

**PROCESSO** - A. I. Nº 206960.0020/07-8  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA (ALVO DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA.)  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF nº 0288-03/09  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - 22/04/2010

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0100-12/10

**EMENTA: ICMS.** 1. 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. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/BA, tendo em vista a Decisão exarada no Acórdão JJF Nº 0288-03/09, que julgou improcedente os itens 2, 3 e 4 do presente Auto de Infração, lavrado em 16/1007, que diz respeito aos seguintes fatos:

INFRAÇÃO 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, 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%.

INFRAÇÃO 3 - falta de recolhimento do imposto [ICMS], na condição de responsável tributário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de natureza substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo

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

INFRAÇÃO 4 – falta de recolhimento do imposto, 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 (fls. 160/196) 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 estão 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, o que gera 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. Assim, o lançamento fiscal carecia de base legal, pois não houve omissão de entradas, nem de saídas, de mercadorias e 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 a questão.

No que concerne ao item 2º, argumenta que, o excesso de combustíveis constatado no estoque final não decorreu não de saída não declarada, senão haveria uma quantidade menor no estoque final, sendo 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 deste fato da fiscalização presumiu de 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. Diz que o fisco não pode simplesmente presumir a ocorrência de infrações, de acordo com o princípio da verdade material. Afirma que a diferença apurada decorreu exclusivamente das variações de volume resultantes das diferentes temperaturas a que os combustíveis são submetidos, como expõe. 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, observando que em 2005 houve uma variação de 7.579 litros no recebimento de AEHC, e de 9.811 litros em 2006. Afora tal fato, os combustíveis 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. Que é controlada pela administradora do “pool” considerando o volume dos combustíveis a 20 °C, com base na temperatura ambiente obtida de hora em hora e 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 5.520 litros em 2006, porém essas perdas não foram computadas no levantamento quantitativo de estoques, documento juntado e emitido pela administradora do “pool”. Além disso, é preciso fazer novo acerto nos estoques da distribuidora p

diante da forma do armazenamento e, 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.

Quanto ao item 3º, 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 (Portarias MF 18/93 e 725/92) e 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 que apensou aos autos utilizando os critérios estabelecidos pelo órgão federal regulador da atividade de distribuição de combustíveis na Resolução nº 6/70 do Conselho Nacional do Petróleo. Aduz que, além dessa variação, devem ser consideradas também as diferenças apuradas pela administradora do “pool” para correção dos volumes, como já explanado. Elaborou demonstrativos para ilustrar o que afirma, assegurando a diferença em questão decorreu 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, de acordo com 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 diferida 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.

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. Destaca as planilhas anexadas, 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. Apresenta, 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. Pede que seja declarada a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração.

Ao contra argumentar as razões de defesa (fls. 830/834) os autuantes afirmam 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. Questionam onde estaria o erro da fiscalização quanto à descrição e enquadramento da diferença de estoque oriunda da variação volumétrica dos produtos registrada através de documentação fiscal., mas e apenas em leva

títulos de “Variação entre volume faturado e recebido”, “Ajuste de armazenagens” e “Acerto amb. x 20g”, sem haver nenhuma legislação federal ou estadual relativa a combustíveis que autorize as distribuidoras a não registrarem em documento fiscal as diferenças de estoques. Afirmam 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 retido o imposto, estaria encerrado o processo de tributação, os autuantes entendem razão equivocada, citando 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 com preço a maior a distribuidora é obrigada a fazer a complementação do tributo. E, no caso presente, trata-se de variação da quantidade do produto, e por 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. Ao 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 e nunca apresentam qualquer diferença de estoque de combustíveis, e apresentam nos arquivos magnéticos do SINTEGRA somente as quantidades constantes nas Notas Fiscais dos remetentes. Discorrem como procedem as empresas neste sentido.

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 de Fazenda (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.

Em cumprimento à diligência solicitada, a auditora designada pela ASTEC emitiu Parecer (fls. 908/911) confirma de 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. Diz que a empresa não contesta a técnica de apuração do imposto nem as quantidades objeto do levantamento fiscal, insurgindo-se 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, 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 evaporação e manuseio de álcool etílico para fins combustíveis de cabotagem. Segundo a auditora, o que existem são Pareceres que constam na ementa da resolução.

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.

Tomando ciência do Parecer da ASTEC o autuado manifesta-se (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 lúmpido 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 6,39m<sup>3</sup>, o que representa uma variação de 0,0031%, num total de 2.147,61m<sup>3</sup> 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.

Os autuantes não se manifestam a respeito do Parecer da ASTEC (fl. 932).

A 3º JJF pronuncia o seguinte voto a respeito dos itens motivadores do presente Recurso de Ofício.

*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 confiável sobre a variação volumétrica na movimentação dos produtos comercializados pelo autor da infração, que é uma distribuidora de combustíveis. Explica que os combustíveis sofrem expansão e contração devido a diversos fatores, tais como temperatura, pressão, umidade relativa do ar, entre outros.*



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 anexado 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 dizer que a legislação que regula o setor não prevê que assim devesse proceder, daí haver ganho ou perda de volume em virtude da variação de temperatura a que os combustíveis estão sujeitos.

*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 B quantia já paga.*

## VOTO

O lançamento fiscal relativo às infrações 2, 3 e 4, motivadoras do Recurso de Ofício, diz respeito a exigência do ICMS apurado através de levantamento quantitativo de estoques referente às mercadorias álcool hidratado – AEHC (infração 2) e álcool hidratado – AEHC, gasolina A e óleo diesel (infrações 3 e 4).

O cerne de toda a discussão da lide se prende às variações volumétricas que sofrem os combustíveis devido às variações de temperatura ambiental. Ou seja, as notas fiscais de entradas consignam temperatura de 20 °C e os produtos são comercializados pela distribuidora à temperatura ambiente, que, na Bahia, é superior. Os próprios autuantes, quando prestaram a informação fiscal, afirmam tal fato. No entanto, entendem que o imposto é devido pelo fato de que a sujeito passivo não emitiu notas fiscais para registrar as diferenças verificadas. Tomam por base para este entendimento as determinações do art. 201 do RICMS/BA, pois como ele prevê a emissão de Nota Fiscal no reajustamento de preço, deve ser aplicada, por analogia, a mesma exigência no caso de diferença volumétrica de combustíveis decorrente de variação de temperatura.

A JJF, para dirimir qualquer dúvida existente, encaminhou os autos em diligência à Assessoria Técnica deste CONSEF – ASTEC para revisão dos cálculos dos valores levando-se em consideração, 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 diligente da ASTEC, no seu Parecer, confirma a 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. Após análise de toda a legislação federal pertinente a matéria e trazida pela empresa, sustenta não existir, expressamente, os parâmetros alegados pelo autuado como estando dentro do padrão de normalidade, mas sim, 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, anexando um deles aos autos conforme fls. 919/920 dos autos. Acrescenta que se este foro administrativo decide 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.

Com tais informações, prestadas por auditora fiscal que analisou a situação, a JJF prolatou o seu voto de maneira acertada, não existindo, somente posso concluir este com as mesmas palavras pr

examinado que assim se afirmou: *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.*

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício para manter inalterada a Decisão recorrida que julgou IMPROCEDENTES as infrações 2, 3 e 4 do presente Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou 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 recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$3.094,74, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologada a quantia já paga.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de abril de 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS