

A. I. Nº - 206960.0002/21-5  
AUTUADO - FEDERAL ENERGIA S/A  
AUTUANTE - MARCO ANTONIO DE SOUZA FORTES e JUAREZ ANDRADE CARVALHO  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 21/08/2023

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FIS CAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0150-02/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. ENTRADA DE MERCADORIA. REGISTRO DE “GANHOS” EXCEDENTES À VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA. Os “ganhos/sobras” de combustíveis acima do limite de 0.6% indicados na Portaria 18/2017 em conformidade com normas da Agência Nacional de Petróleo – ANP, registrados na EFD pelo contribuinte representam aquisição de mercadorias sem documentação fiscal correspondente. Sem contestar os dados dos demonstrativos suporte da autuação, a Impugnação se limita a arguir a ilegalidade da citada portaria, matéria não incluída na competência dos órgãos administrativos. Infração subsistente. Rejeitada a nulidade suscitada. Não acolhido o pedido de redução/cancelamento da multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 29/03/2021, refere-se à exigência de R\$ 386.310,12 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. **Valor:** R\$ 386.310,12. **Período:** Exercícios 2017, 2018, 2019 e 2020. Enquadramento legal: Art. 2º, I e art. 32 da Lei 7014/96 C/C art. 332, I do RICMS/BA. **Multa:** 60%, art. 42, II f da Lei 7014/96.

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 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. 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 – Preço médio ponderado ao consumidor final, definidos pelo CONFAZ para serem aplicados no cálculo dos combustíveis, dos produtos: DSL – Diesel S10, DSL – Diesel S500 e GSL – Gasolina. Toda esta documentação está anexada ao Auto de Infração. Compõem este AI: 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.

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 05 a 14 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa, resume os fatos e passa a pontuar sua defesa:

### III – DAS RAZÕES DE IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO.

#### A) DA INCONSISTÊNCIA/INSUBSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO EM TELA. DA RECONHECIDA VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA DOS COMBUSTÍVEIS DIANTE DA VARIAÇÃO DE TEMPERATURA ACIMA DE 20°C.

Diz que nos exercícios autuados os valores do suposto crédito tributário encontrado pelo fisco não merecem tributação em razão dos ganhos operacionais conhecidos pela variação de temperatura acima de 20°C, pois é a temperatura padrão nacional e internacional em que é calculado o volume de combustível na saída das refinarias, conforme art. 1º da Portaria MTIC 27, de 19 de fevereiro de 1959, do Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio e Nota Explicativa 1, da Portaria nº 60, de 29/03/1996, que reproduz.

Fala que o combustível exposto a temperatura diferente produz variação volumétrica reconhecida pelo setor de combustível, não tributável pelo ICMS, como reconheceu o STJ no REsp 1884431, cuja ementa reproduz.

Após reproduzir os Atos COTEPE 33/2015 e 64/19, diz que em 25/01/2017 a Bahia editou a Portaria 18/2017 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.

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 de combustível. Então, no início de cada ano é divulgado, através de Ato COTEPE ICMS, a temperatura e o FCV correspondente, mas, 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 a do estabelecimento da Impugnante quando da chegada do combustível, podendo ocorrer variação para mais ou para menos.

Assim, se a temperatura é menor do que a divulgada para fins de FCV, há perda operacional (volume menor de combustível); se a temperatura é maior, há ganho operacional (aumento do volume do combustível), de modo que a empresa realiza ajuste do seu estoque de combustível, para mais ou para menos. Quando o ajuste é para menos, não há devolução do ICMS sobre as perdas, mas quando há ajuste sobre o ganho (que depende de um fator da natureza) o estado está indevidamente cobrando ICMS ST, em desconformidade com o entendimento do STJ.

Esclarece que no momento da aquisição do combustível a tributação do ICMS ST ocorre de acordo com a quantidade adquirida na refinaria/central petroquímica a 20°C, pré-estabelecida pelos órgãos reguladores, como visto linhas atrás, por toda cadeia até o consumidor final (o que não foi considerado pelos Autuantes). Portanto, esse é o momento de ocorrência do fato gerador definido na Lei para que a variação presumida seja calculada, cobrada e paga.

Aduz que 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), já está incluído o valor do ganho operacional proveniente do aumento da temperatura, razão pela qual não há que ser novamente tributado, pois a Impugnante já pagou por esse ICMS ST advindo da variação quando da saída de tal combustível das refinarias – conforme a mencionada norma da ANP, de modo que não há que se falar em “sobras” que justifique o recolhimento de ICMS ST sobre este volume.

Assim, diz, “que o fato de a ANP admitir essa variação de temperatura influencia na tributação do ICMS ST, e é exatamente por conta dessa tributação que há as tabelas acima mencionadas e os coeficientes de conversão dos valores de acordo com cada Estado da Federação; portanto, o suposto ganho financeiro alegado pelo Estado Autuante e a necessidade de recolhimento de ICMS sobre as denominadas “sobras apuradas de combustíveis” não existindo, em verdade, **cobrança**

**indevida de ICMS-ST já pago**”, entendimento pacificado nos tribunais judiciais, conforme diversas decisões, cujas ementas reproduz.

Ademais, diz que por se tratar de instrumento normativo infralegal, a Portaria 18/2017 da Bahia não pode alterar ou instituir obrigação tributária, sob pena de afronta ao princípio da legalidade. Afirma que a citada portaria deveria ser apenas norma complementar a leis, tratados, decretos e convenções internacionais (Art. 100 do CTN) e que ao extrapolar seus limites viola os arts. 145, § 1º e 150, I, II e IV, da CF, bem como o art. 974 do CTN (sic). Nesse sentido, reproduz excerto de doutrina, bem com ementas de decisões judiciais.

DAS AUSÊNCIAS DE RAZOABILIDADE, PROPORCIONALIDADE E MORALIDADE DA MULTA APICADA E DO SEU CARÁTER EMINENTEMENTE CONFISCATÓRIO E EM AFRONTA À PROPRIEDADE.

Reproduzindo os arts. 5º, caput, 37, 145, § 1º e 150, IV da CF, bem como ementas de decisões do STF, diz que caso se ultrapasse os argumentos suscitados e não seja totalmente expurgada a multa, requer a sua minoração a patamar condizente com a intensidade da conduta.

Concluindo, pede seja decretada a nulidade e/ou insubsistência do Auto de Infração.

Os Autuantes prestam informação fiscal às fls. 29 a 32 dos autos. Após descreverem a autuação e resumirem os argumentos defensivos, dizem que toda a fundamentação da Defesa está calcada na alegação de a Portaria SEFAZ 18/2017 ser instrumento normativo infralegal que não pode estabelecer obrigação tributária; que o imposto cobrado da variação volumétrica dos combustíveis que extrapolaram os limites aceitáveis e definidos pela ANP, já foram pagos na aquisição dos produtos nas “refinarias/centrais petroquímicas (Ato COTEPE 33/15 e alterações), não podendo haver dupla incidência de ICMS ST e, por consequência, desconsiderando também os atos normativos da ANP, quando não aceita os limites de variação volumétrica determinados.

Afirmam que o Autuado, em nenhum momento contesta os levantamentos apresentados nas Planilhas de Ganhos. 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, dizem fugir 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, dizem 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 os Auditores Fiscais Autuantes se eximem 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, ser 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.

Discordam 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.

Informam que a Autuada emite Notas Fiscais sem destaque do ICMS para incorporar ao estoque os ganhos de combustíveis resultante da temperatura. Nas planilhas Resumo de Ganhos e de Ganhos (Anexos 01 a 13 do PAF) elaboradas, encontram-se as quantidades e valores dos ganhos superiores ao percentual aceitável (0,6%) pela ANP, registrados pela Autuada, de modo que as quantidades que excederam 0,6% devem ser tributadas.

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

À fl. 34, consta o seguinte pedido de diligência fiscal à Infaz de origem:

**“DOS FATOS**

*O Auto de Infração foi lavrado em 29/03/2021, para exigir do ICMS no valor histórico de R\$ 369.110,63 acusando falta de recolhimento de ICMS no prazo regulamentar referente a operações escrituradas nos livros fiscais (Infração 002.001.001).*

*Acerca do AI, o RPAF, prevê:*

*Art. 41. O Auto de Infração far-se-á acompanhar:*

*I - de cópias dos termos lavrados na ação fiscal, nos quais se fundamentará, obrigatoriamente;*

*II - dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato argüido.*

*Para cumprimento dessa disposição legal, tanto na descrição do AI (fl. 01) quanto na Informação Fiscal (fl. 29) consta estarem anexados ao AI:*

*1 - ANEXOS DE 01 A 13 – Planilha Resumo de Ganhos e Planilhas de apuração elaborados pelos Auditores Fiscais;*

*2 – ANEXO 14 – Planilha de Análise de Apuração de Ganhos elaborada pela empresa;*

*3 – ANEXOS 15 a 18 – ATOS COTEPE Nºs 23/2018, 29/2019 e 35/2020;*

*4 – ANEXOS 19 a 21 – Relação Notas Fiscais de Ganhos – SFC – emitidas pela empresa;*

*5 – ANEXO 22 – Portaria nº 18/20’7 da SEFAZ-BAHIA.*

*Contudo, tais documentos não constam dos autos, pois deles apenas constam:*

*a) Auto de Infração (fls. 01-03);*

*b) Impugnação e seus anexos (fls. 04-27);*

*c) Informação Fiscal (fls. 28-32);*

*d) Despacho encaminhado o PAF ao CONSEF (fl. 33).*

*Assim, apreciado na pauta suplementar de 31/01/20, por unanimidade dos julgadores, a 2ª JJF decidiu converter o PAF à Infaz de origem para cumprimento da disposição contida no art. 41 do RPAF, aportando aos autos cópia dos demonstrativos e levantamentos suportes da autuação que os Autuantes descrevem e informam anexadas aos autos”.*

Por consequência, à fl. 39 os Autuantes informam o cumprimento da diligência na forma pedida.

É o relatório.

**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 efetuarem 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, observo 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.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206960.0002/21-5, lavrado contra **FEDERAL ENERGIA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 386.310,12**, 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, 16 de agosto de 2023.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – JULGADOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – JULGADOR