

A. I. N° - 206960.0020/07-8
AUTUADO - COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA [ALVO DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA.]
AUTUANTES - JUAREZ ANDRADE CARVALHO e GILSON LIMA SANTANA
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNET - 21/09/2009

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0288-03/09

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO A OPERAÇÃO SUBSEQÜENTE TRIBUTÁVEL. Débito reconhecido pelo sujeito passivo. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO CONTABILIZADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO DECLARADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. b) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. c) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO (COMBUSTÍVEIS). As omissões de entradas constatadas são apenas aparentes. A empresa vende quantidades de combustíveis a mais do que comprou, não porque omitiu entradas, mas porque, embora tenha registrado as compras com as quantidades devidamente corrigidas de acordo com os critérios fixados pelo CNP, em função da temperatura-padrão de 20 °C, não procedeu da mesma forma ao dar saída das mercadorias, pois a legislação que regula o setor não prevê que assim devesse proceder, daí haver um ganho de volume em virtude da expansão das moléculas dos combustíveis por força do natural aumento de temperatura, haja vista que na Bahia a temperatura ambiente se situa quase sempre acima de 20 °C. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 16.10.07, diz respeito aos seguintes fatos:

1. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte não vinculado a operação subseqüente tributável – transporte dutoviário de gasolina e óleo diesel –, sendo lançado imposto no valor de R\$ 3.094,74, com multa de 60%;
2. falta de recolhimento de ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2005 e 2006), sendo lançado imposto no valor de R\$ 1.900,66, com multa de 70%;
3. falta de recolhimento do imposto [ICMS], na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo

de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2005 e 2006), sendo lançado imposto no valor de R\$ 601.840,23, com multa de 70%;

4. falta de recolhimento do imposto [ICMS] devido por antecipação, sobre o valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2005 e 2006), sendo lançado imposto no valor de R\$ 37.676,63, com multa de 60%.

O sujeito passivo apresentou defesa (fls. 160/196) em que declara, de início, que quitou o lançamento do item 1º.

Suscita como preliminar a nulidade do procedimento fiscal alegando falta de fundamentação legal, haja vista que as mercadorias objeto dos itens 2º, 3º e 4º são sujeitas a variação de volume em virtude do manuseio, transporte e, principalmente, condições climáticas. Explica que, como prevê a legislação que regula a matéria, a empresa é obrigada a adquirir os produtos que comercializa na temperatura de 20 °C e a vendê-los na temperatura ambiente, e isto gera uma diferença entre as quantidades recebidas e as vendidas. Sustenta que as diferenças de estoque apuradas decorrem única e exclusivamente das diferentes temperaturas a que os combustíveis são submetidos, de modo que o que foi acusado não ocorreu, e por isso o Auto de Infração carece de base legal, pois não houve omissão de entradas nem de saídas de mercadorias. Toma por base do pedido de nulidade os arts. 18 e 39 do RPAF. Argumenta que os dispositivos em que se baseia o Auto de Infração não guardam qualquer consonância com o fato ocorrido.

Quanto ao mérito, alega ausência de correlação entre a temperatura constante nas Notas Fiscais, de 20 °C, e a temperatura em que os volumes foram escriturados. Fala dos fatores que acarretam variações nos volumes dos combustíveis. Reitera as explicações acerca da previsão legal que obriga a aquisição na temperatura de 20 °C. Cita parecer jurídico sobre essa questão.

No que concerne especificamente ao item 2º do Auto de Infração, o autuado nega que tivesse havido entradas e saídas não declaradas. Argumenta que, se foi constatado um excesso de combustíveis no estoque final, é porque não ocorreu nenhuma saída não declarada, senão haveria uma quantidade menor no estoque final, e sendo assim é ilógica a imputação de omissão de saídas, tendo em vista que, de acordo com o levantamento fiscal, houve um excesso de álcool etílico hidratado carburante nos estoques. A seu ver, além de a conclusão da fiscalização ser ilógica, ela presumiu em confusão que o excesso de álcool etílico hidratado carburante encontrado em estoque seria resultante de omissão de entradas, que teriam sido adquiridas com recursos provenientes da omissão de saídas. Considera tal presunção absurda e imprópria, tendo em vista a inexistência nem mesmo de indícios que a sustentem, e a própria legislação estadual coíbe tal suposição, nos termos do art. 2º do RPAF. Com arrimo nesse dispositivo, argumenta que o fisco não pode simplesmente presumir a ocorrência de infrações, uma vez que, de acordo com o princípio da verdade material, a autoridade fiscalizadora tem a obrigação de buscar a realidade dos fatos e de apurar e lançar os tributos a partir dessa realidade, e a verificação concreta da infração é o primeiro passo a ser dado. Cita doutrina.

A defesa insiste em que no caso em exame a diferença apurada decorre exclusivamente das variações de volume resultantes das diferentes temperaturas a que os combustíveis são submetidos. Passa a expor, pormenoradamente, as razões que a seu ver evidenciam as variações de volume. Chama a atenção para as planilhas anexadas, afirmando que elas foram elaboradas conforme os critérios previstos na Resolução nº 6/70 do Conselho Nacional do Petróleo (CNP), que determina os índices de conversão do volume dos combustíveis da temperatura ambiente para 20 °C e vice-versa. Observa que em 2005 houve uma variação de 7.579 litros no recebimento de AEHC, e de 9.811 litros em 2006.

Prossegue pontuando que esta não é a única variação a que os combustíveis são submetidos, pois eles são armazenados em um “pool”, que consiste numa base de distribuição construída em regime de co-participação (condomínio) e, em virtude disso, cada uma das distribuidoras participantes é proprietária de uma fração ideal do empreendimento, de modo que em um único tanque do mesmo produto são armazenados combustíveis de todas as distribuidoras participantes. Explica que o “pool” é administrado por uma das co-participantes, a Shell Brasil Ltda. Diz que a totalidade dos estoques existentes no “pool” é controlada pela administradora considerando o volume dos combustíveis a 20 °C. Com base na temperatura ambiente obtida de hora em hora, a administradora procede às correções dos volumes, totalizando essas correções ao final de cada dia, e em seguida as diferenças são rateadas entre as distribuidoras, proporcionalmente à participação de cada uma na movimentação total do combustível no mês. Assinala que em 2005 tais correções importaram para sua empresa uma perda de 1.362 litros de AEHC, e de 5.530 litros em 2006, porém essas perdas não foram computadas no levantamento fiscal. Aduz que foi juntado documento emitido pela administradora do “pool” para comprovar essas perdas, constando no aludido documento os registros dos acertos de estoque e do volume cabível a cada distribuidora.

Além disso – prossegue –, ao realizar saídas de AEHC, é preciso fazer novo acerto nos estoques da distribuidora pela administradora do “pool”, porque várias distribuidoras armazenam seus produtos num único tanque, e por isso as diferenças operacionais são divididas proporcionalmente entre elas, sendo que, no seu caso, de acordo com o documento emitido pela administradora do “pool”, houve uma perda de 176 litros de AEHC em 2005 e um ganho de 605 litros em 2006. Mediante dados consolidados em quadros demonstrativos, a defesa faz a exposição visual do que é sustentado em sua tese, assegurando que não ocorreu nenhuma entrada ou saída de AEHC sem Nota Fiscal, sendo a diferença de que cuida o item 2º oriunda simplesmente da variação de temperatura, que diz estar dentro dos índices permitidos pelos órgãos reguladores da matéria.

Quanto ao item 3º, a defesa explica que a empresa adquire gasolina A, álcool anidro e óleo diesel da refinaria de petróleo e das usinas de álcool, medidos à temperatura de 20 °C, em obediência às normas técnicas recepcionadas pela agência reguladora, conforme notas explicativas das Portarias MF 18/93 e 725/92. Afirma que as diferenças apuradas correspondem exclusivamente a variações de volume resultantes das diferentes temperaturas a que os combustíveis são submetidos, pois no levantamento fiscal não foi considerado que as Notas Fiscais emitidas pela Petrobrás se baseiam na temperatura de 20 °C e os produtos são comercializados pela distribuidora à temperatura ambiente. Chama a atenção para planilha anexa, que diz ter sido elaborada conforme os critérios estabelecidos pelo órgão federal regulador da atividade de distribuição de combustíveis na Resolução nº 6/70 do Conselho Nacional do Petróleo, que determina os índices de conversão do volume dos combustíveis da temperatura ambiente para 20 °C e vice-versa.

Aduz que, além dessa variação, devem ser consideradas também as diferenças apuradas pela administradora do “pool” para correção dos volumes, que são rateadas entre as distribuidoras proporcionalmente à participação de cada uma na movimentação do combustível no mês, haja vista as explicações feitas no caso do item 2º, conforme faz prova com a juntada de documento emitido pela administradora do “pool”, no qual são registrados os acertos de estoque e o volume cabível a cada distribuidora.

Prossegue dizendo que existe ainda um novo acerto nos estoques da empresa pela administradora do “pool”, quando das saídas, porque várias distribuidoras armazenam seus produtos num único tanque, e por isso as diferenças operacionais são divididas proporcionalmente entre elas. Elaborou demonstrativos para ilustrar o que afirma, assegurando que não correu qualquer entrada ou saída sem Nota Fiscal, sendo a diferença em questão decorrente simplesmente da variação de temperatura, que diz estar dentro dos índices permitidos pelos órgãos reguladores da matéria.

No tocante ao item 4º, argumenta que os produtos objeto do levantamento – gasolina A, álcool anidro e óleo diesel – têm o recolhimento do imposto realizado por substituição tributária por ocasião dos faturamentos pela refinaria. Assinala nesse sentido o art. 512-A do RICMS. Observa que o álcool etílico anidro combustível (AEAC) é utilizado para ser adicionado à gasolina A para produção de gasolina C, que é a gasolina comercializada pelas distribuidoras, e por isto tem a incidência do ICMS deferida na venda para as distribuidoras de petróleo, como é o seu caso, uma vez que a Petrobrás faz a retenção do ICMS incidente sobre esse produto na venda de gasolina A para as distribuidoras, nos termos do art. 511. Diz que todos os produtos arrolados no item 4º tiveram o ICMS retido quando de sua aquisição, não havendo por que se falar em nova incidência do imposto, em virtude da definitividade da substituição tributária. Cita doutrina.

O autuado argumenta que o Convênio ICMS 3/99 se preocupou apenas em disciplinar um dos elementos da complexa base de cálculo da substituição tributária nas operações com combustível, que é o preço do litro, porém o montante que se paga não é encontrado por uma simples aplicação da alíquota sobre o preço do litro de combustível, porque a base de cálculo é composta de dois elementos – o critério de medição e a grandeza sobre a qual se fixa o preço –, sendo que o referido convênio trata apenas do segundo elemento, ao passo que as normas que cuidam do primeiro se encontram na legislação federal já referida, que obriga a refinaria de petróleo a efetuar a venda dos combustíveis considerando o seu volume a 20 °C.

Frisa que o citado convênio não autoriza a cobrança do imposto no caso de haver eventuais ganhos em função da variação de temperatura, assim como não prevê o ressarcimento no caso de eventuais perdas. Tece considerações acerca do instituto da substituição tributária. Comenta os percentuais de variação admissíveis na atividade de distribuição de combustíveis, com base na Resolução CNP nº 7/69, no Ofício nº 2.910/SAB e em parecer do IBP. Dá destaque às planilhas anexas, apontando as diferenças entre o volume faturado a 20 °C e o efetivamente recebido à temperatura ambiente, de acordo com os índices de conversão dos volumes dos combustíveis. Diz que apresenta também, por amostragem, cópias de Notas Fiscais de aquisição referentes a cada um dos meses de 2005 e 2006, com as respectivas quantidades faturadas a 20 °C, contrapondo-as com as efetivas quantidades recebidas à temperatura ambiente. Aduz que, caso seja determinada a realização de diligência, a empresa se põe à disposição para apresentar toda a documentação que acaba de ser referida, e diz pugnar por diligência nesse sentido.

Pede que seja declarada a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração.

Juntou documentos.

Os fiscais autuantes prestaram informação (fls. 830/834) considerando que as próprias argumentações da defesa vêm ao encontro do acerto da autuação, pois, ao dizer que a diferença de estoque se deve única e exclusivamente às diferentes temperaturas a que os combustíveis são submetidos, ela reconhece o fato concreto de existir diferença de estoque. Os autuantes questionam onde estaria o erro da fiscalização quanto à descrição e enquadramento da infração, se existe a diferença de estoque oriunda da variação volumétrica dos produtos e essa diferença não é registrada através de documentação fiscal. Consideram que o autuado reconhece mais uma vez que existe diferença de estoque quando diz que está obrigado a adquirir os produtos que comercializa na temperatura de 20 °C e a vendê-los na temperatura ambiente, pois entendem que obviamente há uma diferença entre as quantidades recebidas e as vendidas, e essa diferença não é registrada em documento fiscal, mas apenas em levantamento da empresa com os títulos de “Variação entre volume faturado e recebido”, “Ajuste de armazenagens” e “Acerto amb. x 20g”. Segundo os autuantes, o que ocorre de fato é o ingresso de quantidade maior de produtos do que a registrada nas Notas Fiscais de entradas. Indagam como enquadrar tal “infração” dentro do RICMS, e respondem que só existe a forma como foi por eles efetuada, ou seja, através do levantamento quantitativo de estoque, e portanto o enquadramento legal da infração está correto,

sendo descabida e equivocada a alegação da defesa de que a conduta descrita e tipificada como infração não ocorreu.

Quanto aos quadros de levantamento de estoque apresentados pela defesa relativamente a cada item do Auto de Infração, com os quais a defesa justifica as diferenças de estoque dizendo que se referem a variação entre o volume faturado e o recebido, a ajustes de armazenagens e a acertos entre os volumes medidos à temperatura ambiente e os medidos à temperatura de 20 °C, os autuantes concordam com a defesa, dizendo que “De fato é”, acrescentando que com o que não concordam é que não foi feito o registro fiscal das diferenças de estoque, e ressaltam que não existe nenhuma legislação federal ou estadual relativa a combustíveis que autorize as distribuidoras a não registrarem em documento fiscal as diferenças de estoques. Consideram que o autuado utiliza indevidamente para os ajuste de armazenagem o índice de 0,6% prevista no art. 5º da Portaria DNC 26/92, pois a citada portaria tem aplicação somente para os postos de revenda de combustíveis.

Com relação ao argumento da defesa de que, por se tratar de produtos enquadrados no regime de substituição tributária, e tendo a refinaria, como substituto tributário, retido o imposto, estaria encerrado o processo de tributação, os fiscais contrapõem dizendo que a defesa está equivocada, e citam como exemplo as operações de venda da refinaria para as distribuidoras, em que é retido o imposto pela refinaria, e posteriormente, quando a distribuidora efetua venda para outra unidade da Federação em que a carga tributária ou o preço final do produto seja maior do que o considerado pela refinaria para a retenção do imposto, a distribuidora é obrigada a fazer a complementação do tributo, pois se trata aí de variação de preço final do produto. Já no caso concreto da presente autuação, dizem os fiscais, trata-se de variação da quantidade do produto, e por isso entendem que o tratamento tributário para ambos os casos deva ser igual, pois não há previsão legal de que na hipótese de variação da quantidade de estoque o contribuinte substituído não deva fazer a complementação do imposto, e, pelo contrário, o RICMS determina no art. 201 que o contribuinte deve fazer a regularização dos estoques. Assinalam que o autuado, assim como outras empresas distribuidoras de combustíveis, comercializa uma quantidade do seu estoque oriunda das variações volumétricas de seus produtos livre de tributação, uma vez que não é feito o registro fiscal dessa quantidade a mais.

Aduzem que outro fato a ser considerado é que as distribuidoras sempre regularizam seus estoques utilizando os ajustes, variações e acertos já citados de forma que nunca apresentam qualquer diferença de estoque de combustíveis, e apenas nos arquivos magnéticos do Sintegra a empresa registra das quantidades constantes nas Notas Fiscais dos remetentes, mas não contabiliza seus estoques utilizando essas quantidades. Dizem que o autuado procede assim: ele apõe um carimbo em cada Nota Fiscal de entrada indicando os dados da temperatura ambiente e da temperatura a 20 °C e a variação correspondente, registrando a título de faturamento na temperatura ambiente uma quantidade sempre superior à registrada na Nota Fiscal, o mesmo ocorrendo com relação à quantidade na temperatura ambiente, e, no campo relativo à temperatura a 20 °C, uma quantidade quase sempre maior que a registrada na Nota Fiscal, sendo que, no campo relativo à variação, é feito o registro de duas quantidades, resultantes da diferença entre o faturamento e a quantidade à temperatura ambiente e da diferença entre a quantidade a 20 °C e a registrada na Nota Fiscal, conforme cópias de Notas de entrada anexas à informação. Os fiscais observam que, verificando-se as quantidades registradas no campo relativo à temperatura a 20 °C, se constata que na maioria das vezes a quantidade é maior do que a registrada na Nota Fiscal de entrada, ou seja, o autuado não aceita as quantidades registradas na Nota Fiscal de entrada obrigatoriamente medidas a 20 °C pelo remetente, e faz sua própria medição a 20 °C. Consideram que as alterações das quantidades dos estoques obtidas nas medições efetuadas pelo autuado deveriam ser regularizadas através de documento fiscal, conforme prevê o RICMS.

Opinam pela procedência dos lançamentos, com a homologação do pagamento do item 1º.

O processo foi remetido em diligência à Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho (fls. 844-845) a fim de que fossem revistos os cálculos dos valores dos itens 2º, 3º e 4º levando-se em conta na determinação dos estoques os índices de variação volumétrica dos combustíveis admitidos pelos órgãos competentes no âmbito federal ou das agências reguladoras, compatibilizando-se ao final os resultados com a orientação da Portaria nº 445/98.

O autuado requereu juntada de petição comunicando a substituição processual da Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga pela Alvo Distribuidora de Combustíveis Ltda., acompanhada dos documentos comprobatórios (fls. 847-848).

Foi requerida dilação do prazo para cumprir intimação, de 10 para 20 dias (fl. 886).

Em cumprimento à diligência solicitada, a auditora designada pela ASTEC emitiu parecer (fls. 908/911) confirmando que há de fato variação volumétrica na movimentação dos produtos comercializados pelo autuado, na condição de empresa distribuidora de combustíveis. Explica que os combustíveis sofrem expansão ou contração em virtude de diversos fatores, tais como temperatura, pressão, umidade relativa do ar, armazenamento, transporte, manuseio, etc., e, visando normatizar tais variações, órgãos técnicos federais, em face de legislações específicas, determinam que gasolina, óleo diesel e álcool etílico hidratado para fins carburantes sejam comercializados por unidades de volume, e como os volumes variam em função da temperatura, os volumes comercializados pelas unidades produtoras para as distribuidoras são referenciados à temperatura de 20 °C, sendo que as distribuidoras vendem tais produtos considerando a temperatura ambiente na base de distribuição pela refinaria, conforme a Portaria MF 18/93 e a Resolução CNP 6/70. Observa que o autuado não contesta a técnica de apuração do imposto nem as quantidades objeto do levantamento fiscal, pois sua insurgência é quanto à caracterização das diferenças encontradas pelos autuantes como omissões de entradas de mercadorias decorrentes de aquisições desacompanhadas de Notas Fiscais. Com relação às demonstrações apresentadas pela defesa, aos atos normativos por ela acostados e aos índices de variação volumétrica apontados, a auditora informa que a Resolução CNP 7/69, no art. 9º, adota tais parâmetros de perdas consideradas como razoáveis e admissíveis, mas essa norma é específica para a ocorrência de eventos nas transferências, por cabotagem, de derivados de petróleo, conforme consta na ementa da resolução. Aduz que, de igual forma, a Resolução CNP 14/82 estabelece percentual de perdas por evaporação e manuseio de álcool etílico para fins combustíveis de 0,4% quando transportado por cabotagem. Segundo a auditora, o que existem são pareceres que consideram, por analogia, como razoáveis, perdas ou sobras numa variação entre 0,4% e 0,72%, em função do tipo de produto e das condições de movimentação e estocagem nas distribuidoras. Conclui dizendo que não foi trazida ao processo legislação federal específica para as distribuidoras de combustíveis em que constem expressamente os parâmetros alegados pelo autuado como estando dentro do padrão de normalidade. A auditora confirma a existência do parecer que ela própria anexa às fls. 919-920, e acrescenta que, caso este órgão julgador decida pela pertinência e aplicabilidade do parâmetro de variação referido no citado parecer, os valores cobrados na ação fiscal estão enquadrados como perdas ou ganhos dentro do índice aceitável de variação volumétrica dos combustíveis, conforme quadro demonstrativo à fl. 911.

Dada ciência do parecer da ASTEC ao autuado, este se manifestou (fls. 936/938) dizendo que a matéria é clara, e na diligência a auditora externou a afirmação de que, verdadeiramente, os combustíveis sofrem variações volumétricas decorrentes de sua estrutura física, isto é, aumentam e diminuem de acordo com a temperatura ambiente, dentre outros fatores. Considera que durante a diligência restou límpido que as sobras encontradas estão dentro da margem dos 0,4% a 0,72%, o que a seu ver atesta a veracidade dos termos e provas da impugnação. Assinala que a margem de incremento é mínima, e em alguns casos, como o do álcool hidratado, é de apenas 6,39m³, o que representa uma variação de 0,0031%, num total de 2.147,61m³ movimentados, de modo que, em face de um volume tão desprezível no universo comercializado pela empresa, não há por que se

falar em omissões de entrada, e nenhum elemento de prova foi produzido pela fiscalização que pudesse dar suporte à idéia de que a empresa tivesse omitido qualquer entrada, e por conseguinte o Auto se mostra insubstancial, haja vista a inexistência de previsão para que o Estado tribute o acréscimo volumétrico decorrente do incremento de temperatura. Pede o cancelamento do Auto de Infração.

Também foi dada ciência do parecer da ASTEC aos autuantes, que não se manifestaram (fl. 932).

VOTO

Este Auto de Infração compõe-se de 4 itens. O item 1º diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte não vinculado a operação subsequente tributável – transporte dutoviário de gasolina e óleo diesel. O fato foi reconhecido pelo autuado. Consta inclusive que o valor lançado foi recolhido.

Estão em discussão unicamente os itens 2º 3º e 4º, em relação aos quais os valores lançados foram apurados mediante levantamento quantitativo de estoques.

A defesa suscitou uma preliminar de nulidade do procedimento fiscal que, a rigor, constitui matéria de mérito, e como tal será tratada. Trata-se do fato de que as mercadorias objeto dos itens 2º, 3º e 4º são sujeitas a variação de volume em virtude do manuseio, transporte e, principalmente, condições climáticas.

Os fiscais autuantes reconhecem reiteradamente que de fato as mercadorias objeto dos lançamentos em discussão sofrem as variações volumétricas alegadas pela defesa, porém consideram que o imposto é devido porque o sujeito passivo não emitiu Notas Fiscais para registrar as diferenças verificadas, tomando por base o art. 201 do RICMS. Os autuantes consideram que, como o art. 201 prevê a emissão de Nota Fiscal no reajuste de preço, deve ser aplicada, por analogia, a mesma exigência no caso de diferença volumétrica de combustíveis decorrente de variação de temperatura. Indagam onde estaria o erro da fiscalização quanto à descrição e enquadramento da infração, se existe a diferença de estoque oriunda da variação volumétrica dos produtos e essa diferença não é registrada através de documentação fiscal.

A resposta a essa indagação está na natureza das coisas. O ICMS incide sobre operações mercantis relativas a circulação de mercadorias. Não incide sobre fenômenos da natureza. Quando, em virtude de variação de temperatura, as moléculas de um corpo físico se expandem ou se contraem e em virtude disso ele aumenta ou diminui de volume, isto não significa que algo “entrou” ou “saiu”.

Em atenção às ponderações da defesa, esta Junta determinou a realização de diligência pela Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho, a fim de que fossem revistos os cálculos dos valores dos itens 2º, 3º e 4º levando-se em conta na determinação dos estoques os índices de variação volumétrica dos combustíveis admitidos pelos órgãos competentes no âmbito federal ou das agências reguladoras, compatibilizando-se ao final os resultados com a orientação da Portaria nº 445/98.

A auditora designada para cumprir a diligência emitiu parecer confirmando que há de fato variação volumétrica na movimentação dos produtos comercializados pelo autuado, na condição de empresa distribuidora de combustíveis. Explica que os combustíveis sofrem expansão ou contração em virtude de diversos fatores, tais como temperatura, pressão, umidade relativa do ar, armazenamento, transporte, manuseio, etc., e, visando normatizar tais variações, órgãos técnicos federais, em face de legislações específicas, determinam que gasolina, óleo diesel e álcool etílico hidratado para fins carburantes sejam comercializados por unidades de volume, e como os volumes variam em função da temperatura, os produtos comercializados pelas unidades produtoras para as distribuidoras são referenciados à temperatura de 20 °C, sendo que as distribuidoras vendem tais produtos considerando a temperatura ambiente na base de distribuição

pela refinaria, conforme a Portaria MF 18/93 e a Resolução CNP 6/70. A auditora comenta os parâmetros de “perdas” consideradas como razoáveis e admissíveis previstos no art. 9º da Resolução CNP 7/69, e observa que aquela norma é específica para a ocorrência de eventos nas transferências, por cabotagem, de derivados de petróleo. Aduz que, de igual forma, a Resolução CNP 14/82 estabelece percentual de perdas por evaporação e manuseio de álcool etílico para fins combustíveis de 0,4% quando transportado por cabotagem. Segundo a auditora, o que existem são pareceres que consideram, por analogia, como razoáveis, perdas ou sobras numa variação entre 0,4% e 0,72%, em função do tipo de produto e das condições de movimentação e estocagem nas distribuidoras. Conclui dizendo que não foi trazida ao processo legislação federal específica para as distribuidoras de combustíveis em que constem expressamente os parâmetros alegados pelo autuado como estando dentro do padrão de normalidade. A auditora anexou às fls. 919-920 a cópia de um ofício, confirmando a sua existência. Como a auditora diz “Confirmamos a existência do Parecer que anexamos fls. 919/920”, considero que ela está dizendo que viu o original. Trata-se de um ofício do superintendente de abastecimento da Agência Nacional do Petróleo (ANP), datado de 8.8.00, dirigido à Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga (o autuado), em resposta a quesitos por esta formulados em correspondência datada de 19.7.00. Com base naquele instrumento, a auditora concluiu seu parecer dizendo que, caso este órgão julgador decida pela pertinência e aplicabilidade do parâmetro de variação referido no citado parecer, os valores cobrados na ação fiscal estão enquadrados como perdas ou ganhos dentro do índice aceitável de variação volumétrica dos combustíveis, conforme quadro demonstrativo à fl. 911.

Evidentemente, para que eu não concordasse com a conclusão a que chegou a nobre auditora, em face do que consta no instrumento às fls. 919-920, eu teria de entender de combustíveis mais do que o superintendente da ANP.

Farei algumas considerações que já expus em casos semelhantes em que atuei como relator.

Na informação fiscal, os dignos autuantes fizeram menção à Portaria DNC nº 26/92. Essa portaria não se aplica neste caso por duas razões. Primeira, porque ela trata de índice de perda de 0,6%, ao passo que o que está em discussão nestes autos é o contrário – o que se discute aqui é o índice de ganho. Segunda, porque aquela portaria tem por objeto precípua regular o controle da movimentação de combustíveis nos postos de venda a varejo (postos de gasolina), por ela denominados de Postos Revendedores (PR), visando proteger o consumidor contra a adulteração dos combustíveis, detectar e controlar vazamentos que possam ocasionar danos ao meio ambiente e às pessoas, propiciar meios de fiscalização da arrecadação de tributos e coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis, sendo nesse sentido instituído o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). No caso presente, não se trata de Posto Revendedor (PR), mas sim de distribuidora, que não está evidentemente sujeita à escrituração do LMC.

O Conselho Nacional do Petróleo (CNP) editou a Resolução nº 6/70, contendo tabelas de coeficientes para correção da densidade e do volume dos derivados de petróleo nas vendas realizadas a temperatura superior a 20 °C. O objetivo da adoção de tais coeficientes, conforme consta nas considerações que encabeçam a norma, é “impedir que o consumidor de tais produtos pagasse mais que o devido”. Prevê a referida portaria:

“Art. 1º. Ficam aprovadas, para uso na comercialização dos derivados do petróleo, as tabelas anexas de correção, para 20 °C, da densidade e do volume daqueles produtos.”

No ofício anexoado pela auditora que cumpriu a diligência solicitada por este órgão julgador, o superintendente da ANP, ao mencionar os índices de variação volumétrica, diz que eles “já foram ou são objeto de regulamentação em atos dos extintos Conselho Nacional do Petróleo e do Departamento Nacional de Combustíveis, órgão este sucedido por esta Agência [a ANP]. Isto

porque os índices constantes dos aludidos atos variam de 0,4% a 0,72%, em função do tipo do produto e de condições de movimentação e estocagem”.

Em suma, pelo que consta nos autos, os combustíveis, ao serem adquiridos pelo autuado, são medidos de acordo com os critérios fixados pelo CNP, em função da temperatura-padrão de 20 °C, porém, quando são revendidos, a medição é feita à temperatura ambiente, daí haver ganho ou perda de volume em virtude da variação de temperatura a que os combustíveis estão sujeitos.

Por esses elementos, concluo que as omissões de entradas são apenas aparentes. A empresa vende quantidades de combustíveis a mais do que comprou, não porque omitiu entradas, mas porque, embora tenha registrado as compras com as quantidades devidamente corrigidas de acordo com os critérios fixados pelo CNP, em função da temperatura-padrão de 20 °C, não procedeu da mesma forma ao dar saída das mercadorias, pois a legislação que regula o setor não prevê que assim devesse proceder, daí haver um ganho de volume em virtude da expansão das moléculas dos combustíveis por força do natural aumento de temperatura, haja vista que na Bahia a temperatura ambiente se situa quase sempre acima de 20 °C.

No Acórdão JJF 0101-01-02, do qual fui relator, decidi que eram insubsistentes os lançamentos feitos no Auto de Infração 02782593/98. A decisão supracitada foi mantida pela 2ª Câmara, pelo Acórdão CJF 0354-12/02.

Chego à mesma conclusão no presente caso: são indevidos os lançamentos dos itens 2º, 3º e 4º.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, homologando-se a quantia já paga.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206960.0020/07-8, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA [ALVO DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA.]**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 3.094,74, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologada a quantia já paga.

Esta Junta de julgamento recorre de ofício da presente 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 7.851/99, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de setembro de 2009

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA