

**PROCESSO** - A. I. N° 280080.0004-19-3  
**RECORRENTE** - TDC DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS S/A. (TOTAL DISTRIBUIDORA S/A.)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5º JFJ nº 0219-05/22-VD  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 17/10/2023

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0263-11/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. EXTINÇÃO DO PROCESSO. ESCOLHA DA VIA JUDICIAL. ESGOTADA A VIA ADMINISTRATIVA. A escolha da via judicial pelo sujeito passivo importa a renúncia em discutir a lide na esfera administrativa ou a desistência da impugnação, nos termos do art. 117 do RPAF/Ba. O caso envolve a interposição de Mandado de Segurança antes da lavratura do Auto de Infração. Pedido e causa de pedir integrantes da ação judicial e do processo administrativo idênticos. Defesa administrativa prejudicada. O PAF deve ser encaminhado para o setor competente, no intuito de ser promovida a inscrição do crédito tributário na Dívida Ativa, nos termos do art. 117, § 1º do RPAF-BA, mais multa e demais consectários, com os saneamentos de praxe que se façam necessários no entender do órgão de controle. Considerar **PREJUDICADO** a análise do recurso. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão de piso que julgou Extinção do crédito referente ao Auto de Infração lavrado em 18/12/2019 para exigir ICMS no valor principal de **R\$ 3.295.277,62**, em razão da imputação fiscal a seguir descrita:

***Infração 01 – 02.01.01** – Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. **Em complemento a autoridade fiscal declarou na peça acusatória que:** “Deixou de recolher ICMS referente às sobras sobre apuradas de combustíveis, em desacordo com o disposto no art. 5º, inc. III, da Portaria 18, de 24/01/2017, conforme demonstrado nos ANEXOS (A e C), referente ao exercício de 2018, que ficam fazer parte integrante deste Auto de Infração, elaborados com base no ANEXO I do Sistema de Captação de Auditoria dos Anexos de Combustíveis – SCANC UF.*

*Ocorrência verificada nos meses de fevereiro de 2017 e 2018. Imposto calculado à alíquota de 25%. **Enquadramento legal:** Art. 2º, inciso I e art. 32, da Lei nº 7.014/96 c/c o art. 332, do RICMS-Ba (Decreto nº 13.780/12). Valor do imposto acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.*

Após a devida instrução processual, a Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

**VOTO**

*O Auto de Infração em lide é composto de uma única imputação fiscal relacionada à falta de recolhimento do ICMS relativo a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, decorrente de sobras apuradas nos estoques de combustíveis (gasolina A e diesel), incorrendo o contribuinte em violação ao disposto no art. 5º, inc. III, da Portaria Estadual nº 18, de 24/01/2017 c/c o art. 332 do RICMS-Ba (Dec. 13.780/2012).*

*O sujeito passivo, na peça defensiva, questionou a constitucionalidade e legalidade da exigência fiscal, considerando que o ato de lançamento foi fundamentado nas disposições da Portaria nº 18, de 24/01/2017 e de regras originárias de Convênios aprovados no CONFAZ, especialmente Ato COTEPE/ICMS nº 33/2015, sucessivo pelo Ato Cotepe nº 75/017, incorrendo as cobranças em violação do princípio ao legalidade estrita, que estabelece que somente por lei, em sentido formal e material, poderia o Estado veicular normas que definam ou modifiquem a base imponível do ICMS.*

*Pede a defesa, portanto, que seja reconhecida a inconstitucionalidade e a ilegalidade das disposições da Portaria 18/2017, da SEFAZ-Ba, com destaque para o art. 5º, inc. III, da referida Portaria. Referenciou ainda que a referida inconstitucionalidade / ilegalidade alcança as demais normas administrativas correlatas, que serviram de base legal para embasar o lançamento em lide.*

*É estabelecido na principal norma questionada pela defendente, aplicável às atividades exploração e produção de petróleo e gás natural, e também de refino e distribuição de combustíveis derivados de petróleo e gás natural, que na hipótese de serem apuradas “sobras” na movimentação dos estoques de combustíveis, em limites superiores aos admitidos na Portaria, deve o contribuinte emitir documento fiscal, até o 10º dia do segundo mês subsequente ao encerramento do exercício anual, com destaque do ICMS, utilizando-se do CFOP 1.949, discriminando a quantidade e o valor da “sobra”, por produto. O valor da “sobra” constituirá a base de cálculo do imposto a ser lançado no Livro Registro de Apuração do ICMS, a ser recolhido no mês subsequente à referida apuração.*

*Sustentou a impugnante que a variação volumétrica dos combustíveis, para mais (dilatação do volume)) ou para menos (retração do volume), que acarretam as “sobras” e as “perdas” dos produtos, é um fenômeno natural, relacionada à temperatura ambiente e à natureza físico-química desses produtos, constituindo fato que não pode ser considerado gerador de obrigação tributária no âmbito do ICMS.*

*Feitas essas considerações iniciais, passaremos doravante a enfrentar as questões apresentadas na peça impugnatória, à luz da legislação do processo administrativo tributário vigente no Estado da Bahia.*

*De início, cabe destacar que não foram suscitadas nulidades do procedimento fiscal. Nenhuma desconformidade ou vício formal foram apurados por esta Relatoria na fase de instrução do feito. Assegurados ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa.*

*Auto de Infração lavrado em conformidade com os requisitos exigidos no art. 39 do RPAF/99, notadamente, a correta identificação do sujeito passivo; a descrição dos fatos considerados infração, de forma clara e sucinta; a indicação dos dispositivos considerados infringidos e a multa aplicável, além da identificação e assinatura da autoridade fiscal responsável pelo lançamento.*

*Os argumentos de mérito articulados na peça defensiva, conforme já destacado no Relatório, integraram o Mandado de Segurança (MS) interposto pelo contribuinte antes da lavratura do Auto de Infração, tombado no Poder Judiciário baiano sob o nº 0530290-93.2018.8.05.0001, em trâmite na 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador e conexo com o processo nº 0505076-03.2018.8.05.0001.*

*Levada a questão ao exame da Procuradoria Estadual (PGE/PROFIS), em procedimento de remessa dos autos pelo órgão de fiscalização, foi informado que no Mandado de Segurança Preventivo/Repressivo impetrado pela empresa autuada, o contribuinte requereu a concessão de medida liminar a fim de suspender os efeitos da Portaria 18/2017, em especial, para obstar a cobrança do ICMS decorrente daquele instrumento normativo.*

*A tutela de urgência foi concedida. Em face dela foi interposto pelo Estado AGRADO DE INSTRUMENTO nº 8024452-93.2018.8.05.0000, e, ao final dele, a 5ª Câmara Cível do T.J. Bahia, em julgamento de Agravo Regimental, reformou a decisão de 1º grau, por meio de Acórdão, cuja íntegra consta em anexo a este PAF (doc. fls. 116 a 119verso).*

*O representante da PGE declarou também que a Decisão do Agravo transitou em julgado e que o último andamento do M.S. foi a concessão da tutela de urgência. Esclareceu, por fim, que os autos do processo se encontram conclusos para sentença e no momento, segundo a parecerista da PGE, não há qualquer vício ou óbice judicial à continuidade do processo administrativo fiscal. Porém o lançamento fiscal poderá ser desconstituído caso o Poder Judiciário julgue procedente os pedidos formulados no Mandado de Segurança.*

*Considerando o acima exposto é de se concluir que os pedidos e a causa de pedir que integram o Mandado de Segurança nº 0530290-93.2018.8.05.0001 e o processo administrativo em trâmite nesta 5ª JF são idênticos, e centrados na ilegalidade das cobranças de ICMS sustentadas na Portaria 18/2017. No direito brasileiro é vedada a discussão concomitante da mesma questão nas esferas administrativa e judicial. Prevalece sempre a competência do Estado juiz.*

*Há, portanto, que ser reconhecida a total prejudicialidade da impugnação administrativa, considerando que o contribuinte já havia optado, antes da lavratura do A.I., em levar a discussão de mérito para o Poder Judiciário, devendo sobre o caso incidir as normas inseridas no art. 117 e art. 122, inc. IV, do RPAF/99, que apresentam as redações a seguir transcritas (**destaques em negrito**):*

**Art. 117. A propositura de medida judicial pelo sujeito passivo importa a renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa ou a desistência da impugnação ou recurso acaso interposto.**

**§ 1º O Auto de Infração será remetido à DARC para inscrição na Dívida Ativa, na forma prevista no art. 113:**

**I - na fase em que se encontre, tratando-se de ação judicial relativa a Auto de Infração preexistente;**

***II - imediatamente após a sua lavratura ou quando se tomar conhecimento da existência da ação judicial, quando esta for anterior ao Auto de Infração, caso a discussão judicial diga respeito especificamente à matéria objeto do procedimento administrativo.***

**Art. 122 – Extingue o processo administrativo fiscal:**

**(...)**

***IV – com a desistência da defesa ou do recurso, inclusive em decorrência de ingresso do sujeito passivo em juízo relativamente à matéria objeto da lide antes de proferida ou de tornada irrecurável a decisão administrativa.***

*Isto posto, julgo prejudicada a impugnação interposta pelo contribuinte, haja vista a empresa ter optado pela via judicial, ao que deve o Auto de Infração ser encaminhado para o setor competente, no intuito de ser promovida a inscrição do crédito tributário na dívida ativa, nos termos do art. 117, § 1º, do RPAF-BA c/c o art. 122, inc. IV, do RPAF/99, no montante histórico de imposto de **R\$ 3.295.277,62**, mais multa de 60% e demais consectários, com os saneamentos de praxe que se façam necessários no entender do órgão de controle, inclusive representação pela ilegalidade do lançamento.*

Os representantes do recorrente voltam aos autos, apresentando, nas fls. 149/159, peça recursal onde inicialmente, tece quanto a tempestividade e descreve os fatos da autuação dizendo que:

Disse que a lavratura da autuação se tem por “*sobras apuradas de combustíveis*” nada mais é do que o ganho volumétrico do produto (combustível), devido a variação de temperatura no momento da sua comercialização.

Afirma que apresentou impugnação ao referido Auto de Infração, sob o fundamento de que a variação volumétrica dos combustíveis é um fenômeno natural, inerente à sua própria natureza química, que não se confunde com o fato gerador do ICMS.

Reproduz entendimento de total acordo com o que foi decidido pelo STJ quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.884.431- PB.

Observou que, por unanimidade, a 1ª Turma do STJ afastou a incidência de ICMS sobre a dilatação no volume do combustível decorrente de variação na temperatura ambiente durante o carregamento e o descarregamento da mercadoria. Os ministros negaram que um fenômeno de caráter físico da mercadoria possa ser qualificado como fato gerador, porque a dilatação ou a evaporação do combustível decorrem de seu caráter volátil.

Esclarece que tais fundamentos não merecem prosperar, uma vez que são manifestamente improcedentes.

Verificou que a JJF julgou prejudicada a impugnação apresentada por esta empresa sob o fundamento de que a recorrente optou pelo julgamento do mérito da demanda através da via judicial, quando da impetração do Mandado de Segurança nº 0530290-93.2018.8.05.0001 e, sendo vedado a discussão concomitante da mesma questão nas esferas administrativa e judicial deverá prevalecer a competência do juiz.

Explica que, assim como bem verificado pelo julgador de primeiro grau, o Mandado de Segurança nº 0530290-93.2018.8.05.0001 e o Processo nº 0505076- 03.2018.8.05.0001 foram distribuídos antes mesmo da lavratura do presente Auto de Infração, ou seja, de forma preventiva, e sequer discutem especificamente o objeto desta autuação no âmbito judicial.

Disse que a referida ação mandamental foi impetrada preventivamente e tem o fito de discutir a legalidade/constitucionalidade da Portaria nº 18/2017 e suas implicações. Porém, não contempla (e nem poderia contemplar) as nuances discutidas no mérito do Auto de Infração em tela. Ou seja, não há que se falar em identidade nos pedidos e na causa de pedir do Mandado de Segurança nº 0530290-93.2018.8.05.0001 e do presente Processo Administrativo, posto são distintos.

Assinalou que a impugnação apresentada combateu a cobrança do Auto de Infração, demonstrando que, diferentemente do que foi autuado pelo fisco, as “*sobras apuradas de combustíveis*” nada mais são do que o ganho volumétrico do produto (combustível), devido a variação de temperatura no momento da sua comercialização.



E que esta variação volumétrica dos combustíveis é um fenômeno natural, inerente à sua própria natureza química, que não se confunde com o fato gerador do ICMS. Ou seja, um fenômeno de caráter físico da mercadoria comercializada não pode ser qualificado como fato gerador de ICMS, porque a dilatação ou a evaporação do combustível decorrem de seu caráter volátil.

Pugnou que, para supostamente regular essa situação, em junho de 2015, o CONFAZ emitiu o Ato COTEPE ICMS nº 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. Entretanto, 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.

Essa é a matéria discutida no presente processo administrativo, não tendo que se falar em identidade de período e causa de pedir com o processo que corre no âmbito judicial.

Pugna pelo provimento do presente Recurso Voluntário para, reformando a decisão de primeiro grau, seja julgado absolutamente IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

Alega pela **não submissão ao fator de correção de volumes da gasolina a e do diesel, além da ilegalidade do ATO COTEPE ICMS 33/2015 (MANTIDO PELO ATO COTEPE ICMS 75/2017)**. Destaca que nas operações com combustíveis realizadas pela Impugnante o ICMS-ST é recolhido integralmente no momento da aquisição dos produtos junto às refinarias e/ou centrais petroquímicas.

Disse 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/centra<sup>1</sup> petroquímica, por toda a cadeia até o consumidor final.

Explica que, 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.

Esclarece 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*. Ocorre que, 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”.

Repete que em junho de 2015, o CONFAZ emitiu o ATO COTEPE ICMS nº33, 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.

E que 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. Entretanto, 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. Reproduz o Convênio CONFAZ 110/2007.

Salienta que, o que fez o ATO COTEPE não foi 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.

Reproduz as cláusulas sétima e oitava do Convênio CONFAZ 110/2007 são taxativas ao tratarem da base de cálculo de tal tributação e a LC 87/96 conceitua a base de cálculo do ICMS demonstrando que a alteração feita pela legislação em tela, foi na base de cálculo do ICMS-ST (Art. 8º, I, II, “a”).

Discorreu que ato infralegal não pode alterar ou instituir qualquer de 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), não pode alterar a base de cálculo de tributo, fazendo com que a Impugnante 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.

Afirma que ao extrapolar seus limites, esta norma findou por violar a CF 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.

Sustenta que as afrontas a CF 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. Esta violação constitucional quando ato infralegal que modifica elemento da regra-matriz de incidência tributária é tratada de forma brilhante pelo festejado Professor e Doutrinar em Direito Tributário Paulo de Barros Carvalho.

Nesse sentido, 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.

Afirma que não deve pagar o ICMS-ST de tais combustíveis com estes fatores de correção de volume, bem como, o percentual estabelecido pelo Estado da Bahia na Portaria nº 18/2017, pois se trata de cobrança ilegal e inconstitucional, atentando contra os preceitos constitucionais.

Finaliza requerendo que seja julgado procedente o presente Recurso Voluntário, no sentido de reformar a Decisão recorrida e julgar Improcedente o Auto de Infração.

## VOTO

Conforme constante no Recurso Voluntário, a Recorrente escolheu a via judicial para discussão da matéria a controvertida no presente PAF, entretanto alega que o objeto do mandado de segurança não era o mesmo aqui tratado, pois sequer o Auto de Infração existia. Apesar de assistir razão o recorrente, entendo que a matéria tratada no mandado de segurança, está diretamente ligada ao mérito aqui discutido, ou seja, ainda que superássemos esse fato, o mesmo ainda restaria prejudicado, considerando esgotada a instância administrativa, nos termos da legislação vigente, conforme dispositivos abaixo transcritos:

### ***Lei nº 3.956/1981 – Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB)***

*“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, considerando-se esgotada a instância administrativa, devendo o processo administrativo ser remetido à PROFIS para controle da legalidade e adoção das medidas cabíveis”.*

### ***Decreto nº 7.269/1999 – Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF)***

*“Art. 27. Encerra-se o procedimento administrativo fiscal, contencioso ou não, com:*

...  
*IV - a desistência da defesa ou do recurso, inclusive em decorrência da escolha da via judicial.*

...  
*Art. 117. A propositura de medida judicial pelo sujeito passivo importa a renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa ou a desistência da impugnação ou recurso acaso interposto”.*

Observe-se que, diante da expressa previsão legal de esgotamento da instância administrativa, não remanesce interesse recursal sequer quanto às questões preliminares e/ou prejudiciais de mérito atinentes à matéria aqui discutida, já que se esvai a competência de julgamento deste CONSEF, de modo que o recurso deve ser considerado prejudicado, com a consequente remessa ao controle da legalidade, conforme art. 126 do COTEB.

Ressalte-se que apesar do Auto de Infração não se encontrar relacionado no processo judicial supracitado, até porque o mesmo não existia há época, o mérito do presente lançamento se confunde com o mesmo ali tratado.

Diante do exposto, considero PREJUDICADO o Recurso Voluntário, em razão da escolha da via judicial e, por consequência, esgotada a via administrativa, mantendo-se a decisão de primeira instância.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADO** o Recurso Voluntário e manter a Decisão recorrida que decidiu pela **EXTINÇÃO DO CONTENCIOSO** do Auto de Infração nº **280080.0004/19-3**, lavrado contra **TDC DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, no valor de **R\$ 3.295.277,62**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser cientificado o recorrente desta Decisão recorrida e encaminhar os autos ao setor competente, no intuito de ser promovida a inscrição do crédito tributário na Dívida Ativa, nos termos do art. 117, § 1º, c/c o art. 122, inc. IV, do RPAF/99, com os saneamentos de praxe que se façam necessários no entender do órgão de controle, inclusive representação pela ilegalidade do lançamento.

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

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALDIRENE PINTO LIMA – RELATORA

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO - REPR. DA PGE/PROFIS