

**PROCESSO** - A. I. N° 206960.0003/21-1  
**RECORRENTE** - FEDERAL ENERGIA S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JFJ nº 0149-02/23-VD  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 19/12/2023

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0345-11/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO NOS PRAZOS REGULAMENTARES. OPERAÇÕES ESCRITURADAS. ENTRADA DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada via auditoria de estoque. Constatado ganho volumétrico, acima do índice admitido. Razões recursais incapazes de reformar a Decisão recorrida. Infração subsistente. Rejeitada a nulidade suscitada. Não acolhido o pedido de redução/cancelamento da multa aplicada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão proferida pela 2ª JFJ – Junta de Julgamento Fiscal, em 16/08/2023, que julgou Procedente o Auto de Infração, por unanimidade, lavrado com o objetivo de exigir do ora Recorrente, crédito tributário no valor histórico de R\$ 241.634,42 acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte irregularidade:

***Infração 01 - 002.001.001** - Falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. Consta a informação de que o contribuinte deixou de recolher o ICMS referente a sobras apuradas de combustíveis, ganhos além dos limites admissíveis, exercícios de 2007 a 2020, conforme Planilha Resumo de Ganhos elaboradas pelos fiscais, e definições e critérios dispostos na Portaria nº 18 de 24/01/2017.*

Os autos foram apreciados pela 2ª JFJ e julgado Procedente, por unanimidade, nos seguintes termos:

**VOTO**

*Como acima relatado, o presente auto conduz uma só infração à legislação tributária, tipificada pelo código fiscal 002.001.001 (Deixou de recolher o ICMS no(s) prazo(s) regulamentar(es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios).*

*Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.*

*Assim, considerando que: a) conforme documentos autuados à fl. 42, bem como do que se depreende da manifestação defensiva, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§, 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está claramente descrita, determinada com segurança, corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma regulamentar e com os requisitos legais (CD de fl. 40), bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise. Afasto, pois, a nulidade suscitada.*

*De logo observo tratar-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade*

administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Na descrição dos fatos do presente Auto de Infração, consta informado que o Autuado deixou de recolher o ICMS referente a sobras apuradas de combustíveis (ganhos além dos limites admissíveis), exercícios de 2017 a 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.

O autuado tem como atividade o comércio atacadista/distribuição 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 efetuem para fins de antecipação do recolhimento do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado.

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 e que a determinação de que as distribuidoras devem, para o cálculo do ICMS-ST 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 enseja incidência do ICMS, já que o bem para ser objeto de operação de circulação ensejadora de incidência tributária há que ter a propriedade transferida, conforme entendimento de doutrina e exposto em decisões judiciais, cujas ementas reproduziu na Impugnação.

Sem embargo, para este caso, não se tratando de “coisa julgada” com efeito erga omnes e ultra partes para vincular as decisões de órgãos judicantes administrativos, destaque-se que as decisões judiciais indicadas pelo Impugnante não obstam a aplicação da Legislação Tributária Estadual, pois, considerando a unicidade jurisdicional do Direito pátrio, este órgão administrativo revisional não pode afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não possui competência para apreciar ilegalidade/inconstitucionalidade de normas vigentes (RPAF: Art. 167).

A acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto mediante comprovação de combustíveis desacompanhados da respectiva documentação fiscal, registrada como variação volumétrica em índice acima do admitido pela legislação tributária.

O Autuado ressaltou que nas operações com combustíveis que realiza, o ICMS-ST foi integralmente recolhido 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.

Ocorre 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 combustíveis derivados ou não de petróleo, a serem adotadas nos diversos Estados da Federação.

Não obstante a previsão legal mencionada, o Impugnante alega que: a) 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.

Contudo, o caso se relaciona a omissão de entradas de mercadorias registrada como variação volumétrica não permitida pela legislação. Trata-se, portanto, de aquisição de mercadorias sem o respectivo documento fiscal. Neste caso, inexistente comprovação de cumprimento da obrigação tributária quando da aquisição do combustível, tendo em vista que as alegadas variações volumétricas acima do limite legalmente admitidos não foram elididas.

É de se ter em conta que a variação volumétrica de combustível em decorrência da variação de temperatura, tanto pode ser positiva como negativa. No caso de perda por evaporação, quando não registrada representa omissão de saída de combustível. Quando a variação positiva é registrada, entende-se que a parte que exceder ao limite legal de 0,6% representa entrada de mercadoria sem documentação fiscal correspondente,

*consubstanciando fato gerador do ICMS, como no caso em apreço.*

*Ressalte-se que neste caso, não contestando objetivamente os dados da auditoria fiscal e constantes das planilhas suportes do Auto de Infração e optando por apenas alegar a ilegalidade de ato normativos, especialmente da Portaria 18/2017, o Impugnante não discorda das quantidades e valores apontados nos demonstrativos elaborados pelo fisco a partir dos dados registrados pela própria empresa autuada na sua Escrituração Fiscal Digital – EFD.*

*Observe que em relação aos procedimentos realizados pela Fiscalização, quando se constata saídas de combustíveis sem documentação fiscal até o limite de 0,6%, registrada como “perdas” ou “ganho”, não se exige pagamento do imposto. Ou seja, o percentual de “perdas” ou de “ganhos” até o limite previsto na legislação, é tido como normal variação de volume em face da variação de temperatura, isto porque tal variação é a que se conforma nos 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.*

*Quanto à multa, observe ser a legalmente prevista para a infração constatada e por falta de previsão legal para tanto, o pedido de sua redução resta prejudicado.*

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

Inconformado com o resultado do julgamento, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 65/86), com os argumentos a seguir aduzidos.

Diz que vem apresentar Recurso Voluntário contra o Acórdão JJF nº 0149-02/23-VD, exarado pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal deste CONSEF, pelas razões de fato e de direito a seguir expostas.

Repete a acusação fiscal. Sintetiza os termos da decisão de piso. Afirma que nenhum dos fundamentos utilizados pela Junta de Julgamento Fiscal deve prosperar, por não se aplicarem ao caso dos autos.

Inicialmente, afasta o argumento de que não contestou os valores e dados constantes nas planilhas que instruíram a autuação fiscal que se pretende seja desconstituída. Afirma que impugna a totalidade da autuação recebida, ante a total insubsistência da cobrança realizada, por ausência de fato gerador para cobrança de tributo sobre o volume de “ganho” autuado - não há que prevalecer o argumento suscitado pelo acórdão recorrido.

Aduz que, não é porque não foi impugnado objetivamente o valor das planilhas apresentadas pelo Auto de Infração, que deve se desconsiderar a fundamentação de sua impugnação. Isso porque, a diferença de estoque, decorrente do denominado “ganho”, encontrada pela autuação advém do ganho operacional/aumento volumétrico dos combustíveis em decorrência de fenômenos físico-químicos por variação de temperatura acima de 20°C - o que não gera crédito tributário para o Estado - pelo que não há que se falar em ausência de recolhimento de ICMS-ST decorrente deste aumento volumétrico - diferentemente do alegado pelo acórdão.

Explica que a existência de tal variação volumétrica, reconhecida pelo setor de combustíveis, é sabido (por fisicamente comprovado) tendo em vista que os combustíveis líquidos, todos eles, sofrem variação volumétrica em função da variação de temperatura. Inclusive, pede *vênia* para repisar a decisão recentíssima de 2020 proferida pelo Superior Tribunal de Justiça - suscitada não por ter efeito *erga omnes* ou ultra partes, conforme alegado pelo acórdão recorrido - mas a título de robustecimento de fundamentação para demonstrar a insubsistência da cobrança de ICMS sobre esta variação volumétrica - pelo que não há que prevalecer a autuação que tenta respaldar esta cobrança através de ato infralegal - Portaria nº 18/2017.

Sobre o tema, aponta ementa do julgado do STJ, que afasta a alegada violação do artigo 1.022 do CPC/2015, porquanto o acórdão recorrido manifestou-se de maneira clara e fundamentada a respeito das questões relevantes para a solução da controvérsia.



Explica que a entrada a maior do combustível, em razão da variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento se constitui em um fenômeno físico de dilatação volumétrica.

Nesse sentido, aponta que o STJ, analisando questão análoga, concernente à entrada de cana-de-açúcar na usina para produção de álcool, já se pronunciou no sentido de que a quebra decorrente da evaporação é irrelevante para fins de tributação do ICMS (REsp 1.122.126/RS).

Entende que não há novo fato gerador ocorrido com a variação volumétrica de combustíveis líquidos, uma vez que não se está diante de uma nova entrada ou saída intermediária não considerada para o cálculo do imposto antecipado, mas de mera expansão física de uma mercadoria volátil por natureza.

Destaca que o acórdão recorrido argui que o caso dos autos seria de omissão de entrada de mercadorias registradas como variação volumétrica não permitida pela legislação (posto que excede o limite legal de 0,6%), representando, portanto, entrada de mercadoria sem documentação fiscal correspondente, consubstanciando fato gerador do ICMS ora autuado.

Afirma que não há que prevalecer mais este fundamento, posto que nas operações com combustíveis, por força de lei, utiliza-se a sistemática da substituição tributária, que é um mecanismo para facilitar a arrecadação do ICMS. Diz que o regime de substituição tributária consiste no recolhimento antecipado do imposto que é devido por operação subsequente, encerrando a cadeia de tributação da mercadoria. Cita lição do professor Roque Antonio Carraza.

Sustenta que em razão de tal sistemática, o ICMS incidente sobre a comercialização dos produtos adquiridos e sobre todas as vendas subsequentes é recolhido antecipadamente pela Refinaria. Ou seja, no caso concreto, para o cálculo do ICMS-ST do combustível adquirido da refinaria/central petroquímica, a partir do ATO COTEPE ICMS 33/2015 (vigência em 01.01.2016), período ora cobrado pela autuação, já está incluído o valor do ganho operacional proveniente do aumento da temperatura, razão pela qual não há que ser novamente tributado, sobre esta variação volumétrica, como tentou fazer o acórdão.

Nesse cenário, ao exigir da Recorrente ICMS-ST dessa dilatação volumétrica, o Estado da Bahia está a estabelecer uma *novel* incidência de ICMS-ST: entretanto, tal incidência configura um flagrante *bis in idem*, posto que o ICMS-ST já fora recolhido no início da cadeia, pela Refinaria, conforme determinação da Cláusula Nona do Convênio ICMS 110/2007. Sobre o tema cita decisões de Tribunais Administrativos Estaduais.

Explica, ainda, que por meio do ATO COTEPE ICMS (do 33/15 ao 64/2019), com base na Cláusula Nona do Convênio CONFAZ ICMS 110/2007, ficou determinado, que para o cálculo do ICMS-ST da Gasolina A e do Diesel, deve a Distribuidora utilizar fatores de correção de volumes nele determinados. Assim, a partir de 01.01.2016, com base no Anexo único de ATOS COTEPE ICMS (do 33/15 ao 64/19), ficou estabelecido o FCV a ser utilizado quando da compra da Gasolina e o Diesel das refinarias/centrais petroquímicas. Reproduz o citado ATO COTEPE, com os respectivos Fator de Correção do Volume (FCV).

Observa que o FCV a ser aplicado e a cobrança sobre “*as faltas ou sobras ocorridas na movimentação e no estoque*” tem relação direta com a temperatura do Estado de destino do combustível. Então, no início de cada ano é divulgado, através de ATO COTEPE ICMS, a temperatura e o FCV correspondente.

No entanto, por se tratar de uma média de temperatura anual a ser considerada, não há como prever se a temperatura divulgada pelo ATO COTEPE será igual à do estabelecimento da Recorrente quando da chegada do combustível. Podendo ocorrer uma variação para mais ou para menos.

Assim, como explicado anteriormente, se a temperatura é menor do que a divulgada para fins do FCV, há uma perda operacional (volume menor de combustível); se a temperatura é maior, há ganho operacional (aumento do volume do combustível).

Assim, verifica-se que o fato de a ANP admitir essa variação de temperatura influencia na tributação do ICMS-ST, e é exatamente por conta desta tributação que há as tabelas mencionadas e os coeficientes de conversão dos valores de acordo com cada Estado da Federação; portanto, o suposto “ganho” alegado pelo acórdão e a necessidade de recolhimento de ICMS sobre este excedente não existe, e em verdade, há cobrança indevida de ICMS-ST já pago.

Ademais, frisa que por se tratar de instrumento normativo infralegal - instituído e exigido por Portaria - não poderia alterar ou instituir qualquer obrigação tributária, sob pena de afronta ao Princípio da Legalidade. Aduz que a Portaria nº 18/2017 deveria ser apenas norma complementar as leis, tratados decretos e convenções internacionais (art. 100 do CTN), no entanto, alterando/ampliando a base de cálculo do ICMS-ST na hipótese mencionada, faz com que a Recorrente pague de forma majorada o ICMS-ST, tendo, por conseguinte o direito a sua não submissão.

Destaca que o veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional.

Sustenta a insubsistência da cobrança perpetrada pela presente autuação, que pretende seja desconstituída, posto que o ICMS ora cobrado (para justificar a variação volumétrica do combustível) modifica/amplia a base de cálculo do ICMS-ST da gasolina A e do Diesel, por ato infralegal (Portaria), o que não é viável; e ainda por ausência de regulamentação/internalização de tal exigência por Lei Estadual específica.

Assim, requer a reforma do acórdão para declaração da insubsistência da autuação em tela, com a devida desconstituição do crédito tributário nela contida.

Noutro giro, acaso sejam ultrapassados os argumentos suscitados, impugna a aplicação de norma que gerou multa astronômica/absurda/desarrazoada/arbitrária, que tem como subsídio a suposta ausência de recolhimento de ICMS-ST sobre a diferença de volume de combustível (gasolina “A” e óleo diesel) encontrado no seu estoque.

Comenta que o acórdão se limita a aduzir que resta prejudicado o pedido de redução da multa, por não haver previsão legal para tanto. Ocorre que, demonstrada a inexistência de infração cometida, ante a impossibilidade de cobrança de tributo, pela ausência de fato gerador que respalde a referida cobrança, fere de morte o inciso IV do artigo 150 da Carta Magna (não-confisco) ao se aplicar o percentual de 60% de multa. Não resta outra conclusão a não ser que tal multa, objeto deste auto, é totalmente confiscatória, pois não guarda nenhuma relação com a capacidade contributiva do contribuinte. Requer a sua minoração ao patamar condizente com a intensidade da conduta aqui descrita; não podendo ser aplicado percentual de 60%, sem que haja conduta dolosa de sua parte, sob pena de permanecer arbitrária, desproporcional, confiscatória, desarrazoada e em afronta a propriedade e à moralidade.

Diante do exposto, requer a esta Câmara Julgadora, dando processamento ao Recurso, seja reformado *in totum* o acórdão, para que seja decretada a insubsistência do Auto de Infração, em razão: **i)** de já ter sido pago o ICMS-ST advindo de tal variação quando das aquisições as refinarias/centrais petroquímicas (ATO COTEPE 33/15 e alterações); e, ainda, **ii)** da afronta aos Princípios da Razoabilidade, Proporcionalidade, Não-Confisco, Propriedade e Moralidade, por ter aplicado multa (60%), ou ainda, quando menos, minorar a aplicação de tal multa para patamares condizentes com a intensidade da conduta, por se tratar de uma questão de inteira e lúdima justiça!

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, fls. 65/86, contra Decisão proferida pela 2ª JF, que julgou, por unanimidade, Procedente o presente Auto de Infração, fls. 49/55.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir crédito tributário pela falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. Consta a informação de que o contribuinte deixou de recolher o ICMS referente a *sobras* apuradas de combustíveis, ganhos além dos limites admissíveis, exercícios de 2017 a 2020, conforme Planilha Resumo de Ganhos elaboradas pelos fiscais, e definições e critérios dispostos na Portaria 18 de 24/01/2017. (Infração 01 - 002.001.001).

Em sede recursal, o Recorrente afirmou, que a diferença de estoque apurada, decorrente do denominado “*ganho*”, encontrada pela fiscalização, advém do ganho operacional/aumento volumétrico dos combustíveis em decorrência de fenômenos físico-químicos por variação de temperatura acima de 20°C. Portanto, não há que se falar em ausência de recolhimento de ICMS-ST decorrente deste aumento volumétrico.

Frisou que a existência de tal variação volumétrica, reconhecida pelo setor de combustíveis, é fisicamente comprovada, tendo em vista que os combustíveis líquidos, todos eles, sofrem variação volumétrica em função da variação de temperatura. Cita decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, sobre a insubsistência da cobrança de ICMS sobre esta variação volumétrica.

Não acato estas alegações. Observo que a exigência fiscal em lide, foi apurada em ação fiscal, através de declaração do próprio Autuado, entradas de combustíveis registradas em sua escrita fiscal, como resultantes de variação volumétrica registrada, acima do percentual permitido pela legislação.

Neste processo não se apurou “*ganho*” pela variação volumétrica decorrente de dilatação térmica ou por qualquer outro fenômeno físico, mas entradas de combustível sem o devido documento fiscal. Os supostos “*ganhos*” escriturados pelo autuado, efetivamente são omissões de entrada, já que supera o índice de variação”, admitido pela ANP (0,6%) na Portaria DNC nº 26/92 para variação volumétrica resultante de fenômenos físicos, tal como a variação de temperatura.

Portanto, estabelecida essa variação limite fisicamente possível, todo valor além desse limite forçosamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia. Isso posto, admitidos como corretos os registros anotados na EFD, o que exceder aquele limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível.

Assim, foi exigido o ICMS pela falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

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, não houve de omissão de saídas anteriores, haja vista que, ocorrido o pagamento do imposto por antecipação, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias.

No presente caso, foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista, em relação ao combustível, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, de acordo com as quantidades apuradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido na legislação, registrada em sua escrituração fiscal.

Como se trata de omissão de receitas apurada pelo levantamento de entradas registradas a título de variação volumétrica e não foi trazido ao processo documentos fiscais acobertando tais entradas, prova não há, de que o ICMS substituição tributária foi devidamente recolhido aos cofres públicos.



O recorrente, invocou decisão recente do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que inadmitiu a “variação volumétrica” conforme Acórdão do Recurso Especial Nº 1884431 - PB (2020/0174822-8).

Da leitura do Acórdão referido, depreende-se claramente, que a matéria ali apreciada é de que a entrada a maior do combustível, em razão da variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento, se constitui em um fenômeno físico de dilatação volumétrica. Portanto, o fenômeno físico de dilatação volumétrica do combustível, não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS.

No entanto, neste processo, a discussão é outra. O contribuinte registrou nos livros fiscais próprios, como variação volumétrica, quantidades que não se coadunam com a dilatação do volume de combustível provocado pela temperatura ou qualquer outro fenômeno natural. Portanto, o fisco não o autuou devido a quantidades inerentes a variações volumétricas comuns ao seu setor econômico. A exigência fiscal se deu, porque o autuado não comprovou a origem desses milhares de litros de combustíveis inseridos em seus estoques e que atribuiu a variação volumétrica.

No caso presente, foram anexados ao processo, elementos que serviram de base ao levantamento fiscal, o Demonstrativo de Débito Tributário, as planilhas de apuração dos débitos tributários (GANHOS), e demais documentos abaixo:

1. Anexos de 01 A 13 – Planilha Resumo de Ganhos e Planilhas de Ganhos;
2. Anexo 14 – Planilha de Análise de Apuração de Ganhos elaborada pela empresa;
3. Anexos 15 a 18 – ATOS COTEPE nº 23/2017, 23/2-18, 29/2-19 e 35/2020;
4. Anexos 19 a 21 – Relação Notas Fiscais de Ganhos – SFC – emitidas pela empresa;
5. Anexo 22 – Portaria nº 18/2017 da SEFAZ-BAHIA.

Assim, o levantamento do débito tributário foi apurado utilizando informações do Banco de Dados da SEFAZ-BA, planilhas de informações e relações 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.

Enfatizo que a exação decorre da diferença entre as quantidades do estoque físico, apurado no final do dia pelo próprio contribuinte, com o estoque escriturado no próprio dia (resultado das quantidades disponíveis menos as quantidades saídas nas bombas de combustíveis), onde se detectou sobras bem volumosas, mesmo já deduzidas do ganho volumétrico legal permitido, configurando-se entradas sem documentação fiscal, exigindo-se o imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, nos termos do art. 8º, II da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrito.

*Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:*

*[...] II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;*

O recorrente afirmou que a Portaria da SEFAZ/BA nº 18/2017, se trata de um instrumento infralegal e como tal não pode estabelecer obrigação tributária, o que só é legal se previsto em lei.

Observo que a Portaria nº 18/2017, foi editada pela SEFAZ/BA, para regulamentar o tratamento das faltas e sobras ocorridas na movimentação e no estoque de petróleo, seus derivados e outros produtos comercializáveis, líquidos e a granel, na indústria de petróleo e na distribuição de combustíveis derivados de petróleo, neste estado da Bahia. Portanto, a citada Portaria estabelece normas procedimentais a serem consideradas pelos contribuintes que atuam na produção e comercialização de derivados de petróleo. Acrescente-se que este órgão julgador não possui competência, para declarar inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

O Recorrente citou o ATOS COTEPE ICMS nº 33/2015 ao 64/19, que determina que para cálculo do

ICMS/ST da gasolina A e do Diesel, deve a distribuidora utilizar fatores de correção de volumes – FCV nele determinados. Afirmou que a fiscalização teria desconsiderado esses fatores de correção.

Examinando os demonstrativos que dão suporte a autuação, verifico que o levantamento fiscal foi realizado pelos Autuantes em estrita observância das regras dos Atos COTEPE citados pelo Recorrente. Os valores do PMPF utilizados foram aqueles publicados no mês de dezembro de cada exercício auditado, conforme Anexos 15 a 18 deste PAF.

Dessa forma, me coaduno com os fundamentos da decisão de primeira instância, que utilizo como paradigma, e concluo que, nos moldes como foi apurada e descrita, a infração 01 está em absoluta consonância com as normas que regem a matéria.

Em relação à multa, que foi objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto referente à antecipação tributária, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração.

Sobre a solicitação de dispensa ou redução da multa aplicada, vale ressaltar, que esse Órgão Julgador não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação tributária, e não lhe cabe competência, para declarar inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Em análise conjunta das demais razões aduzidas pelo Recorrente, verifico que as mesmas, não merecem ser acolhidas, por lhes faltarem amparo jurídico e contexto probatório. Ressalte-se ainda, que se trata de meras repetições dos fundamentos já aduzidos em sede de defesa e apreciados em primeira instância.

Assim como a 2ª JJF, entendo caracterizada a acusação fiscal, razão pela qual, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206960.0003/21-1, lavrado contra **FEDERAL ENERGIA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$241.634,42**, 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, 29 de novembro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS