

PROCESSO	- A. I. N° 206960.0002/21-5
RECORRENTE	- FEDERAL ENERGIA S/A.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2 ^a JJF n° 0150-02/23-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 14/03/2024

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0058-12/24-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. ENTRADA DE MERCADORIA NÃO REGISTRADA. “GANHOS” EXCEDENTES À VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA EM FACE DE VARIAÇÃO DE TEMPERATURA. Os “ganhos/sobras” de combustíveis acima do limite de 0,6% (seis décimos por cento) indicados na Portaria nº 18/17, em conformidade com normas da Agência Nacional de Petróleo – ANP, registrados na EFD pelo Autuado representam aquisição de mercadorias sem documentação fiscal correspondente. Sem contestar os dados dos demonstrativos suporte da autuação, a Defesa se limitou 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/03/2021, em razão da seguinte irregularidade:

Infração 01 - 02.01.01: Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos exercícios de 2017 a 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 386.310,12, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

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 2017 a 2020, conforme Planilha Resumo de Ganhos e Planilhas de Ganhos elaboradas pelos Autuantes, com base nas definições e critérios dispostos na Portaria nº 18, de 24 de janeiro de 2017, da SEFAZ/BA, e que 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 pelo Autuado 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.

A 2^a JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0150-02/23-VD (fls. 48 a 54), com base no voto a seguir transscrito:

“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 obstante 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, inexiste 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.

Observo 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 exigiou 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.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 64 a 87), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, onde, após um breve relato dos fatos, afirmou que a diferença de estoque, decorrente do denominado “ganho”, 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, conforme decidido pelo STJ no REsp 1884431/PB.

Aduziu que ao exigir o ICMS-ST dessa dilatação volumétrica, o Estado estabeleceu uma nova incidência de ICMS-ST, configurando 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 nº 110/07.

Explicou que, a partir de 01/01/2016, com base no Anexo Único dos Atos COTEPE nº 33/15 a 64/19, ficou estabelecido o Fator de Correção de Volume a ser utilizado na aquisição de gasolina e óleo diesel das refinarias e centrais petroquímicas, e, em 25/01/2017, 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, o Estado da Bahia editou a Portaria nº 18/17.

Alegou que a Portaria nº 18/17, que deveria ser apenas norma complementar às leis, tratados, decretos e convenções internacionais, alterou/ampliou a base de cálculo do ICMS-ST na hipótese mencionada, findando por violar a CF/88 nos Arts. 145, § 1º e 150, I, II, e IV, e o CTN no Art. 977, afrontando a capacidade contributiva e o não confisco.

Discorreu sobre a irregularidade da aplicação da multa no percentual de 60% (sessenta por cento), pela ausência de razoabilidade e proporcionalidade, bem como pelo seu caráter eminentemente confiscatório e arbitrário e afronta à propriedade e à moralidade.

Requeru a reforma da Decisão recorrida para que seja decretada a insubsistência do Auto de Infração ou, ao menos, minorar a aplicação da multa para patamares condizentes com a intensidade da conduta.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração, lavrado para exigir ICMS e multa em razão da falta de recolhimento do imposto referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, relativo às sobras apuradas de combustíveis (ganhos além dos limites admissíveis), de Óleo Diesel S10, Óleo Diesel S500 e Gasolina, com base nas definições e critérios dispostos na Portaria nº 18/17.

Preliminarmente, verifico que não se encontra no presente processo nenhum motivo elencado na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, tendo o lançamento sido efetuado de forma compreensível, indicado os dispositivos infringidos e a multa aplicada, bem como não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, com o imposto e sua base de cálculo apurados conforme os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Saliento desde já que o motivo desta autuação não se confunde com dilatação térmica, já que a dilatação térmica admitida pela ANP se restringe ao percentual de 0,6% (seis décimos por cento) do volume disponível (estoque no início do dia acrescido do volume recebido no dia), e o que está sendo exigido é o imposto sobre o volume que ingressou no estabelecimento que excedeu este percentual de ganhos normais admissíveis.

Este volume não foi tributado pelos remetentes, nem se confunde com o fator de correção de volume de que trata a Cláusula Nona do Convênio ICMS 110/07 e o Anexo Único dos Atos COTEPE nº 33/15 a 64/19, citados pelo Autuado, pois é o excedente de volume à possibilidade de ganho por variação volumétrica em razão de dilatação térmica, conforme disposto no inciso I, do § 2º, do Art. 1º da Portaria nº 18/17, *in verbis*:

“§ 2º São consideradas naturais e admissíveis, no segmento de Distribuição de Combustíveis, os limites de faltas de até 0,6% e de sobras de até 0,1% no volume de combustíveis, derivados de petróleo, verificadas nas sucessivas operações após a saída destes produtos da refinaria, do formulador, do importador, conforme definida no inciso II do artigo 2º da Resolução ANP 43/09, sendo que, a obtenção desses limites:

*...
I - não compreende o fator de correção de volume (FCV) previsto no inciso VII da cláusula nona do Convênio ICMS 110/07;
...” (grifo nosso)*

Tal exigência de lançamento do imposto foi atribuída pela legislação tributária e regulamentada na Portaria nº 18/17, especialmente no seu Art. 5º, transscrito abaixo:

“Art. 5º Os contribuintes com atividade de distribuição de combustíveis, conforme definido no inciso V do art. 2º desta Portaria, que verificarem variações do estoque físico, denominadas faltas e sobras, exceto nas operações entre contribuintes substituídos, decorrentes da movimentação e estocagem de combustíveis, derivados de petróleo, qualquer que seja o percentual, deverão:

*...
III - na hipótese de sobras apuradas, fora dos limites admissíveis:*

a) emitir documento fiscal por mercadoria, até o 10º dia do segundo mês subsequente ao encerramento do exercício anual, com destaque de ICMS, utilizando-se do CFOP 1.949, discriminando a quantidade e o valor da sobra do produto, constando no campo “Informações Complementares”, a seguinte expressão: “documento emitido para fins de registro de sobras nos termos da Portaria nº XXX/2016”;

b) lavrar a ocorrência no Livro RUDFTO e indicar no campo “Termo de Ocorrência” os dados do documento fiscal emitido na forma da alínea “a”;

c) lançar até o segundo mês subsequente ao encerramento do exercício anual o débito do imposto apurado relativo às sobras, no livro Registro de Apuração do ICMS - RAICMS, no quadro “Débito do Imposto - Outros Débitos”.”

Ressalto que esta Câmara não tem competência para declarar a ilegalidade ou constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99, sendo que a multa aplicada está prevista no Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, não havendo previsão legal para a sua redução ou cancelamento.

Destaco que os Autos de Infração nºs 206960.0003/21-1 e 206960.0001/21-9, lavrados pelos mesmos Autuantes em relação a outros estabelecimentos do próprio Autuado, foram julgados neste mesmo sentido, respectivamente, pelas 1^a e 2^a CJFs, por unanimidade, mediante os Acórdãos CJF nº 0345-11/23-VD e 0473-12/23-VD, sendo que deste último também fui o Relator.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a 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 **206960.0002/21-5**, lavrado contra **FEDERAL ENERGIA S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 386.310,12**, 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, 16 de fevereiro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDEI E SILVA - RELATOR

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