediante recibo, concedendo ao defendant o prazo de dez dias para o mesmo se manifestar, querendo.

Em atendimento ao solicitado, foi emitido o Parecer de fls. 162 a 165 do PAF, sendo informado pelo diligente que a diligência foi efetuada com base na legislação federal pertinente e com base nos documentos acostados ao presente Auto de Infração. Esclarece que em relação ao questionamento da variação de temperatura, é necessário entender alguns princípios de Termologia, ramo da Física que estuda o calor e seus efeitos sobre a matéria. Comenta sobre a matéria no estado sólido e no estado líquido relacionando com a variação de temperatura, e diz que a grande maioria dos sistemas de medição de petróleo e seus derivados é feita em tanques de armazenamento, devendo essa medição seguir o que está normatizado no Regulamento Técnico de Medições, aprovado pela Portaria Conjunta PANP/INMETRO N° 1, de 09/06/2000. Informa que o volume ocupado pelo petróleo e seus derivados armazenados em tanques sofre forte influência da temperatura; a faixa de variação depende do coeficiente de dilatação térmica de cada produto; por isso, os volumes medidos devem ser corrigidos para a temperatura de referência de 20° C, como determina da Portaria MTIC N° 27 de 19/02/1959 do MINISTÉRIO DO TRABALHO INDÚSTRIA E COMÉRCIO. Diz que o Conselho Nacional de Petróleo – CNP, por meio da Resolução n° 6, de 13/07/1970, aprovou para uso em todo território nacional, na comercialização de derivados de petróleo, as Tabelas I e II – Correção para 20° C, e para obter o fator de correção do volume é necessário a coleta de amostra representativa do produto armazenado no tanque, para determinação da densidade, registrando-se a temperatura na qual foi medida a densidade. Com essas duas informações é que se utiliza a Tabela I do CNP. Com a densidade da amostra a 20° C e a temperatura média do produto no interior do tanque, obtém-se através da Tabela II o fator de correção volumétrico para o cálculo do volume à temperatura de referência, de 20° C. Apresenta um exemplo e informa que, para evitar distorções nas medições, é utilizada a unidade de medida volumétrica à temperatura de referência de 20° C nos faturamentos das refinarias e destilarias de álcool, com fundamento no previsto na Portaria 282, do MTIC, de 18/10/1948, bem como, na Portaria 27, também do MTIC. Esclarece ainda, que a adoção de temperatura de referência ocorre somente nas saídas promovidas pelas Refinarias e pelas Usinas/Destilaria de álcool. A partir das distribuidoras, as operações de saídas dos produtos, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizada unidade de medida litro, na temperatura ambiente, de acordo com as condições climáticas de cada região. Salienta que além da variação volumétrica em função da temperatura ainda tem a questão das perdas por manuseio e evaporação, sendo indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, na Resolução CNP N° 5, de 13/08/1959, revogada pela Resolução CNP N° 4, de 27/04/1965, que também foi revogada pela Resolução CNP N° 7, de 17/06/1969, com efeitos a partir de 04/07/1969. Comenta sobre as Portarias CNP N° 7/69 e DNC N° 9/1992, concluindo que os dispositivos indicados nestas Portarias tratam do percentual de perdas por evaporação e manuseio a título de resarcimento das despesas de transferências por cabotagem, de derivado de petróleo até o limite máximo fixado no art. 1º da Portaria DNC N° 9/92, ou seja, 0,6%, e dessa forma, entende que não é admissível a aplicação de tal percentual para a correção do estoque nas distribuidoras de combustível.

Em relação ao levantamento quantitativo de estoques, o diligente diz que o mesmo foi realizado de acordo com o regramento estatuído na Portaria 445/98, e como já dito anteriormente, o volume de petróleo e seus derivados no estado líquido, sofre forte influência de temperatura, ocorrendo variações volumétricas de acordo com as condições climáticas de cada região. Como a temperatura medida neste Estado é superior a 20° C e os volumes de combustíveis adquiridos pelas distribuidoras, constantes nas notas fiscais, estão à temperatura de referência de 20° C, o diligente conclui que há uma entrada física de produtos no estoque superior à contábil, e mesmo com as perdas por evaporação e manuseio, há um incremento no estoque como demonstrado no

levantamento realizado. Assim, entende que não há necessidade de elaborar novos demonstrativos, tendo em vista que a auditoria de estoque realizada demonstra o ganho de volume ocorrido com a variação de temperatura. Entende que a saída do volume acrescido consubstancia fato econômico juridicamente relevante para o direito tributário, devendo ser reconhecido como fato gerador do ICMS. Aduz que a Distribuidora de Combustível, por ser promotora do ciclo econômico em questão é responsável pelo recolhimento do tributo relativo à ocorrência do fato gerador. Por fim, o diligente apresenta o entendimento de que não cabe a neutralização do ganho volumétrico demonstrado através da auditoria de estoque realizada, porque o volume acrescido foi comercializado para os clientes do autuado, e neste caso, o ICMS incide sobre o ganho de volume de combustível em função da variação de temperatura acima dos 20º C, por se tratar de fato gerador do imposto, a saída de mercadoria a qualquer título, ainda que, para estabelecimento do mesmo contribuinte.

À fl. 167, esta 3^a Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em nova diligência à Infaz de origem para ser fornecida ao defendant, mediante recibo, cópia do resultado da diligência (fls. 162/165), e que fosse concedido o prazo de dez dias para o autuado se manifestar, querendo.

Intimado da diligência fiscal, o autuado apresentou manifestação às fls. 171 a 185, aduzindo inicialmente que está inserido no rol de estabelecimentos que goza de tradição no setor em que atua, sempre cumprindo com suas obrigações fiscais junto ao Poder Público, notadamente em relação às obrigações concernentes ao recolhimento do ICMS. Apresenta preliminar de nulidade citando os arts. 39 e 41 do RPAF/BA, por entender que existe contradição entre a acusação fiscal e o demonstrativo do Auto de Infração. Diz que houve cerceamento do direito de defesa, na medida em que a acusação fiscal não se coaduna com a realidade fática apurada pelo autuante nos demonstrativos por ele elaborados. Transcreve o art. 18, incisos I e II do RPAF/BA para fundamentar o pedido de nulidade e cita ensinamento de Celso Ribeiro Bastos em relação à ampla defesa, reafirmando o seu pedido de nulidade do lançamento de ofício sob a alegação de flagrante contradição entre a acusação fiscal e a realidade fática apurada pelo autuante. No mérito, o defendant discorre sobre a figura da solidariedade do sujeito passivo, citando o que dispõe o art. 264 do Código Civil Brasileiro e diz que “não há possibilidade legal de a Fazenda Pública presumir solidariedade em caso não descrito em lei”, transcrevendo o art. 124, incisos I e II do CTN. Fala sobre o termo “expressamente” constante do dispositivo legal anteriormente citado e diz que em momento algum a lei do ICMS do Estado da Bahia estabelece a responsabilidade solidária do adquirente de combustíveis derivados ou não de petróleo na hipótese de diferenças quantitativas por variações volumétricas. Transcreve o art. 6º da Lei nº 7.014/96, assegurando que não se aplica ao Distribuidor de Combustíveis “nas supostas aquisições de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal”. Assegura que a Refinaria de Petróleo não comercializa qualquer combustível sem que tais produtos estejam devidamente acompanhados de nota fiscal e que a lei do ICMS descreve expressamente a atribuição de responsabilidade solidária ao contribuinte que receber para depósito ou der saída de mercadorias sem documentação fiscal exigível ou acompanhadas de documentação fiscal inidônea. Entende que a autuação está amparada em mera suposição de que o autuado adquiriu mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, e que os critérios de variações de temperatura dos combustíveis não foram considerados pelo autuante.

Em relação às variações de temperatura, o defendant alega que a Refinaria de Petróleo e as Usinas de Álcool faturam os produtos a uma temperatura de 20º C, independente da real temperatura que fisicamente o produto está sendo expandido. No momento do embarque o produto está com uma temperatura elevada, de 35º, e o faturamento se realiza considerando a medição a 20º. Ao ser desembarcado, o produto sofreu um processo de resfriamento que dificilmente será igual ou inferior à temperatura que serviu de base para a Refinaria ou Usina, tendo em vista a localização da Distribuidora na Região Nordeste. Entende que se deve considerar que a tomada de temperatura representa incerteza no processo de medição, em virtude

da distribuição não uniforme da temperatura na massa líquida, podendo haver diferença da temperatura média real do produto armazenado. Assegura que a faixa de variação do coeficiente de dilatação térmica é de 0,06% a 0,30%, o que significa uma variação de 10° C na temperatura, podendo provocar variações de até 3% no volume ocupado pelo produto no interior do tanque. Comenta sobre a Portaria 27, de 19/02/1959, e diz que para corrigir o volume à temperatura ambiente para a temperatura de referência a 20° C, é necessário usar um fator de correção. Para obter o fator de correção é necessário coletar uma amostra representativa do produto armazenado no tanque e efetuar o ensaio de determinação da densidade. Explica que o demonstrativo acostado aos autos indica que foram adquiridos durante o exercício fiscalizado, 118.209.578 litros de óleo diesel, e o autuante apurou a omissão de saída ou de entrada na quantidade de 271.049 litros, que representa apenas 0,0023%, em relação à quantidade total do produto adquirido. Assevera que tal quantidade é insignificante, considerando-se o volume comercializado pela empresa, sendo inferior ao percentual admitido pela ANP, para perdas por evaporação de 0,6%. Alega que se justifica a referida omissão com as variações de temperatura a que estão sujeitos os combustíveis derivados de petróleo, e tal posicionamento está amparado em inúmeras decisões deste CONSEF, Acórdão CJF Nº 0503-11/06 e Acórdão JJF Nº 0101-01/02. Diz que o próprio órgão técnico da Secretaria da Fazenda (COPEC) admite como razoável uma variação de 1,1% para mais no volume transportado, e não há que se falar em exigência de imposto por solidariedade, porque haveria enriquecimento ilícito para o Estado da Bahia, e ao contrário *sensu*, se por qualquer motivo a temperatura do local de comercialização fosse inferior a 20°, não se cogitaria requerer a restituição do imposto pago anteriormente. Entende que se trata de caso fortuito ou de força maior, que no Direito Penal é excludente de ilicitude, citando ensinamento de José Cretella Jr. Em seguida, o defensor reproduz parte do voto exarado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal no Acórdão CJF Nº 0354-12/02.

Quanto à infração 03, o defensor alega que o autuante, de forma equivocada, exigiu imposto por retenção efetuada a menos, causando surpresa, porque o Convênio ICMS 37/00 estabeleceu a margem de valor agregado nas operações com o produto em questão, no percentual de 23,28%, conforme parágrafo 1º da Cláusula primeira do mencionado Convênio, que transcreveu. Diz que não foi considerado que o autuado retém e recolhe nas alíquotas previstas para os tributos federais (PIS/PASEP e COFINS), fazendo jus à aplicação de um percentual menor nas operações de comercialização com álcool hidratado. Assim, o autuado confirma que aplicou de forma inequívoca a MVA no percentual de 23,28%, em atendimento ao Anexo 01 do Convênio ICMS 37/00. Requer diligência fiscal por estranho ao feito, para que seja comprovado o seu correto procedimento, não havendo qualquer imposto a pagar. Requer seja acatada a preliminar de nulidade, e no mérito, por inexistência de previsão legal para a responsabilidade solidária, pede o cancelamento das infrações 01 e 02. Reitera o pedido de realização de diligência por fiscal estranho ao feito e a apresentação de todos os meios de prova em Direito admitidos.

Nova informação fiscal foi prestada pelo autuante à fl. 196, não concordando com a solicitação de nulidade da autuação, aduzindo que a omissão de saídas foi identificada em razão de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, e quando se diz saída sem tributação, indica que na venda dos produtos não houve tributação, tendo em vista que, se ela tivesse ocorrido, a infração seria outra. Entende que não há contradição nas informações constantes no presente Auto de Infração.

À fl. 199, esta 3ª Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em diligência à ASTEC para o diligente adotar as seguintes providências:

1. Verificar na contabilidade do defensor se nas operações de comercialização com álcool hidratado destinadas aos Postos Revendedores de Combustíveis, os tributos federais PIS/COFINS foram retidos pela Distribuidora Larco, conforme determina o Convênio ICMS 37/00.
2. Elaborar novo demonstrativo, se necessário.

3. Encaminhar o PAF à Infaz de origem para comunicar ao autuante e autuado sobre o resultado da diligência requerida, concedendo o prazo de dez dias para manifestação.

Conforme PARECER ASTEC Nº 134/2008 (fls. 200/201), para cumprir a diligência, o autuado apresentou os registros da contabilidade (fls. 203/211) e DARFs (fls. 212/221) referentes aos recolhimentos dos tributos federais PIS/COFINS, recolhidos na modalidade cumulativa. Códigos de receita da COFINS – 2172 e do PIS – 8109, comprovando o pagamento do PIS/COFINS sobre o faturamento, mas não ficou comprovada a retenção dos mencionados tributos federais pelo autuado nas operações de comercialização com álcool hidratado destinados aos Postos Revendedores de Combustíveis, como determina o Convênio ICMS 37/00. Assim, a diligente conclui que após análise realizada nos documentos apresentados pelo autuado, não foi constatada a retenção de PIS/COFINS pelo defendant nas operações de comercialização com álcool hidratado destinados aos Postos Revendedores de Combustíveis, e em relação à MVA de 31,69%, no cálculo do ICMS substituição tributária, diz que a aplicação desse percentual decorreu da falta de comprovação da retenção do tributo federal PIS/COFINS pelo defendant, como determina o Convênio ICMS Nº 37/00.

O autuante tomou conhecimento à fl. 223, do PARECER ASTEC Nº 134/2008, mas não apresentou qualquer contestação.

O defendant se manifestou às fls. 227 a 229, aduzindo que o Convênio ICMS 37/00 estabeleceu a margem de valor agregado nas operações com o produto em questão, no percentual de 23,28%, conforme se depreende da leitura do parágrafo primeiro da Cláusula primeira do referido Convênio, que transcreveu. Diz que as alíquotas do PIS/PASEP e COFINS devidas pelas distribuidoras na comercialização de álcool hidratado são respectivamente 1,46% e 6,74%, conforme inciso I do art. 5º da Lei 9.718, de 27/11/1998, que também transcreveu. O defendant elabora planilha indicando, nos meses de outubro, novembro, dezembro de 2002 e fevereiro de 2003, as receitas com álcool hidratado, os valores do PIS e da COFINS com os respectivos percentuais e os números das Notas Fiscais. Salienta que além das planilhas, foram apresentadas cópias do livro Diário e dos DARFs de recolhimento correspondentes a cada apuração, onde são demonstrados claramente que sobre a receita de álcool hidratado foram aplicadas alíquotas diferenciadas conforme determina a legislação. Portanto, o defendant afirma que ficou surpreso com o Parecer ASTEC, não concordando com a conclusão apresentada pela diligente, pedindo que tal parecer seja reanalizado. Juntou cópias de documentos para comprovar as alegações defensivas.

À fl. 249, esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em nova diligência à ASTEC para a diligente se manifestar sobre as divergências apontadas e documentos apresentados pelo defendant, salientando que de acordo com o Convênio 37/00, é necessário verificar se em relação aos preços praticados pelo autuado, foram considerados no seu cálculo os percentuais de contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, ou seja, se os preços constantes nos documentos fiscais objeto da autuação estão de acordo com o previsto no mencionado Convênio ICMS 37/00.

Conforme PARECER ASTEC Nº 33/2009 (fls. 250/251), em cumprimento ao solicitado, o autuado foi intimado a apresentar a memória de cálculo da composição dos preços constantes nas notas fiscais de saídas indicadas na defesa, e com base nos documentos apresentados às fls. 253/254, o autuado informa que considerou, em relação aos preços praticados, os percentuais de contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, tendo sido indicados os preços nas notas fiscais objeto da autuação, de acordo com o previsto no Convênio ICMS 37/00.

Consta à fl. 253, informação do autuado de que no período de outubro de 2002 a fevereiro de 2003, o seu custo de compra de álcool ficou em torno de R\$0,4735 para 2002 e R\$0,6212 para 2003, e que, computando os percentuais de ICMS, PIS, e COFINS, o seu preço de venda seria de R\$0,7307 por litro para 2002 e R\$0,9586 para 2003, valores inferiores ao preço praticado.

Intimado do PARECER ASTEC Nº 33/2009, o defendant se manifestou às fls.258 a 274, aduzindo que a infração 03, não restou comprovada, devendo ser julgada improcedente, considerando que o autuado obedeceu aos ditames previstos no Convênio ICMS 37/00. Diz que no levantamento fiscal, não foi levado em consideração que o autuado retém e recolhe o imposto nos percentuais indicados; aplicou de forma correta a MVA no percentual de 23,28%, em atendimento ao Anexo 01 do Convênio ICMS 37/00, salientando que o PARECER ASTEC Nº 33/2009 corroborou as alegações do defendant.

Quanto às infrações 01 e 02, reitera a preliminar de nulidade apresentada, por entender que existe contradição entre a acusação fiscal e o demonstrativo elaborado pelo autuante. Diz que o mencionado demonstrativo acusa a existência de omissão de saída de 271.049 litros de óleo diesel, e não de entrada, por isso, não há que se falar em responsabilidade solidária. Salienta que na hipótese de omissão de saídas com os produtos adquiridos, já estavam com o ICMS recolhido até o consumidor final, por força da substituição tributária, devendo-se exigir apenas multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$50,00, conforme previsto no art. 42, inciso XXII da Lei 7.014/96. Comenta sobre a substituição tributária e transcreve o art. 18, incisos I e II do RPAF/BA, além de ensinamento de Celso Ribeiro Bastos, concluindo que deve ser anulada a primeira infração. Diz que a infração 02 também deve ser anulada por se tratar de consequência da primeira. No mérito, em relação às infrações 01 e 02, o defendant cita o art. 264 do Código Civil Brasileiro e 124 do Código Tributário Nacional, transcrevendo o art. 6º da Lei 7.014/96. Apresenta o entendimento de que a responsabilidade solidária ao distribuidor de combustíveis nas aquisições de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal não se aplica, porque em nenhum momento ocorreram tais aquisições. Diz que a Refinaria de Petróleo não comercializa qualquer combustível sem que tais produtos estejam devidamente acompanhados de nota fiscal, e que se constata, da leitura do Auto de Infração, que a acusação fiscal está amparada em mera suposição. Volta a comentar sobre a variação de temperatura, afirmando que, para corrigir o volume à temperatura ambiente para a temperatura de referência à 20°C, é necessário utilizar um fator de correção. O defendant argumenta que a diferença apurada pela fiscalização, representa apenas 0,0023% em relação à quantidade total do produto adquirido, conforme se constata no próprio levantamento fiscal. Salienta que a ANP admite o percentual de perdas por evaporação de 0,6%, e conclui que a omissão apurada se justifica com as variações de temperatura, e tal afirmação está respaldada em decisões do CONSEF, transcrevendo duas ementas: ACÓRDÃO CJF 0503-11/06 e JJF Nº 0101-01/02. Diz que o próprio órgão técnico da SEFAZ, a COPEC, admite como razoável uma variação de 1,1% para mais no volume transportado e por qualquer motivo a temperatura do local de comercialização fosse inferior a 20%, não se cogitaria sequer a restituição do imposto pago anteriormente. Entende que se trata de caso fortuito ou força maior, transcrevendo lições de José Cretella Jr. Volta a mencionar decisões do CONSEF, reproduzindo parte do voto no ACÓRDÃO CJF 0354-12/02. Finaliza, reafirmando que em relação às infrações 01 e 02, o percentual de omissão apurado pelo Fisco é inferior àquele admitido como razoável por este CONSEF, e também inferior ao admitido pela ANP como perdas por evaporação, e quanto à infração 03, que houve inobservância pelo autuante quanto às disposições contidas no Convênio ICMS 37/00.

Em nova informação fiscal prestada à fl. 277, o autuante diz que em relação à infração 03, a MVA de 31,69% foi corretamente aplicada, tendo em vista que o Convênio 37/00 foi revogado pelo Convênio 91/02, tendo vigência no período de 01/01/02 a 04/07/02, com a MVA de 23,38%. A partir de 05/07/02, com a redação dada pelo Convênio ICMS 84/02 ao Convênio 03/99, a MVA passou a ser de 31,69%, quando no preço estão incluídos os valores de PIS e PASEP. Conclui afirmando que a legislação citada pelo defendant não se encontrava em vigor no período objeto da exigência fiscal.

VOTO

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente à irregularidade apurada e acostados aos autos os demonstrativos que deram origem à exigência fiscal, o autuado entendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal.

Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Quanto ao mérito, as infrações 01 e 02, serão analisadas conjuntamente, tendo em vista que tratam de exigência do imposto decorrente de levantamento quantitativo de estoques, exercício de 2003, sendo constatada diferença quantitativa de entradas de óleo diesel, e exigido o ICMS, relativo à diferença encontrada.

A primeira infração trata da falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária.

A infração 02 se refere à falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de Margem de Valor Adicionado – MVA, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Observo que foi exigido o imposto por solidariedade, bem como o ICMS por antecipação tributária, apurado em função do valor adicionado, em razão da constatação, mediante levantamento quantitativo de estoques de diferença entradas de óleo diesel, e o contribuinte não apontou nenhuma divergência em relação aos dados numéricos do levantamento fiscal.

O autuado alegou que o autuante não considerou as variações possíveis estabelecidas na legislação da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis – ANP, em especial no que diz respeito à diferença de temperatura e evaporação, e que, considerando-se o percentual possível de evaporação, de 0,6%, haveria uma diferença de 709.857 litros sobre o total movimentado de 118.264.578 litros no exercício fiscalizado (2003). Como a diferença apurada foi de 271.049 litros, entende que não houve fato gerador do ICMS e nem se pode utilizar o número encontrado como presunção de base de cálculo.

Considerando as alegações apresentadas pelo defendente, o presente processo foi encaminhado em diligência à COPEC, tendo sido exarado o Parecer de fls. 162 a 165, sendo informado pelo diligente que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizada unidade de medida litro, na temperatura ambiente; e que além da variação volumétrica em função da temperatura ainda tem a questão das perdas por manuseio e evaporação, sendo indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%.

Também foi informado na diligência fiscal que de acordo com a Portaria DNC N° 9, de 26/03/1992, “a distribuidora terá direito a ser resarcida, a título de perdas por evaporação e manuseio na cabotagem, da importância correspondente a até 0,6% (seis décimos por cento) no caso de destinados leves e médios e até 0,5% (cinco décimos por cento) dos fundos e resíduos”. Portanto, o diligente apresenta a conclusão de que esses percentuais de perdas se referem ao ressarcimento das despesas de transferências, por cabotagem, dos derivados de petróleo.

Na realização de levantamento quantitativo de estoques são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período, tendo como

referências o estoque inicial e o estoque final, ou seja, são realizadas operações aritméticas, e no caso de combustíveis e outros produtos químicos correlatos, como foi informado pelo diligente, sofrem variações volumétricas relacionadas à variação de temperatura, e a mencionada variação volumétrica depende da dilatação térmica do produto. O diligente ressaltou que para obter o fator de correção do volume, é necessário que seja realizada coleta de amostra representativa do produto armazenado em tanque, apurando-se a densidade, registrando-se a temperatura na qual foi medida a densidade, e com as informações é utilizada Tabela do CNP.

A partir das informações acima reproduzidas, conclui-se que no caso em exame, não há elementos para se determinar com precisão os dados referentes à densidade, temperatura e umidade relativa do ar à época da aquisição do produto, não se podendo aplicar os fatores de correção.

Em relação à variação positiva, pode-se entender que, tomando como referência a temperatura de na entrada dos produtos de 20º C, e como a temperatura média no Estado da Bahia é superior a 20º, haveria uma entrada física de produtos em volume superior, e mesmo com perdas por evaporação e manuseio, poderia ocorrer um incremento no estoque. A saída desse volume acrescido, mediante emissão de documento fiscal consubstanciaria um fato gerador do ICMS, e sendo a distribuidora promotora pelo ciclo econômico em questão, seria responsável pelo pagamento do tributo.

A Portaria ANP Nº 26, datada de 13/11/1992, dispõe no seu art. 5º sobre a aplicação do percentual de 0,6% para os postos revendedores, de forma que, somente quando for constatada perda de estoque físico superior ao mencionado percentual, cabe ao posto revendedor proceder à apuração das causas.

Entendo que apesar de se tratar de uma regra destinada aos postos revendedores, é razoável utilizar o citado percentual como referência. Assim, tomando como parâmetro a variação de até 0,6%, e como alegado pelo defensor, o levantamento fiscal indica que foram adquiridos no exercício fiscalizado, 118.209.578 litros de óleo diesel, tendo sido apurada uma diferença de 271.049 litros (conforme fls. 79/80 do PAF), tal diferença representa um percentual inferior à variação tomada como referência. Portanto, no presente caso, a diferença apurada é suscetível de ser acatada, ou seja, não deve ser exigido o imposto em relação à diferença apurada como omissão de entradas, por estar abaixo do índice admitido pela legislação concernente à comercialização de combustível objeto da autuação fiscal.

Assim, acato as alegações defensivas, haja vista que, como já explanado anteriormente, a diferença apontada no levantamento fiscal como sendo diferença por omissão de entradas de mercadorias tributáveis está de acordo com os limites decorrentes da variação de temperatura, estabelecida pela ANP.

Vale salientar que tal posicionamento foi adotado por este CONSEF, conforme ACORDÃO CJF Nº 0506-11/06. Concluo que pela improcedência das infrações 01e 02.

Infração 03: Reteve e recolheu a menos o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados neste Estado. Venda de álcool etílico carburante hidratado, cuja base de cálculo é apurada com a aplicação da MVA de 31,69%, prevista no anexo I do Convênio 03/99. Meses de outubro, novembro e dezembro de 2002 e fevereiro de 2003.

O defensor alegou que o Convênio ICMS 37/00 estabeleceu a margem de valor agregado nas operações com o produto em questão, no percentual de 23,28%, conforme parágrafo 1º da Cláusula primeira do mencionado Convênio, e que não foi considerado que o autuado retém e recolhe nas alíquotas previstas para os tributos federais (PIS/PASEP e COFINS), fazendo jus à aplicação de um percentual menor nas operações de comercialização com álcool hidratado.

Observo que o Convênio 03/99 estabeleceu o percentual de MVA de 31,69% quando o distribuidor de álcool para fins carburantes praticar preço em que são consideradas no seu cálculo as alíquotas de contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, tendo sido alterada essa MVA para 23,28%, por meio do Convênio ICMS 37/00, em vigor a partir de 01/07/2000.

Entretanto, o Convênio ICMS 37/00 foi revogado pelo Convênio ICMS 91/02, com efeitos a partir de 05/07/2002. Assim, com a nova redação dada pelo Convênio ICMS 84/02, o percentual de MVA neste caso, passou a ser 31,69%.

O presente processo foi convertido em diligência à ASTEC para o diligente verificar na contabilidade do defendant se nas operações de comercialização com álcool hidratado destinadas aos Postos Revendedores de Combustíveis, os tributos federais PIS/COFINS foram retidos pela Distribuidora Larco, conforme determina o Convênio ICMS 37/00.

O defendant elaborou planilha à fl. 228 indicando, nos meses de outubro, novembro, dezembro de 2002 e fevereiro de 2003: as receitas com álcool hidratado, os valores do PIS e do COFINS com os respectivos percentuais e os números das Notas Fiscais.

Conforme PARECER ASTEC Nº 33/2009 (fls. 250/251), com base nos documentos apresentados às fls. 253/254, do autuado, o mesmo considerou, em relação aos preços praticados, os percentuais de contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, tendo sido indicados os preços nas notas fiscais objeto da autuação, de acordo com o previsto no Convênio ICMS 37/00.

Da análise efetuada quanto aos argumentos apresentados pelo defendant em confronto com o previsto na legislação, especialmente os Convênios ICMS 37/00, 91/02 e 84/02, concluo que assiste razão ao autuante, tendo em vista que foi alterada a MVA em questão para 31,69%, conforme Cláusula primeira do Convênio ICMS 84/02, produzindo efeitos a partir de 05/07/2002, e o levantamento fiscal se refere aos meses posteriores a esta data, ou seja, outubro, novembro de dezembro de 2002 e fevereiro de 2003. Portanto, ficou caracterizado que houve recolhimento a menos do ICMS por substituição. Infração subsistente.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 297515.0001/07-0, lavrado contra **LARCO COMERCIAL DE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.601,30**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre, de ofício, desta decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de julho de 2009

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA