

A. I. Nº - 206923.0013/21-8
AUTUADO - TDC DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS S/A
AUTUANTE - ANDRES MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 22/03/2023

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0040-03/23-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. NOTAS FISCAIS. FALTA DE EMISSÃO E DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS. Os documentos fiscais não emitidos e não escriturados correspondem a operações de circulação de mercadorias sujeitas ao pagamento do ICMS. Exigido o imposto do sujeito passivo por ser detentor de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal. Não acolhido o pedido de redução/cancelamento da multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 31/03/2021, refere-se à exigência de R\$ 875.710,39 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

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 a informação de 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.

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 24 a 34 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa e informa que exerce atividade de comércio de combustíveis, lubrificantes e demais derivados de petróleo, na forma do seu Estatuto Social.

Registra que no desempenho da sua atividade econômica é contribuinte, dentre outros tributos, do ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, administrado pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia e, em que pese primar pelo fiel cumprimento de suas obrigações tributárias, sejam principais ou acessórias, foi surpreendido com o recebimento de Auto de Infração lavrado pelo Estado da Bahia sob o fundamento de que a empresa supostamente “Deixou de recolher o ICMS referente sobras apuradas de combustíveis (GANHOS além dos limites admissíveis), referentes aos exercícios de 2019 e 2020, conforme Planilha Resumo de Ganhos e Planilhas de Ganhos elaboradas pelos Auditores Fiscais, com base nas definições e critérios dispostos na Portaria nº 18 de 24 de Janeiro de 2017 da SEFAZ-BAHIA”, totalizando o valor nominal de R\$ 875.710,39 (oitocentos e setenta e cinco mil. Setecentos e dez reais e trinta e nove centavos).

Da análise do documento lavrado pela SEFAZ/BA, conclui que o que se tem por “*sobras apuradas de combustíveis*” nada mais do que o ganho volumétrico do produto (combustível), devido a variação de temperatura no momento da sua comercialização.

Explica: Ao adquirir os combustíveis nas refinarias e/ou centrais petroquímicas, estes são entregues na temperatura de 20°C, obedecendo aos padrões técnicos dos órgãos reguladores nacionais e internacionais. Contudo, quando da saída dos produtos para sua comercialização (venda/distribuição), 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 volume dos combustíveis.

Afirma que no presente caso, os combustíveis, adquiridos inicialmente a uma temperatura de 20°C, sofreram dilatação em virtude do aumento da temperatura, fato que faz com que cheguem com um volume superior àquele constado no momento da compra na refinaria, isto é, no momento do recolhimento do tributo. *Sendo essa diferença de volume o motivo da cobrança do Auto de Infração lavrado pela SEFAZ/BA.*

Destaca que a variação volumétrica dos combustíveis é um fenômeno natural, inerente à sua própria natureza química, não se confundindo com o fato gerador do ICMS. Tanto é verdade que nos casos contrários ao aqui discutido, quando a comercialização (venda/distribuição) é realizada nas regiões com temperaturas tipicamente baixas, a queda da temperatura acarreta a retração do combustível, ou seja, causa uma diminuição volumétrica no estoque do produto.

Ressalta que em junho de 2015, o CONFAZ emitiu o Ato Cotepe ICMS nº 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.

Diz que o Estado da Bahia publicou a Portaria nº 18 de 2017, que dispõe sobre definições e critérios, em relação ao ICMS, para 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, que entrou em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial em 25/01/2017.

Alega 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 afirma 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.

Diz que esses argumentos estão em total consonância com o entendimento proferido Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do REsp 1.884.431, que discutia a mesma temática tratado nos presentes autos.

Informa que, por unanimidade, a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (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.

Conclui que segundo o entendimento firmado pelo STJ, 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.

Afirma que não restou uma alternativa para esta empresa senão a apresentação da defesa administrativa, objetivando o julgamento pela total improcedência do Auto de Infração em análise.

Destaca 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.

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.

Acrescenta 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*.

Também alega 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”.

Diz que 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.

Registra 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.

Repete o entendimento de 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.

Alega que o Ato Cotepe fez não foi simplesmente criar um fator de correção de volumes destes combustíveis, não se ateu 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.

Frisa que 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. No entanto, 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, está a alterar a base de cálculo do ICMS-ST da Gasolina A e do Diesel - indevidamente.

Por se tratar de ato infralegal (Ato Cotepe), não pode alterar a base de cálculo de tributo, fazendo com que o Impugnante tenha direito líquido e certo a não submissão a tal tributação, e

acrescenta: *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.*

Apresenta o entendimento de que, ao extrapolar seus limites, 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.

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.

Também entende que resta clara ilegalidade/inconstitucionalidade da Portaria nº 18 de 2017, isto porque o Estado da Bahia estabeleceu uma obrigação de pagar tributo novo sobre fato alheio à circulação de mercadoria, imposição que contraria as disposições constitucionais do nosso ordenamento jurídico.

Diz que o ato infralegal impõe a emissão de documento fiscal e respectivo recolhimento do ICMS, quando constatada a variação volumétrica do estoque das distribuidoras, independentemente de haver sido comercializado, ou não, a “sobra” de estoque apurada pela distribuidora.

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, diz 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.

Afirma que restou demonstrado que 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. Reproduz ensinamentos de Roque Carrazza sobre os elementos que compõem a hipótese de incidência do ICMS.

Alega que não bastasse a irregularidade do estabelecimento de uma obrigação de pagar o ICMS com espeque em fato alheio à hipótese de incidência do imposto, o Estado fez uso de um instrumento infralegal. Tal imposição representa uma nova cobrança de ICMS, em uma clara ofensa ao princípio da legalidade.

Diz que em relação ao posicionamento ora defendido, a jurisprudência é pacífica no sentido de que não cabe a instituição ou majoração de tributo por meio de instrumento normativo infra legal, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade.

Reafirma 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. 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.

Entende 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.

Não obstante todos os argumentos apresentados, destaca o recente entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do REsp 1.884.431, que possuía a mesma

temática dos presentes autos, a variação volumétrica dos combustíveis devido a variação de temperatura.

Também menciona decisão da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (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.

No recurso, o Estado da Paraíba ainda argumentou que a variação deve ser considerada entrada de mercadorias “desacobertada” de documentação fiscal. “Sempre que verificada esta circunstância, [deve] ser emitida nota fiscal de entrada pelo excedente e recolhido o imposto por substituição tributária, tendo em vista que, neste caso, ocorre a incidência do imposto na entrada da mercadoria”, afirmou ao STJ.

Conclui, mais uma vez, que está caracterizada a improcedência da cobrança realizada através do Auto de Infração em análise, seja pela ilegalidade/inconstitucionalidade do Ato Cotepe e da Portaria nº 18/2017, seja pela ausência de fato gerador de ICMS na dilatação dos combustíveis devido a variação de temperatura a que estão submetidos, entendimento manifestado pelo STJ.

Menciona que a penalidade aplicada tem fundamento no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei 7.014/96, que transcreveu.

Observa que tal penalidade visa punir os contribuintes que não recolheram o imposto tempestivamente. Todavia, afirma que não deixou de recolher tempestivamente o imposto uma vez que a suposta falta de recolhimento alegada no Auto de Infração decorre de cobrança que não tem respaldo legal.

Diante disso, entende que é inaplicável a multa pretendida pelo Fisco, porque não se enquadra ao caso concreto.

Argumenta, ainda, que a multa aplicada no Auto de Infração soma um montante exorbitante, exigindo-se o valor total de R\$ 525.426,24 (quinhentos e vinte e cinco mil, quatrocentos e vinte e seis reais e vinte e quatro centavos), que é evidentemente desproporcional e desarrazoado, com nítido caráter confiscatório do direito de propriedade do Contribuinte, configurando-se confiscatória.

Cita o artigo 3º, do Código Tributário Nacional e alega que o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado.

Ressalta que as multas que, em geral, são utilizadas não apenas com finalidade punitiva, servem também como reparação do Estado pelo descumprimento de obrigação tributária por parte do contribuinte, quando for este o caso. Entretanto, a penalidade, no presente caso, além de indevida, é tão elevada a ponto de implicar verdadeiro confisco, vedado pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Diz que em recente julgado, o Egrégio Supremo Tribunal Federal decidiu que multa fiscal no patamar de 30% constitui caráter confiscatório, devendo ser reduzida para 20% do valor devido a título de imposto.

Entende que, por mais grave que seja o suposto ilícito praticado, não se justifica a fixação de penalidade que exproprie o sujeito passivo de parcela de seu patrimônio de forma desproporcional à suposta infração e conclui que deve ser cancelada a multa ora exigida, por se revestir de caráter evidentemente confiscatório.

Por todo o exposto, requer o recebimento da defesa administrativa, para que seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração em epígrafe, pelas razões de fato e de direito apresentadas.

Em caso de eventual improcedência da defesa, o que não espera, 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.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 37 a 39 dos autos. Diz que o levantamento fiscal foi realizado utilizando informações do Banco de Dados da SEFAZ-BAHIA, planilhas, 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 - Preço médio ponderado ao consumidor final, definidos pelo CONFAZ para serem aplicados no cálculo do ICMS de combustíveis, dos produtos: DSL - Diesel S10, DSL - Diesel S500 e GSL - Gasolina. Toda esta documentação está anexada ao Auto de Infração. Compõem este Auto de Infração: o Demonstrativo de Débito Tributário, Planilhas de apuração dos débitos tributários (GANHOS), e demais documentos comprobatórios, relacionados abaixo.

DOCUMENTOS ANEXADOS AO AUTO DE INFRAÇÃO:

1. Planilha Resumo de Ganhos e Planilhas de Ganhos elaboradas pelos Auditores Fiscais;
2. Planilha de Análise de Apuração de Ganhos elaborada pela empresa;
3. ATOS COTEPE N°s 23/2017; 23/2018, 29/2019 e 35/2020;
4. ANEXO 22 - Portaria n° 18/2017 da SEFAZ-BAHIA.

O valor histórico do débito tributário é de R\$ 875.710,39 (oitocentos e setenta e cinco mil, setecentos e dez reais e trinta e nove centavos).

Diz que o autuado, em sua peça de defesa, apresenta as alegações, que foram reproduzidas na informação fiscal.

Observa que toda a fundamentação da Defesa está calcada na alegação de que a Portaria SEFAZ-BA n° 18/2017, é “instrumento normativo infralegal” e, por isso, não pode estabelecer obrigação tributária, e que o imposto cobrado da variação volumétrica dos combustíveis que extrapolaram os limites aceitáveis e definidos pela ANP - Agência Nacional de Petróleo, já foram pagos na aquisição dos produtos nas “refinarias/centrais petroquímicas (Ato Cotepe 33/15 e alterações), não podendo haver dupla incidência deste ICMS-ST”. Resume-se, portanto, a Defesa, na argumentação de ilegalidade da referida Portaria SEFAZ 18/2017, e por consequência, desconsiderando também os atos Normativos da ANP, quando não aceita os limites de variação volumétrica determinados pela ANP.

Afirma que o Autuado, em nenhum momento, contesta os levantamentos apresentados nas Planilhas de Ganhos elaboradas pelo Auditor Fiscal Autuante, portanto, o Defendente concorda com os valores levantados no Auto de Infração, mas diz que estes valores já foram pagos na aquisição dos produtos.

Em razão de o impugnante alegar em sua Defesa, exclusivamente, questão da ilegalidade de atos normativos, e também transcrever ementas de julgados do STJ favoráveis ao seu pleito, diz que foge da alçada dos Auditores Fiscais Autuantes, a análise de tais questões, as quais, são matérias, cujas competências para análise e parecer cabem a Procuradoria Fiscal – PROFIS e ao Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF.

Em relação a multa aplicada, diz que o Impugnante alega haver “ausências de razoabilidade, proporcionalidade e moralidade da multa aplicada e do seu caráter eminentemente confiscatório e em afronta à propriedade”. É assunto exclusivo de legislação tributária vigente no Estado da Bahia, referente às multas aplicadas, que o Auditor Fiscal Autuante se exime de comentar por tratar-se de matérias, cujas competências para análise e parecer cabem, exclusivamente, a Procuradoria Fiscal – PROFIS e ao Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF.

Em razão de o Autuado, em sua Defesa, focar basicamente, na alegação de que a Portaria SEFAZ-BA nº 18/2017, é ato normativo infralegal, e por isto, não ter respaldo legal a cobrança do imposto em questão, consideram necessário tecer comentários sobre a questão do respaldo legal.

O Autuante discorda da argumentação defensiva quando a mesma diz que a cobrança complementar do ICMS com base na variação de temperatura não possui respaldo legal, pois, efetivamente o respaldo legal existe e está definido pela ANP – Agência Nacional de Petróleo, através dos seus documentos normativos publicados, que determinam o percentual máximo a ser considerado como aceitável para a variação volumétrica dos combustíveis (Gasolina e Diesel), que é de 0,6%. A Fazenda Estadual da Bahia, assim como, as outras Fazendas Estaduais, sempre aceitaram a determinação da ANP, por ser o órgão federal responsável pelos estudos e políticas sobre petróleo e seus derivados. Fundamentado neste respaldo legal determinado pela ANP, os Auditores Fiscais Autuantes levantaram os valores do imposto correspondentes as quantidades que ultrapassaram os ganhos aceitáveis e previstos pela ANP. Se assim não fosse, ou seja, se a Secretaria da Fazenda Estadual da Bahia não aceitasse o limite de 0,6% previsto pela ANP, seria mais oneroso para o contribuinte, pois, teria que ser cobrado o imposto sobre todas as quantidades de combustíveis declaradas pelo contribuinte como sendo ganhos decorrentes de variação de temperatura.

Em virtude das razões expostas na Informação Fiscal, ratifica toda a ação fiscal e pede que seja o Auto de Infração julgado procedente.

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, conseqüentemente, 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, conseqüentemente, 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.

Observo que em relação aos procedimentos realizados pela Fiscalização, quando se constata 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.

Observo 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206923.0013/21-8**, lavrado contra **TDC DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 875.710,39**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 15 de março de 2023

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR