

PROCESSO - A. I. Nº 0263335607/97
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ESSO BRASILEIRO DE PETRÓLEO LTDA. (COSAN COMBUSTÍVEIS E LUBRICANTES S.A.)
RECORRIDOS - ESSO BRASILEIRO DE PETRÓLEO LTDA. (COSAN COMBUSTÍVEIS E LUBRICANTES S.A.) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0269-05/06
ORIGEM - INFAZ BARREIRAS
INTERNET - 16/03/2011

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0011-11/11

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE REEMBOLSADO PELO DNC. Comprovado que no ressarcimento desta despesa o DNC não incluía o valor do ICMS. Infração insubsistente. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatando-se, em um mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se como base a diferença de maior expressão monetária. Revisão do lançamento reduz o valor do débito. Modificada a Decisão recorrida quanto à exclusão das omissões relativas aos produtos gasolina A e álcool anidro. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS SAÍDAS DO ESTABELECIMENTO SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Diante da situação tributária das mercadorias à época dos fatos geradores, o imposto é devido quando de suas saídas e não quando de suas aquisições. Mantidos os valores originários lançados, diante do agravamento das infrações após a revisão efetuada pela ASTEC, pela adequação das exigências fiscais às regras da Portaria nº 445/98. Recurso de Ofício **PARCIALMENTE PROVIDO**. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário, nos termos do artigo 169, inciso I, alíneas “a” e “b”, item 1, do RPAF/99, interpostos, respectivamente, pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal e pelo sujeito passivo, contra a Decisão que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte – Acórdão JJF nº 0269-05/06 - lavrado para imputá-lo o cometimento de 11 infrações, sendo objeto de Recurso de Ofício as infrações descritas nos itens 06, 08, 09, 10 e 11, e do Recurso Voluntário as quatro últimas infrações em tela, todas abaixo transcritas:

INFRAÇÃO 6. Recolhimento a menos do imposto devido pela utilização de créditos fiscais de serviços de transporte de mercadorias, iniciados na ESSO em Barreiras, serviços estes reembolsados pelo DNC (Departamento Nacional de Combustíveis), fato ocorrido no mês de abril de 1993 - R\$2,61;

INFRAÇÃO 8. Falta de recolhimento do imposto devido nas omissões de entrada de mercadorias tributáveis, apuradas através de levantamento quantitativo de estoque, cujas quantidades

constantes nos inventários em 31/12/92 e 31/12/93 referem-se ao do livro Registro de Inventário da base Petrobrás Distribuidora S/A - BABAR, situada na Rodovia 242, km 5, Barreiras pertencentes a Esso Brasileira de Petróleo Ltda., Armazém de Barreiras - R\$125,74;

INFRAÇÃO 9. Falta de recolhimento do imposto devido nas omissões de entrada de mercadorias tributáveis, apuradas através de levantamento quantitativo de estoque, cujas quantidades constantes nos inventários em 31/12/92 e 31/12/93 referem-se ao do livro Registro de Inventário da base Petrobrás Distribuidora S/A - BABAR, situada na Rodovia 242, km 5 - R\$1.058,53;

INFRAÇÃO 10. Falta de recolhimento do imposto devido nas omissões de saídas de mercadorias tributáveis, apuradas através de levantamento quantitativo de estoque, cujas quantidades constantes nos inventários em 31/12/92 e 31/12/93 referem-se ao do livro Registro de Inventário da base Petrobrás Distribuidora S/A - BABAR, situada na Rodovia 242, km 5, Barreiras- R\$4.693,61;

INFRAÇÃO 11. Falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis, enquadradas sob o regime de substituição tributária, apurada através de levantamento quantitativo de estoque, cujas quantidades constantes nos inventários em 31/12/92 e 31/12/93 referem-se ao do livro Registro de Inventário da base da Petrobrás Distribuidora S/A - BABAR, situada na Rodovia 242, km 5, Barreiras - R\$419,72.

A Relatora da Junta de Julgamento Fiscal, após informar que as infrações descritas nos itens 1, 2, 3, 4, 5 e 7 da autuação foram reconhecidas e pagas pelo sujeito passivo, conforme fls. 126 e 138, concluiu no sentido de que não existindo lide em relação a estas devem ser mantidas. Quanto às demais infrações contestadas – itens 06, 08, 09, 10 e 11 – assim se manifestou a Relatora, em síntese:

INFRAÇÃO 6:

- I. que este item trata de recolhimento a menos do ICMS decorrente da utilização de créditos fiscais de serviços de transporte de mercadorias iniciados na ESSO em Barreiras, serviços estes reembolsados pelo DNC (Departamento Nacional de Combustíveis);
- II. que o autuado alegou que, de fato, o frete é ressarcido pelo DNC, porém como o preço dos combustíveis é fixado por portarias interministeriais, as quais determinam que o ICMS deve ser calculado sobre o preço, este argumento não fundamentava a pretensão fiscal, pois do valor que era recebido pelas distribuidoras de combustível não constava o imposto, somente acrescido quando da apuração do seu preço, conforme Resoluções CNP nº 16 e 18 de 1984;
- III. que foi anexado aos autos o Ofício nº 1029/SAB da ANP – às fl. 200 - onde foi informado que *“...os subsídios que eram concedidos aos produtores de álcool etílico, reembolsados pela ANP e órgãos que a antecederam a companhias distribuidoras, não incluíam o ICMS incidente sobre o preço de venda do referido combustível, do produtor a citadas companhias.”*;
- IV. que diante desta informação, ficou esclarecido que, embora o DNC, à época, realizasse o ressarcimento dos fretes sobre os combustíveis, nele não incluía o valor do ICMS, que era suportado pela empresa autuada quando da constituição do preço do combustível;
- V. que, assim, as determinações do art. 97, V do RICMS/89, que vedavam ao contribuinte creditar-se do imposto relativo à entrada de mercadorias no estabelecimento quando o imposto houvesse sido devolvido no todo ou em parte ao próprio ou a outros contribuintes, aqui não podem ser aplicadas, sendo improcedente a exigência fiscal;

INFRAÇÕES 8, 9 e 10:

- I. que os itens 8, 9 e 10 tratam de omissões de entradas e saídas de mercadorias (óleo diesel, álcool hidratado, álcool anidro, gasolina sem álcool e gasolina C e Maxi), apuradas mediante levantamento quantitativo realizado levando-se em conta as quantidades apuradas nos documentos fiscais e no livro Registro de Inventário da Petrobrás, já que

esta empresa estocava as mercadorias do autuado, exigindo-se o imposto sobre as entradas das mercadorias nos exercícios de 1992 e 1993, bem como sobre as saídas do exercício de 1993;

- II. que, em relação ao enquadramento legal das mercadorias que foram objeto do levantamento quantitativo dos estoques - álcool, gasolina e óleo diesel – as mesmas estão enquadradas no regime da substituição tributária, sendo que, atualmente, as refinarias são os responsáveis tributários para o recolhimento do imposto, e as distribuidoras já as recebem com a fase de tributação encerrada, nos termos do Convênio ICMS 03/99;
- III. que, entretanto, não observou, no julgamento anterior que foi anulado pela segunda instância, a legislação no tempo, já que, à época da ocorrência dos fatos geradores a legislação a ser aplicada era a Lei nº 4.825/89 e o RICMS/89;
- IV. que a Lei nº 4.825/89, no seu art. 13, III e Anexo I, item 10, determinava que cabia às distribuidoras a responsabilidade pelo recolhimento antecipado do imposto sobre as operações subsequentes que realizassem com combustíveis líquidos e gasosos, nos termos do art. 19, V, letra “a”, do RICMS/89;
- V. que, embora as mercadorias em questão já estivessem sob o manto do regime da substituição tributária, o momento da ocorrência do seu fato gerador não era nas entradas das mercadorias na distribuidora, e sim nas suas saídas, ou seja, a norma tributária deslocou este prazo, postergando o recolhimento do imposto;
- VI. que, assim, no presente levantamento ainda não se está a falar em mercadoria comercializada sob o regime da substituição tributária, pois ao entrarem na distribuidora, caso do autuado, ainda não se encontravam regidas pela substituição tributária, que somente aconteceria quando ele (distribuidor) as vendesse;
- VII. que, em vista deste fato, a legislação determinava, e determina, que, no caso de auditoria de levantamento quantitativo dos estoques sendo apuradas tanto omissão de entradas como de saídas, deve ser exigido o ICMS sobre o valor de maior expressão monetária (art. 70, § 16, do RICMS/89, art. 60, Parágrafo único, do RICMS/96, art. 60, §, 1º, do RICMS/97 e Portaria nº 445/98);
- VIII. que, após tais considerações, e adentrando aos argumentos apresentados pelo impugnante, após diversas revisões, duas situações arguidas pela defesa foram definitivamente sanadas: a primeira quanto ao livro Registro de Inventário, já que, de fato a documentação fiscal que deve ser considerada pelo autuante é a da empresa autuada, não existindo respaldo legal que embase o procedimento tomado pelo fiscal, como se posicionaram os revisores fiscais.
- IX. Que, em relação a segunda situação, relacionada à última revisão, onde somente foram levantadas as operações de entradas das transferências de combustíveis oriundos da unidade da empresa localizada em Madre Deus, excluindo-se do levantamento as remessas e recebimentos dos estoques da empresa ocorridos com a Petrobrás, cujas operações se deram com o CFOP 599 e 199, no seu último pronunciamento o impugnante não mais questionou as quantidades levantadas;
- X. que com base na citada revisão restaram apuradas as diferenças tanto de entradas como de saídas das mercadorias, conforme demonstrativo que insere em seu voto, e que abaixo reproduzimos:

EXERCÍCIO DE 1992

MERCADORIA	EI	ENTRADA	TOTAL	EF	SAÍDAS REAIS	SAÍDAS C/ NF	OMISSÃO ENTRADAS	OMISSÃO SAÍDAS
Óleo Diesel	0	6.375.650	6.375.650	36.374	6.339.276	6.164.450	0	174.826
Álcool Hidratado	0	1.114.990	1.114.990	14.856	1.100.134	1.112.080	11.946	
Álcool Anidro	0	169.570	169.570	8.831	160.739	650	0	160.089
Gasolina A	0	793.780	793.780	14.848	778.932	4.350	0	774.582
Gasolina C	0	214.500	214.500	0	214.500	1.164.950	950.450	

MERCADORIA	OMISSÃO ENTRADAS	OMISSÃO SAÍDAS	PREÇO MÉDIO	BASE CÁLCULO	ICMS ENTRADA	ICMS SAÍDAS
Óleo Diesel	0	174.826	4.404,3720	769.998.739,27	0,00	130.899.785,68
Alcool Hidratado	11.946		3.507,0340	41.895.028,16	10.473.757,04	0
Alcool Anidro	0	160.089	3.321,8194	531.786.745,93	0,00	132.946.686,48
Gasolina A	0	774.582	3.886,0956	3.010.099.702,04	0,00	752.524.925,51
Gasolina C	950.450		3.592,2482	3.414.252.301,69	853.563.075,42	0
TOTAL					864.036.832,46	1.016.371.397,67
					R\$314,20	R\$369,59

EXERCÍCIO DE 1993

MERCADORIA	EI	ENTRADA	TOTAL	EF	SAÍDAS REAIS	SAÍDAS C/ NF	OMISSÃO SAÍDAS	OMISSÃO ENTRADAS
Óleo Diesel	36.374	12.237.800	12.274.174	16.816	12.257.358	12.554.500	0	297.142
Alcool Hidratado	14.856	2.007.400	2.022.256	21.313	2.000.943	1.985.300	15.643	
Alcool Anidro	8.831	485.900	494.731	13.394	481.337	10.110	471.227	
Gasolina A	14.848	1.764.100	1.778.948	29.172	1.749.776	39.740	1.710.036	
Gasolina C e Maxi	0	0	0	0	0	2.076.950	0	2.076.950

MERCADORIA	OMISSÃO SAÍDAS	OMISSÃO ENTRADA	PREÇO MÉDIO	BASE CÁLCULO	ICMS ENTRADA	ICMS SAÍDAS
Óleo Diesel	0	297.142	86,7691	25.782.743,91	4.383.066,47	0,00
Alcool Hidratado	15.643		101,5329	1.588.279,15	0,00	397.069,79
Alcool Anidro	471.227		133,9025	63.098.473,37	0,00	15.774.618,34
Gasolina A	1.710.036		133,9025	228.978.095,49	0,00	57.244.523,87
Gasolina C e Maxi	0	2.076.950	122,5825	254.597.723,38	63.649.430,84	0
TOTAL					68.032.497,31	73.416.212,00
					R\$24.739,09	R\$26.696,80

- XI. que o último revisor ainda indicou erros do preposto fiscal quando das somas das quantidades de entradas, no mês de dezembro de 1992, do óleo diesel, e quanto ao somatório das entradas no exercício de 1993 desta mesma mercadoria, mas, no entanto, tal erro não teve qualquer repercussão no levantamento realizado pelo mesmo;
- XII. que, em relação à contestação do autuado quanto a não consideração pelo preposto fiscal dos coeficientes de correção de preços dos derivados de petróleo para as vendas que se realizarem à temperatura superior a 20° C, determinada pela Resolução nº 6/70 do Conselho Nacional de Petróleo, foi objeto de diligência pela JJF, mas nem a empresa autuada nem a Secretaria da Fazenda forneceram as informações necessárias e essenciais para dirimir a questão;
- XIII. que a primeira diligência solicitada foi em 31/3/2003, não havendo mais condições de realizar nova diligência, já que todos os departamentos da SEFAZ que poderiam se pronunciar já foram envolvidos na questão e a empresa encontra-se com suas atividades encerradas, devendo o julgamento ater-se às informações constantes nas peças processuais;
- XIV. que o autuado apresentou a referida conversão exclusivamente para o óleo diesel, conforme fl. 573 dos autos, mas esta conversão não pode ser considerada para o deslinde da matéria por ser inconsistente, consignando que “...para o exercício de 1992 ele apresentou uma diminuição das quantidades recebidas para serem ajustadas á 20° C (inclusive, observando as quantidades consignadas nos documentos fiscais de entradas, estes possuem uma determinada quantidade para a apuração do preço a ser pago - a maior e outra a 20° C - a menor), aumentado as de saídas. Para o exercício de 1993, objetivando ajustar o levantamento, inverteu a situação: aumentou as quantidades das entradas e diminuiu as saídas. Ou seja, apresentou cálculos das variações volumétricas de acordo com o exercício em questão e não em termos técnicos.”
- XV. Que, em relação ao alegado percentual de perda (0,6%) dos combustíveis adquiridos com base na Portaria nº 05 do extinto DNC (atual ANP), o argumento é pertinente, no entanto o cálculo apresentado pelo autuado não está correto, já que o cálculo a ser realizado “...não pode ser sobre todas as entradas e, simplesmente, subtrair da diferença das omissões de entradas apuradas. Esta diferença deve ser abatida das quantidades totais (aquelas adquiridas com notas fiscais e as adquiridas sem apresentação dos documentos fiscais).

Nesta situação, as omissões de entradas aumentam. Como ele não foi aplicado, não o levo em consideração já que aumentaria todas as omissões de entradas apuradas, não podendo os valores, neste momento, serem majorados.”

- XVI. Que, em relação ao óleo diesel, embora o autuado entenda que o levantamento fiscal deveria ser realizado englobando os exercícios de 1992 e 1993, não pode aceitar tal entendimento, pois sem respaldo legal, ainda consignando que “...se existiram aquisições efetuadas em 1992 que deram entrada no estabelecimento em 1993 elas além de não terem sido consideradas no levantamento fiscal, não foram apresentadas.”.
- XVII. Que, em relação à alegação defensiva “...não rebatida em qualquer momento, portanto verdadeira - que produz a gasolina C e a Maxi. A gasolina tipo C é uma mistura da gasolina tipo A (78%) e do álcool anidro (22%) sendo que na Maxi além destes produtos são incluídos outros aditivos. Efetivamente, comparando o resultado do levantamento fiscal acima indicado, denota-se que as omissões de saídas da gasolina tipo A e do álcool anidro refletem praticamente as omissões de entradas da gasolina tipo C e da Maxi, que, quando da minha Decisão, serão levadas em consideração, atendendo, assim, pleito do impugnante.
- XVIII. que, assim, toma como base o levantamento realizado pelo último revisor fiscal, e o reproduz em seu voto, conforme abaixo descrito:

“EXERCÍCIO DE 1992

O autuante detectou omissão de aquisições das mercadorias levantadas. Entretanto, após as diligências efetuadas ficaram constatadas omissões tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo que as omissões de saídas foram maiores que as de entradas. Por determinações legais, aquela de maior expressão monetária (as de saídas) absorve a outra (as de entradas), pois nela incluída. Ressalto neste momento que embora se esteja exigido o valor do ICMS sobre as saídas e não sobre as entradas, o fulcro da autuação continuou o mesmo, pois ambas as irregularidades se referem á saídas de mercadorias tributáveis desacobertadas do competente documento fiscal.

Entretanto, para o cálculo do imposto a ser exigido, é necessário se levar em consideração a “produção” da gasolina tipo C, conforme meu posicionamento anteriormente exposto. Assim, da omissão das saídas de gasolina tipo A e do álcool anidro deve ser abatida a omissão de entradas da gasolina tipo C, o que excluiu do levantamento fiscal as diferenças da gasolina tipo A e do álcool anidro e diminui a diferença de entradas da gasolina tipo C, conforme abaixo indicado.

Omissão saídas		Omissão de Entradas	
. Gasolina A	774.582	Gasolina C	950.450
. Álcool Anidro	160.089	DIFERENÇA	-15.779
TOTAL	934.671		

Observe que a diferença de entrada de 15.779 litros de gasolina tipo C tem razão de ser, uma vez que neste ano a empresa recebeu, por transferência, gasolina tipo C. No entanto, como as omissões de saídas continuam maiores que as de entradas, o imposto a ser exigido recai sobre elas no valor de R\$47,60, conforme abaixo.

MERCADORIAS	OMISSÃO ENTRADAS	OMISSÃO SAÍDAS	PREÇO MÉDIO	BASE CÁLCULO	ICMS ENTRADA	ICMS SAÍDAS
Óleo Diesel	0	174.826	4.404,3720	769.998.739,27	0,00	130.899.785,68
Álcool Hidratado	11.946		3.507,0340	41.895.028,16	10.473.757,04	0
Álcool Anidro	0	0	3.321,8194	0,00	0,00	0,00
Gasolina A	0	0	3.886,0956	0,00	0,00	0,00
Gasolina C	15.779		3.592,2482	56.682.084,35	14.170.521,09	0
TOTAL					24.644.278,13	130.899.785,68
					R\$8,96	R\$47,60

EXERCÍCIO DE 1993

O autuante exigiu o ICMS tanto pela omissão de entradas das mercadorias como pela omissão de saídas. Após as diligências efetuadas esta situação permaneceu. No entanto, o imposto a ser exigido recai sobre o de maior expressão monetária.

E, mais uma vez, para o cálculo do imposto a ser exigido, é necessário se levar em consideração a “produção” da gasolina tipo C e Maxi, a abatendo das saídas do álcool anidro e da gasolina A, conforme abaixo indicado.

Omissão saídas		Omissão de Entradas	
. Gasolina A	1.710.036	Gasolina C e Maxi	2.076.950
. Álcool Anidro	471.227	DIFEERENÇA	104.313
TOTAL	2.181.263		

Esta diferença de 104.313 litros de gasolina A e de álcool anidro devem continuar no levantamento fiscal como omissões de saídas, pois foram vendas sem documentação fiscal, não tendo pertinência o argumento da defesa de que não existiu nenhuma omissão de saídas das referidas mercadorias. Como o preço médio das duas mercadorias é o mesmo (Cr\$133,9025), unir suas quantidades não influencia no cálculo final do imposto, conforme a seguir indico.

MERCADORIAS	OMISSÃO ENTRADAS	OMISSÃO SAÍDAS	PREÇO MÉDIO	BASE CÁLCULO	ICMS ENTRADAS	ICMS SAÍDAS
Óleo diesel	297.142	0	86,7691	25.782.743,91	4.383.066,47	0,00
Álcool hidratado	0	15.643	101,5329	1.588.279,15	0,00	397.069,79
Gasolina A e Álcool Anidro	0	104.313	133,9025	13.967.771,48	0,00	3.491.942,87
Gasolina C e Maxi	0	0	122,5825	0,00	0,00	0,00
TOTAL					4.383.066,47	3.889.012,66
					R\$1.593,84	R\$1.414,19

Neste exercício as omissões de entradas foram maiores que as de saídas. Diante da norma legal, o imposto a ser exigido recai sobre estas entradas, porém no valor de R\$1.058,53, conforme apurado pela fiscalização, pois neste momento não se pode aumentar o valor do imposto lançado no Auto de Infração.”

INFRAÇÃO 11:

- I. que este item trata da exigência do imposto, por antecipação tributária, referente a mercadorias que, quando de suas saídas do estabelecimento autuado, se enquadraram no regime da substituição tributária;
- II. que, quando do lançamento fiscal o imposto exigido se referiu ao exercício de 1993, pois no exercício de 1992 o autuante não apurou qualquer saída de mercadorias desacompanhada de documento fiscal, entretanto, após os diversos saneamentos realizados, ficaram constatadas diferenças nestas saídas, mas, como não houve o lançamento não se pode exigir o imposto que seria devido;
- III. que, porém, para o exercício de 1993, o ICMS é exigido sobre as diferenças de saídas sem notas fiscais apuradas sobre as mercadorias que neste momento se enquadraram no regime da substituição tributária e o imposto é devido por antecipação tributária;
- IV. que as razões defensivas foram as mesmas apresentadas para as infrações 8 e 9, já apreciadas, e que, assim, deve ser mantida parcialmente a infração no valor de R\$183,84, conforme demonstrativo que elabora em seu voto, que envolve os produtos álcool hidratado, gasolina A, e álcool anidro, ao tempo que ressalta que a multa é de 60%, e não de 70% conforme aplicada pelo autuante, a teor do art. 61, III, “b”, da Lei nº 4.825/89.

Ao final do seu voto, recorre de ofício da sua Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Inconformado com o Julgado em relação às infrações descritas nos itens 8, 9, 10 e 11, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário – fls. 660 a 663 dos autos – onde pede a reforma da Decisão ao argumento de que a JJF não abordou matéria imprescindível para demonstrar a improcedência da presunção fiscal, ao não aplicar o percentual de 0,6% de que trata a Portaria nº 05 do DNC às suas aquisições, o que reduziria substancialmente as diferenças que remanesceram, solicitando, assim, que tal percentual seja aplicado.

A PGE/PROFIS, em seu opinativo de fls. 668 e 669, opina pela conversão do processo em diligência para que seja aplicado o referido percentual às infrações contestadas em sede recursal.

Às fl. 673/674 a então Relatora converteu os autos em diligência á Coordenação de Petróleo e Combustível - COPEC - para que esta se manifestasse: 1 - sobre a pertinência da alegação recursal em relação à expansão volumétrica e se tal fenômeno influencia no resultado da auditoria de

estoques realizada e 2 - em caso, positivo, respondesse como se pode mensurar tal variação, de forma a neutralizá-la, obtendo-se um resultado sem essa distorção. Também requer 3 - se é possível aplicar o percentual de 0,6% citado pelo recorrente nas auditorias de estoque de combustíveis e de que forma tal consideração influencia o resultado da ação fiscal; 4 - que seja informado se a Resolução CNP nº 06 e a Portaria DNC nº 5 estavam em vigor à época dos fatos geradores do lançamento; 5 - que fossem apresentados novos demonstrativos, se necessário e, 6 que fossem anexadas as referidas normas.

Às fls. 676 a 679, consta Parecer da COPEC, do qual tomaram ciência o recorrente e o autuante, sem se manifestarem, onde, em resumo, conclui o setor especializado o que se segue:

ITEM 1 DA DILIGÊNCIA: *“..que o volume ocupado pelo petróleo e os seus derivados no estado líquido sofre forte influência da temperatura, ocorrendo variações volumétricas de acordo com as condições climáticas de cada região. Como a temperatura média no Estado da Bahia é sempre superior a 20° C a empresa obtém um incremento no estoque físico que não foi tributado pela refinaria.”*

ITEM 2 DA DILIGÊNCIA: *“A utilização da unidade de medida volumétrica à temperatura de 20° C é um procedimento padrão nos faturamentos das refinarias e destilarias, com fundamento previsto na Portaria nº 282 do MTIC, de 18 de outubro de 1948, que dispõe sobre instruções destinadas a regular a medição de volumes nas transações comerciais e na já citada Portaria nº 27, também do MTC. No entanto, a adoção de temperatura de referência é seguida tão somente nas saídas promovidas pelas refinarias e pelas usinas\distribuidoras de álcool. A partir das distribuidoras nas operações de saída de mercadorias, seja para venda ou transferência do combustível, é utilizada a unidade de medida litro, na temperatura ambiente, variável de acordo com as condições climáticas de cada região. Entendo que não cabe a neutralização deste ganho volumétrico, devido à variação de temperatura, tendo em vista que o volume acrescido foi comercializado para os clientes da empresa. Sendo assim, o ICMS incide sobre o ganho de volume de combustível em função da variação acima de 20° C da temperatura, visto que se trata de fato gerador do imposto a saída da mercadoria, a qualquer título, ainda que para estabelecimento do mesmo contribuinte. Sendo, no caso em tela, tributado por antecipação tributária”.*

ITEM 3 DA DILIGÊNCIA: Após informar que a norma legal que trata do percentual de perdas de 0,6% é a Resolução CNP nº 07/69, alterada pela Portaria CNP nº 09/92, consigna que tais normas *“...tratam é do percentual de perdas por evaporação e manuseio a título de ressarcimento das despesas de transferências, por cabotagem, de derivados de petróleo até o limite máximo fixado no Art. 1º da portaria DNC nº 09, de 26\03\1992, ou seja, 0,6%. Sendo, assim, não é admissível a aplicação de tal percentual para a correção do estoque nas distribuidoras de combustível.”.*

ITENS 4 e 5 DA DILIGÊNCIA: Informa que está em vigor a Resolução CNP nº 07/69, alterada pela Portaria CNP nº 09/92 – anexando-as aos autos – e ainda informa que a Resolução CNP nº 06/70 já está anexada aos autos às fls. 509 a 545.

ITEM 5 DA DILIGÊNCIA: Aduz que não é necessária a realização de novos demonstrativos, *“ já que as auditorias de estoque realizadas demonstram o ganho de volume ocorrido com a variação de temperatura”*

Às fl. 693/694, consta opinativo da PGE/PROFIS pelo Não provimento do Recurso Voluntário no sentido de que *“..a legislação aplicável prevê o ressarcimento às refinarias das perdas ocorridas no transporte, manuseio e evaporação dl combustível, o que significa dizer que, essas (refinarias) serão reembolsadas do valor pago pela mercadoria não efetivamente recebida”.* Concluiu assim que *“..Não vislumbro qualquer aplicabilidade da legislação em comento aos postos de combustíveis que adquirem combustível das Refinarias. Entendo que a questão se resolveria no campo da prova, caso houvesse, da efetiva perda por evaporação do combustível*

Submetido o processo à pauta suplementar, esta 1ª CJF deliberou pela remessa dos autos em diligência à COPEC, para novo pronunciamento quanto à questão da variação volumétrica, diante de novo entendimento sobre a matéria em foco. – vide fls. 697 e 698.

Às fls. 699 a 703, consta Parecer da lavra do mesmo fiscal da COPEC que já tinha se manifestado sobre a matéria, onde ratifica o entendimento exposto sobre a questão no Parecer anteriormente exarado.

A PGE/PROFIS, às fl. 706, verso, reitera o Parecer anteriormente proferido.

Em nova apreciação do processo em pauta suplementar, a 1ª CJF, às fl. 709, deliberou pela remessa dos autos desta feita para o Coordenador da COPEC se manifestar, diante da resposta exarada através do Parecer GECOT nº 9695/2008 sobre a matéria, trazendo entendimento no sentido de não-incidência do ICMS na ocorrência de variação volumétrica.

Em Parecer de fls. 711 a 714, o Gerente de Fiscalização da COPEC conclui no sentido de que “.. *em razão da impossibilidade de mensurar o percentual de variação volumétrica à época dos fatos, seria razoável através de uma interpretação extensiva, aceitar o percentual de 0,6% admitido pela ANP como limitador de perdas na quantidade de combustíveis comercializados pelos Postos Revendedores para as Distribuidoras de Combustíveis, tanto para os combustíveis derivados de petróleo quanto para o álcool etílico hidratado.*”

Em Parecer a PGE/PROFIS - verso da fl. 723 – novamente ratifica o Parecer anteriormente proferido, e ressalta que, em que pese à devolução dos autos à COPEC foi ratificado o entendimento de que, ainda que se admita o percentual de 0,6% para fins de variação volumétrica dos combustíveis, não foi possível refazer o demonstrativo por falta de elementos essenciais, como densidade, umidade, temperatura, etc., além do que o recorrente não se manifestou.

VOTO

Inicialmente, quanto ao Recurso Voluntário, que se limita a pleitear a aplicação do percentual de perdas de 0,6% sobre as aquisições do estabelecimento no levantamento quantitativo realizado para a apuração das infrações constantes dos itens 8, 9, 10 e 11, devemos de logo consignar que esta perda não se confunde com a variação volumétrica a que se reportou inicialmente a primeira relatora deste processo e que foi objeto das diligências realizadas em sede de segunda instância.

Como bem explicou o diligente da COPEC no Parecer de fl. 676, o percentual em tela refere-se a perdas por evaporação e manuseio na cabotagem (transporte) de derivados de petróleo, a título de ressarcimento financeiro das despesas de transferência, como estabelece a Resolução do Conselho Nacional de Petróleo nº 7, de 17/06/69, em seu art. 9º, alterado pelo art. 1º da Portaria nº 9, de 26/03/92, do antigo Departamento Nacional de Combustíveis – DNC – hoje Agência Nacional de Combustíveis – ANP, conforme se verifica da leitura dos referidos diplomas legais, anexados às fls. 685 a 687.

Ainda a questão foi tratada pela Portaria nº 26, de 13/11/92, expedida pelo DNC, que ao instituir o Livro de Movimentação de Combustíveis para registro diário dos estoques de combustíveis dos postos revendedores expressamente consignou a possibilidade de consideração do percentual de perdas para o estoque físico no limite de 0,6%, mas não se refere às distribuidoras, atividade exercida pelo recorrente.

Já a variação volumétrica, a que se referem a Resolução CNP nº 6, de 25/06/1970 e a Portaria nº 27, de 19/02/59 do Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio – MTIC, trata-se de fenômeno que ocorre na densidade e volume de combustíveis em razão da temperatura. Tais normas legais regulam coeficientes de correção de preços dos derivados de petróleo para as vendas que se realizarem à temperatura superior a 20°C, com o fim de impedir que o consumidor de tais produtos pagasse mais o que devido, como expressamente está dito no “considerando” da Resolução acima citada.

Do exposto, podemos concluir que:

1. não há como aplicar ao levantamento quantitativo de estoques o percentual de perdas pleiteado pelo recorrente, visto que se trata de mera fórmula para ressarcimento financeiro no transporte por cabotagem de derivados de petróleo, inclusive condicionado a inexistência de seguro, não havendo previsão legal ou regulamentar que ampare sua aplicabilidade ao estoque físico dos referidos produtos para efeito de ICMS;
2. a possibilidade de aplicação do percentual de perdas sobre o estoque físico de combustíveis somente tem previsão na legislação pertinente para Postos Revendedores, não se estendendo às distribuidoras e,
3. a sugestão da GEFIS/COPEC – fl. 711 – no sentido de aplicar o multicitado percentual de perdas em razão da impossibilidade de mensuração da variação volumétrica, por desconhecimento da temperatura quando da aquisição dos produtos objetos do levantamento quantitativo, não merece a mínima guarida, a uma porque, como dito acima, é um ressarcimento financeiro e não há previsão na legislação do ICMS para tal aplicação, e, a duas, porque em nenhum momento o recorrente em sua peça recursal pleiteou a aplicação da variação volumétrica ou alegou que as diferenças de estoque seriam decorrentes desta variação, conquanto de fato a variação volumétrica não implique em fato gerador do ICMS, como já se pronunciou a SEFAZ, através de Parecer exarado pela Diretoria de Tributação de nº 9695/2008, e nem está a se exigir ICMS no presente lançamento em decorrência deste fato, além do que seria impertinente a sua aplicação, pois neste Auto de Infração está sendo exigido imposto decorrente de omissão de saídas, e não de entradas.

Por fim, ainda devemos acrescentar que não houve omissão por parte do julgador de Primeira Instância como alega o recorrente ao afirmar que este não abordou a questão da aplicação do percentual de perda de 0,6%. Como se verifica do voto prolatado, a Relatora expressamente consignou que *“...Também houve questionamento em relação ao percentual de perda (0,6%) dos combustíveis adquiridos com base na Portaria nº 05 do extinto DNC (atual ANP). Este, de igual forma, é argumento pertinente. No entanto, o cálculo apresentado pelo autuado não está correto. O cálculo a ser realizado não pode ser sobre todas as entradas e, simplesmente, subtrair da diferença das omissões de entradas apuradas. Esta diferença deve ser abatida das quantidades totais (aquelas adquiridas com notas fiscais e as adquiridas sem apresentação dos documentos fiscais). Nesta situação, as omissões de entradas aumentam. Como ele não foi aplicado, não o levo em consideração já que aumentaria todas as omissões de entradas apuradas, não podendo os valores, neste momento, serem majorados.”*

Assim, entendemos deva ser negado provimento ao Recurso Voluntário.

No que toca ao Recurso de Ofício, cabível diante da desoneração efetuada pela JJF relativa aos itens 6, 8, 9, 10 e 11, entendemos merecer reforma parcial a Decisão recorrida.

Quanto ao item 06, onde se imputa ao sujeito passivo o recolhimento a menos do ICMS devido pela utilização indevida de créditos fiscais de serviços de transporte de mercadorias, serviços estes que teriam sido reembolsados pelo antigo DNC, restou comprovada a insubsistência da exigência fiscal, visto que, embora tenha havido o ressarcimento do frete sobre o combustível, nos termos das Resoluções CNP nºs 16 e 18, de 1984, este era feito sem que o imposto compusesse o valor do frete, como informa o Ofício nº 1.029 expedido pela ANP, anexados aos autos pelo Gerente de Substituição Tributária da SEFAZ às fl. 200.

Neste sentido, como bem frisou a Relatora da JJF, incabível a aplicação ao caso concreto da regra de vedação de crédito constante do inciso V do art. 97 do RICMS/89, que se aplica na entrada de mercadorias no estabelecimento quando o imposto houvesse sido devolvido no todo ou em parte ao próprio ou a outros contribuintes.

No que se refere aos itens relativos ao levantamento quantitativo de estoque – itens 08 a 11 – as diversas diligências realizadas nos autos depuraram o trabalho fiscal dos equívocos cometidos

pelo autuante, tais como a utilização equivocada do livro Registro de Inventário da empresa Petrobrás - que estocava as mercadorias do sujeito passivo – para elaboração do levantamento quantitativo, quando o correto seria a utilização dos livros fiscais da empresa autuada; a inclusão indevida no levantamento de remessas e devoluções entre o autuado e a Petrobrás (CFOP 5.99 e 1.99) e das remessas e devoluções de armazenagem entre o autuado e suas filiais, e ainda erro de somatório no quantitativo dos produtos.

Ainda houve a correta adequação do levantamento quantitativo às regras da Portaria nº 445/98, remanescendo as diferenças apontadas especificamente nos demonstrativos inseridos no voto da Relatora.

Registramos, no entanto, que discordamos da Decisão recorrida em relação ao entendimento manifestado quanto à gasolina A e o álcool anidro, no sentido de que *“A gasolina tipo C é uma mistura da gasolina tipo A (78%) e do álcool anidro (22%) sendo que na Maxi além destes produtos são incluídos outros aditivos. Efetivamente, comparando o resultado do levantamento fiscal acima indicado, denota-se que as omissões de saídas da gasolina tipo A e do álcool anidro refletem praticamente as omissões de entradas da gasolina tipo C e da Maxi, que, quando da minha Decisão, serão levadas em consideração, atendendo, assim, pleito do impugnante.”*. Tal entendimento, frise, importou em alteração no quantitativo dos citados produtos e no quantum apurado pelo revisor da IFEP na última diligência realizada nos autos antes do primeiro julgamento de Segunda Instância. Entendemos, portanto, que não há amparo para tal alteração, devendo ser mantidos os demonstrativos elaborados pela ASTEC nos quantitativos apurados.

Por outro lado, ao efetuar a revisão fiscal solicitada pela JJF, adequando as exigências fiscais referentes ao levantamento quantitativo às regras da Portaria nº 445/98, se apurou valores a maior que os originariamente lançados, importando em agravamento das infrações imputadas. Assim, como tal agravamento importa em majoração de valores não lançados no presente Auto de Infração, devem ser mantidos os valores originariamente lançados, na forma do demonstrativo abaixo, registrando-se que não há possibilidade de representarmos à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal, nos termos do art. 156 do RPAF/BA, diante da ocorrência da decadência, nos termos do art. 173 do CTN.

Registre-se, ainda, que, em relação à infração descrita no item 11, onde se exige o ICMS devido a título de substituição tributária, embora o diligente tenha apurado débito para o exercício de 1992, o lançamento originário não se reportou a tal exercício, mas apenas ao exercício de 1993, como bem ressaltou a Decisão recorrida, não podendo, assim, ser exigido imposto para o exercício de 1992, além do que a multa correta é de 70%, por se tratar de débito apurado através de levantamento quantitativo, e não a multa de 60%, como lançado pelo autuante.

INFRAÇÃO 08:

Valor lançado R\$125,74

Valor apurado pela ASTEC: R\$314,20

Valor devido: R\$125,74

INFRAÇÕES 09 e 10:

Valores lançados R\$1.058,53 e R\$4.693,61, respectivamente.

Valor apurado pela ASTEC: R\$369 e R\$26.696,80, respectivamente.

Valor total devido: R\$5.752,14

INFRAÇÃO 11 – Exercício de 1993

Valor lançado: 419,72

Valor apurado pela ASTEC: R\$3.470,58

Valor devido: R\$419,72

Diante das razões acima aduzidas, somos pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, modificando parcialmente a Decisão recorrida, nos termos acima expostos e no demonstrativo de débito atualizado abaixo conforme as alterações citadas, devendo ser homologados os valores recolhidos pelo sujeito passivo:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO								
Seq.	Infr.	D. Ocorrência	D. Vencimento	Aliq (%)	Vlr. Histórico	Vlr. Julgado- JJF	Vlr. Julgado- CJF	Multa (%)
1	1	09/12/1992	09/12/1992	17	6,33	6,33	6,33	60
2	2	09/12/1992	09/12/1992	17	1,60	1,60	1,60	60
3	3	15/01/1993	15/01/1993	17	1,52	1,52	1,52	60
4	4	09/02/1993	09/02/1993	17	21,02	21,02	21,02	60
5	5	09/02/1993	09/02/1993	17	0,47	0,47	0,47	60
6	6	09/02/1993	09/02/1993	17	125,74	0,00	125,74	70
7	7	09/04/1993	09/04/1993	25	2,90	2,90	2,90	60
8	8	09/05/1993	09/05/1993	17	2,61	0,00	0,00	0
9	9	09/03/1994	09/03/1994	25	15,50	15,50	15,50	60
10	10	09/03/1994	09/03/1994	17	1.058,53	1.058,53	1.058,53	70
11	11	09/03/1994	09/03/1994	17	4.693,61	47,60	4.693,61	70
12	12	09/03/1994	09/03/1994	17	419,72	183,84	419,72	70
13	13	09/03/1994	09/03/1994	0	0,00	0,00	0,00	0
TOTAL					6.349,55	1.339,31	6.346,94	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 0263335607/97, lavrado contra **ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LTDA. (COSAN COMBUSTÍVEIS E LUBRICANTES S.A.)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$6.346,94**, corrigido monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre o valor de R\$49,34 e 70% sobre o valor de R\$6.297,60, previstas no art. 61, incisos III, alínea “b”, VIII, “a” e IV, “a”, da Lei nº 4.825/89, e dos acréscimos moratórios, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de fevereiro de 2011.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS