

**PROCESSO** - A. I. N° 206923.0013/21-8  
**RECORRENTE** - TDC DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JFF nº 0040-03/23-VD  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - 14/08/21023

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0201-11/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. NOTAS FISCAIS. FALTA DE EMISSÃO E DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS. O manejo concomitante de ação judicial cujo objeto coincide com o crédito tributário em exame conduz à extinção do processo administrativo por força da desistência tácita. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **PREJUDICADO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 3ª JFF N° 0040-03/23-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em tela, lavrado em 31/03/2021, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 875.710,39, em razão de uma única infração, descrita a seguir.

***Infração 01 – 002.001.001:** Falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de dezembro de 2019 e dezembro de 2020.*

*Consta, ainda, que o Contribuinte “deixou de recolher o ICMS referente a sobras apuradas de combustíveis (ganhos além dos limites admissíveis), exercícios de 2019 e 2020. O levantamento do débito tributário foi apurado utilizando informações do Banco de Dados da SEFAZ-BA, planilhas de informações e ralações de documentos fiscais apresentados pela empresa e informações dos Atos Cotepe publicados no mês de dezembro de cada exercício auditado, de onde foram retirados os valores do PMPF. ...”*

Após a devida instrução processual, a 3ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência (folhas 44/53), por unanimidade, nos termos a seguir.

**“VOTO**

*Na descrição dos fatos do presente Auto de Infração, consta a informação de que o Autuado deixou de recolher o ICMS referente a sobras apuradas de combustíveis (ganhos além dos limites admissíveis), exercícios de 2019 e 2020. O levantamento do débito tributário foi apurado utilizando informações do Banco de Dados da SEFAZ-BA, planilhas de informações e ralações de documentos fiscais apresentados pela empresa e informações dos Atos COTEPE publicados no mês de dezembro de cada exercício auditado, de onde foram retirados os valores do PMPF.*

*Observo que o Autuado não exibiu qualquer dado que comprovasse a inexistência de registro das entradas da mercadoria objeto da autuação e, por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexistente, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.*

*Considerando que o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, é inadequado se falar em presunção de omissão de saídas anteriores.*

*Na apuração de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, foi constatado que o Defendente era detentor de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal, por isso, foi exigido o tributo apurado, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, sendo anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo.*

*O presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade deste lançamento.*

*Consta, na descrição da Infração, que foi apurada a falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de dezembro de 2019 e dezembro de 2020.*

*Como já mencionado anteriormente, o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis para veículos automotores, mercadorias que estão sujeitas ao pagamento de antecipação tributária, sendo estabelecidos na legislação tributária, os responsáveis pela retenção do imposto nas saídas que efetuarem para fins de antecipação do recolhimento do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado.*

*O Defendente alegou que se tem por “sobras apuradas de combustíveis” o ganho volumétrico do produto (combustível), devido a variação de temperatura no momento da sua comercialização.*

*Alegou que a determinação de que as distribuidoras devem, para o cálculo do ICMS-ST da Gasolina A e do Diesel, utilizar fatores de correção de volumes é manifestamente ilegal/inconstitucional, pois altera a base de cálculo do ICMS, violando os preceitos estabelecidos nos artigos 145, § 1º e 150, I, II e IV da Constituição Federal.*

*Também afirmou que a simples variação do volume dos combustíveis não tem o condão de ensejar a tradição da mercadoria, fato sem o qual não se pode cogitar a incidência do ICMS, já que, o bem para ser objeto de operação de circulação ensejadora de incidência tributária, precisa implicar transferência da propriedade ou da posse em direção ao consumo.*

*É importante destacar que as decisões de órgãos julgadores e administrativos trazidos pelo impugnante não obstam a aplicação da Legislação Tributária Estadual, e este Órgão Julgador não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como, não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.*

*Constato que os elementos alegados pelo autuado são insuficientes para comprovar o registro das entradas da mercadoria objeto da autuação, e não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexistente, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.*

*No caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto, porque foi apurada a existência de combustíveis desacompanhados da respectiva documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas dessas mercadorias, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela legislação tributária.*

*O Autuado ressaltou que nas operações com combustíveis que realiza o ICMS-ST é recolhido integralmente no momento da aquisição dos produtos junto às refinarias e/ou centrais petroquímicas e esse mecanismo de tributação está claramente posto nos Convênios CONFAZ que regem tal setor, conforme redação do Convênio CONFAZ nº 110/2007 e suas sucessivas alterações.*

*Disse que o entendimento firmado pelo STJ é no sentido de que não se pode confundir um fenômeno físico com a natureza jurídica das coisas. Assim, a fenomenologia física de dilatação do combustível não pode ser encaixada na hipótese que constitui o fato gerador do ICMS e, assim, não haveria que se falar em estorno ou cobrança a maior do ICMS em razão de redução ou aumento no volume.*

*Na Informação Fiscal foi destacado que em junho de 2015, o CONFAZ emitiu o Ato Cotepe ICMS n. 33, com base na Cláusula Nona do Convênio 110/2007, estabelecendo temperaturas e fatores de correção de volumes para a Gasolina A e o Diesel, nos diversos Estados da Federação.*

*Não obstante a previsão legal mencionada pelo Autuante, o Defendente apresentou o entendimento de que, no presente lançamento existem duas irregularidades: a) primeiro, a variação volumétrica de estoque não caracteriza a circulação de mercadoria, para efeitos de cobrança de ICMS; b) a imposição do recolhimento deste imposto não poderia ser estabelecida por instrumento infralegal.*

*Como se trata de omissão de entradas de mercadorias, implica dizer que foi constatada a aquisição de mercadorias sem o respectivo documento fiscal. Neste caso, inexistente comprovação de que o ICMS já foi pago quando da compra, em razão da falta do documento comprobatório da aquisição das mercadorias cuja omissão de entradas foi apurada mediante levantamento fiscal.*

*Verifico que as comprovações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos pelo Defendente.*

*A variação volumétrica em decorrência da variação de temperatura, tanto pode ser positiva como negativa. No caso de perda por evaporação não registrada, provocaria omissão de saída de combustível, por isso não se poderia exigir o ICMS, por se tratar de mercadoria com fase de tributação encerrada.*

*Em relação à variação positiva registrada e não comprovada, entende-se que houve entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque sem a*

*documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.*

*O Autuante ressaltou que o Defendente, em nenhum momento, contestou os levantamentos apresentados nas Planilhas de Ganhos elaboradas pela Fiscalização, o que se depreende que o Autuado concorda com os valores levantados no Auto de Infração, mas disse que estes valores já foram pagos na aquisição dos produtos. Na defesa apresentada, foi alegado exclusivamente a questão da ilegalidade de atos normativos, e também transcreveu ementas de julgados do STJ.*

*Observe que em relação aos procedimentos realizados pela Fiscalização, quando se constatarem saídas de combustíveis sem documentação fiscal, e os contribuintes registram essas saídas como “perdas”, tal registro tem sido aceito pela fiscalização, não exigindo o pagamento do imposto até o limite estabelecido na legislação. Ou seja, o percentual de “perdas” ou de “ganhos” até o limite previsto na legislação, é considerado como de variação de volume normal, decorrente do volume em relação à temperatura, e tal procedimento está conforme os entendimentos jurisprudenciais citados pela Defesa.*

*Entretanto, no presente processo, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido na legislação e exigiu o imposto sobre esses “ganhos” considerados excedentes.*

*Portanto, concluo que no caso em exame, nos moldes como foi apurada e descrita a infração, é correta a acusação fiscal, relativamente à exigência do ICMS, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.*

*Em relação à multa, o Defendente alegou que a penalidade aplicada no Auto de Infração soma um montante exorbitante, sendo evidentemente desproporcional e desarrazoado, com nítido caráter confiscatório do direito de propriedade do Contribuinte, configurando-se confiscatória.*

*Requer que se leve em consideração a plena aplicabilidade do princípio da razoabilidade e proporcionalidade, no sentido de quantificar o valor da multa em patamar que considere a singeleza da infração, uma vez que a penalidade configura multa confiscatória.*

*Observe que a multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei 7.014/96.*

*Vale ressaltar, que essa Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação tributária, e não cabe a este órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.*

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

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário (folhas 61/75), aduzindo as razões a seguir.

Após fazer um breve resumo dos fatos, adentra ao mérito, alegando que a variação volumétrica dos combustíveis devido a variação de temperatura é um fenômeno natural, inerente à sua própria natureza química, que não se confunde com o fato gerador do ICMS. Ou seja, é um fenômeno de caráter físico da mercadoria comercializada e não pode ser qualificado como fato gerador de ICMS, porque a dilatação ou a evaporação do combustível decorrem de seu caráter volátil.

Nesse sentido, explica que, nas operações com combustíveis realizadas pela Recorrente, o ICMS-ST é recolhido integralmente no momento da aquisição dos produtos junto às refinarias e/ou centrais petroquímicas. Alega que esse mecanismo de tributação está claramente posto nos Convênios CONFAZ que regem tal setor, conforme redação do Convênio CONFAZ 110/2007 e suas sucessivas alterações. Assim, no momento da aquisição, a tributação do ICMS-ST acontece de acordo com a quantidade de combustível por ela adquirida na refinaria/central petroquímica, por toda a cadeia até o consumidor final. No momento do recolhimento do tributo, com consequente retenção pela refinaria/central petroquímica, há ocorrência do fato gerador do ICMS-ST, de uma vez, por toda a cadeia até o consumidor final.

Ressalta que, nestas operações, em obediência aos padrões técnicos estabelecidos pelos órgãos reguladores nacionais e internacionais, os combustíveis adquiridos nas refinarias e/ou centrais



petroquímicas são entregues às distribuidoras à temperatura de 20°C. A mesma regulamentação determina que ao realizarem a comercialização (venda/distribuição) dos produtos estes devem ter sua saída em temperatura ambiente. Todavia, devido a características químicas próprias dos combustíveis, a variação de temperatura das diferentes regiões do país faz com que sofram dilatação ou retração, a depender se a variação se dá para mais ou para menos, o que traz uma significativa alteração no seu volume, ocorrendo as chamadas “sobras” e “faltas”.

Informa que, nesse escopo, para supostamente regular essa situação, em junho de 2015, o CONFAZ emitiu o Ato COTEPE ICMS n. 33, supostamente com base na Cláusula Nona do Convênio 110/2007, estabelecendo temperaturas e fatores de correção de volumes para a Gasolina A e o Diesel, nos diversos Estados da Federação. Em 16.03.2016, ainda houve alteração legislativa e o Ato COTEPE ICMS 33/2015 sofreu alterações em seus índices de fator de correção de volume para alguns Estados da Federação, sendo revogado pelo Ato COTEPE ICMS 75/2017, que continuou a exigir a mesma correção de volumes, apenas com os índices de correção diferentes para alguns Estados.

Argumenta, entretanto, que a determinação de que as distribuidoras devem, para o cálculo do ICMS-ST da Gasolina A e do Diesel, utilizar fatores de correção de volumes é manifestamente ilegal/inconstitucional, pois altera a base de cálculo do ICMS, violando os preceitos constitucionais estabelecidos nos artigos 145, § 1º e 150, I, II e IV.

Transcreve o texto do Convênio Confaz 110/2007, explicando que o Ato COTEPE não fez simplesmente criar um fator de correção de volumes destes combustíveis, não se ateve apenas a aspectos técnicos, foi mais além, findou por modificar e instituir novos parâmetros para a base de cálculo do ICMS-ST da gasolina A e do diesel. Isso porque as cláusulas sétima e oitava do Convênio CONFAZ 110/2007 são taxativas ao tratarem da base de cálculo de tal tributação. Transcreve o texto das cláusulas citadas em apoio aos seus argumentos.

Transcreve, ainda, o art. 8º da LC 87/96 que conceitua a base de cálculo do ICMS, procurando demonstrar que a alteração feita pelo pela legislação em tela, foi na base de cálculo do ICMS-ST. Argumenta, no entanto, que ato infralegal não pode alterar ou instituir qualquer elemento da regra-matriz de incidência da norma tributária, sob pena de afronta ao Princípio da Legalidade. Só que, neste caso, o ato coator em comento está a alterar a base de cálculo do ICMS-ST da Gasolina A e do Diesel - indevidamente. Por se tratar de ato de infralegal (Ato COTEPE), entende que não pode alterar a base de cálculo de tributo, fazendo com que a autuada tenha direito líquido e certo a não submissão a tal tributação. Ademais quando se sabe que pelo art. 100, IV do CTN, esse Ato (que tem a mesma natureza de Convênio) deveria ser apenas norma complementar as leis, tratados, decretos e convenções internacionais. Com efeito, ao extrapolar seus limites, defende que esta norma findou por violar a Constituição Federal nos artigos 145, § 1º e 150, I, II e IV – visto que efetivamente não se limitou a complementar a lei instituidora da tributação do ICMS dos combustíveis. Transcreve a doutrina de Hugo de Brito Machado em apoio aos seus argumentos.

Argumenta que as afrontas a Constituição são em cadeia, tendo em vista que, instituída tributação em desatenção à legalidade (alteração de base de cálculo por Ato COTEPE – ato infralegal), enseja afronta a capacidade contributiva e ao não confisco. Afirmar que esta violação constitucional quando ato infralegal que modifica elemento da regra-matriz de incidência tributária é tratada pelo Professor e Doutrinador em Direito Tributário, Paulo de Barros, cuja doutrina transcreve. Nesse sentido, defende que tanto o Ato COTEPE quanto a Portaria nº 18/2017 estão em desacordo com os preceitos constitucionais, violando, assim, o princípio da legalidade estrita. Com efeito, tais obrigações impostas pela fazenda estadual não podem originar-se de ato normativo infralegal, sob pena de afronta direta aos princípios constitucionais que regem o imposto.

Transcreve o texto da Portaria citada para, em seguida, concluir que, “Com isso, percebem-se duas irregularidades: *a) primeiro, a variação volumétrica de estoque não caracteriza a circulação de mercadoria, para efeitos de cobrança de ICMS; b) a imposição do recolhimento deste imposto não poderia ser estabelecida por instrumento infralegal*”. Quanto ao primeiro ponto, afirma ser evidente que inexistente circulação de mercadoria a ser tributada, ante a variação de estoque da

distribuidora. Isto porque, o Estado somente é autorizado a cobrar ICMS sobre a efetiva circulação de mercadoria e não sobre a variação volumétrica do estoque das Distribuidoras. Trata-se de uma imposição nova para pagar tributo, ante um fato alheio à hipótese de incidência do ICMS. Como amplamente demonstrado a “sobra” no estoque, decorrente da volatilidade dos produtos comercializados pela distribuidora, não caracteriza circulação de mercadoria e não deve ensejar o surgimento da obrigação de pagar o imposto. Não há comercialização (venda), não há transferência de titularidade (ainda que jurídica), não há simplesmente nenhum fato tributável.

Já no segundo ponto, traz à baila que o posicionamento do Poder Judiciário da Bahia é pela caracterização da inconstitucionalidade da cobrança aqui combatida, determinando que o Estado da Bahia se abstenha de aplicar o disposto na Portaria nº 18/2017. Transcreve acórdão citado.

Nesse toar, entende restar demonstrado que tanto o Ato COTEPE quanto a Portaria nº 18/2017 estão em desacordo com os preceitos constitucionais, violando, assim, o princípio da legalidade estrita. Com efeito, tais obrigações impostas pela fazenda estadual não podem originar-se de ato normativo infralegal, sob pena de afronta direta aos princípios constitucionais que regem o imposto.

Portanto, conclui que deve ser reformada a decisão de primeira instância para ser declarado TOTALMENTE IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 206923.0013/21-8 lavrado pela Sefaz/BA.

Ainda no mérito, alega indevida aplicação da multa no percentual de 60% e seu caráter confiscatório. Argumenta ser evidentemente desproporcional e desarrazoado, com nítido caráter confiscatório do direito de propriedade da Recorrente, configurando-se confiscatória.

Cita o artigo 3º, do Código Tributário Nacional para sustentar a ideia de que o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado. Transcreve julgado do STF em apoio à sua tese.

Assim, por mais grave que seja o suposto ilícito praticado, o que evidentemente não corresponde ao caso em tela, entende que não se justifica a fixação de penalidade que exproprie o sujeito passivo de parcela de seu patrimônio de forma desproporcional à suposta infração.

Ante todo o exposto, requer seja julgado PROCEDENTE o presente Recurso Voluntário, no sentido de reformar a decisão de primeira instância para que seja julgado TOTALMENTE IMPROCEDENTE o Auto de Infração em tela, bem como, reitera todos os termos e fundamentos constantes na Impugnação.

Nestes termos, pede deferimento.

## VOTO

Trata-se de Auto de Infração que veicula conduta única, descrita como “*Falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, ...*”.

Pautado para julgamento na sessão do dia 10/07/2023, presente à sessão, o Autuante deu notícias de que a empresa autuada manejou Mandado de Segurança nº 0530290-93.2018.8.05.0001, em face do Estado da Bahia, junto à 3ª Vara da Fazenda Pública do Estado, com vistas a “*determinar ao impetrado que, até ulterior deliberação deste juízo, abstenha-se de aplicar o disposto na Portaria 18/2017 com relação ao impetrante*”.

O exame dos fôlios processuais citados revela que a impetrante logrou êxito, inclusive, na obtenção do pedido liminar, conforme se encontra relatado no Agravo de Instrumento interposto pelo Estado Bahia, cuja decisão da Quinta Câmara Cível, relatado pelo Desembargador Baltazar Miranda Saraiva, deu provimento ao recurso manejado e, por consequência, cassou a liminar deferida pela 3ª Vara da Fazenda Pública do Estado da Bahia.

Frise-se que a ação judicial ainda não transitou em julgado, inexistindo, até a presente data, qualquer óbice à lavratura de Auto de Infração fundamentado na Portaria 18/2017.

Como se vê, em que pese tenha impugnado o presente lançamento administrativo, o Sujeito Passivo manejou, em concomitância, medida judicial cujo objeto coincide, na sua inteireza, com a presente exigência fiscal, o que atrai a incidência do quanto disposto no art. 126 do Código Tributário do Estado da Bahia, aprovado pela Lei nº 3.956/81, abaixo reproduzido.

*“Art. 126. Escolhida a via judicial pelo contribuinte, fica prejudicada sua defesa ou recurso, **importando tal escolha a desistência da defesa ou do recurso interposto** (grifo acrescido), considerando-se esgotada a instância administrativa, devendo o processo administrativo ser remetido à PROFIS para controle da legalidade e adoção das medidas cabíveis.”*

Assim, é forçoso reconhecer que a escolha da via judicial importa na desistência do presente recurso, cujo exame fica prejudicado, devendo os autos serem remetidos para inscrição em Dívida Ativa.

Diante do exposto, dou por PREJUDICADO o exame do Recurso Voluntário, dada a sua desistência tácita.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADA** a análise do Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206923.0013/21-8**, lavrado contra **TDC DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 875.710,39**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de julho de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS