

PROCESSO - A. I. N° 206960.0010/08-0
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3^a JJF n° 0094-03/11
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNET - 27/12/2011

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0355-11/11

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES EFETUADAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXERCÍCIOS FECHADOS. COMBUSTÍVEIS. **a)** LANÇAMENTO DO IMPOSTO: **a.1)** OMISSÕES DE SAÍDAS INCLUSIVE A TÍTULO DE PRESUNÇÃO DE SAÍDAS ANTERIORES. **a.2)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. **a.3)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Inobservância da orientação da Portaria n° 445/98, haja vista que, como se trata de empresa que comercializa mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (distribuidora de combustíveis), com o pagamento do imposto por antecipação se encerra, em princípio, a tributação sobre as operações posteriores, sendo impróprio exigir-se o imposto sobre omissão de saídas, bem como com base nas omissões de entradas a título de presunção de omissão de “saídas anteriores”. Os vícios procedimentais neste caso são insanáveis, porque o § 1º do art. 18 do RPAF somente admite o saneamento de “eventuais” incorreções ou omissões ou a inobservância de exigências meramente formais. Lançamentos nulos por falta de certeza e liquidez. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício face do Acórdão em referência que julgou pela Procedência Parcial unicamente quanto à 6^a infração admitida pelo contribuinte, destinando-se o reexame e julgamento por este Colegiado às demais sobre as quais houve a desoneração do débito lançado de R\$1.250.423,20 para R\$79,84, já pago. São estas as cinco primeiras infrações sobre as quais houve a desoneração total:

1. falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a omissão de saídas de mercadorias efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem escrituração, “decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas” [sic], fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2003 – querosene granel), levando-se em conta, no cálculo do imposto, a diferença de maior valor monetário, a das saídas, sendo lançado tributo no valor de R\$ 308,62, com multa de 70%;
2. falta de recolhimento de ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, tendo o fato sido apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2003 – álcool hidratado granel), sendo lançado tributo no valor de R\$ 37.965,65, com multa de 70%;

3. falta de recolhimento de ICMS constatada em face da existência de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, lançando-se o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas [tendo o fato sido apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2003 – gasolina C granel)], sendo lançado tributo no valor de R\$ 385.622,90, com multa de 70%;
4. falta de recolhimento do imposto [ICMS], na condição de responsável solidário, por ter o autuado adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, sendo o fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2003 – óleo combustível A-1 granel), lançando-se imposto no valor de R\$ 42.264,42, com multa de 70%;
5. falta de recolhimento do imposto [ICMS] por antecipação, sobre o valor acrescido, por ter a empresa adquirido mercadorias de terceiros sem documentos fiscais, estando ditas mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, tendo o fato sido apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2003 – óleo combustível A-1 granel), lançando-se o imposto no valor de R\$ 13.296,39, com multa de 60%;

O autuado através de advogado defendeu-se às fls. 102/133 reportando-se, de início, ao que denominou por fenômeno que deu origem parcial a todas as infrações, aclarando que a legislação impõe-lhe que a aquisição dos produtos que comercializa seja na temperatura de 20%, cuja venda deve obedecer a temperatura ambiente, passando a transcrever a norma respectiva.

Disse que essa diferença de temperatura ocasiona por evidente diferença entre as quantidades que adquire e as vendidas, aspecto nodal este que obriga a análise para adequada avaliação meritória, por revelar-se preciso a ciência de que a movimentação de mercadorias que derivaram na autuação tem como característica intrínseca à variação de seu volume, mormente em virtude das condições climáticas, as quais, embora isoladamente em cada operação não seja relevante, mas o é considerando todo o volume movimentado no período de um semestre ou um ano a representar uma diferença considerável entre os volumes adquiridos e os vendidos.

Nesta senda, mencionou que não foi apenas essa particularidade que foi desconsiderada, a viciar o lançamento de ofício.

E assim alegou que houve um grande equívoco nos dados registrados no SINTEGRA e que ao escriturar os volumes adquiridos dos combustíveis - gasolina C, querosene e álcool hidratado, ao invés de lançar os volumes adquiridos das refinarias e usinas, faturadas na temperatura de 20° C, como consta das notas fiscais, informou volumes que não correspondem com as quantidades recebidos e, que, portanto, o fisco supôs equivocadamente que os produtos são adquiridos e vendidas com a mesma temperatura e que o sujeito passivo deu entrada no estoque, passando a invocar o princípio da verdade material, e que os dados por si informados registrado novo SINTEGRA o foram equivocadamente, o que levou os autuantes a presumir omissão de saídas por discrepância entre o estoque final e o resultado da diminuição do volume das vendas das notas fiscais de entradas menor do que aquele das notas fiscais de saídas.

Mas que, entretanto, como se infere dos carimbos constantes das notas fiscais de aquisição, acostados a este processo por amostragem, a quantidade por si adquirida diverge daquela informada e registrada no SINTEGRA com base no que foi procedido pela fiscalização.

Adentrando no mérito, argumentou sobre a ausência de correlação entre a temperatura constante das notas fiscais (20° C) e a temperatura dos volumes escriturados e que o Fisco não realizou a conversão da temperatura, o que inviabilizou a constatação de que todas as aquisições de

combustíveis estavam acobertadas pelas notas fiscais, não tendo havido a venda sem emissão de documento fiscal.

Argumentou que foi elaborado pelo setor técnico da Petrobrás, em conformidade com as regras do antigo DNC e atual ANP.

Pontuou que ao realizar a aquisição de determinada quantidade de combustível, após o bombeio do produto, que procede à conversão de 20° C para temperatura ambiente o que causa o registro em determinadas vezes superior à quantidade registrada nas notas fiscais.

Como suporte doutrinário da tese defensiva, reportou-se ao Parecer exarado pelo douto Sacha Calmon, transcrevendo-o, parcialmente, e que estava anexando-o à fl. 67, afirmando que nada justifica a exigência do imposto eis que já houve a tributação respectiva.

Mencionou que para elidir qualquer dúvida, que recompôs seu estoque convertendo os volumes na temperatura ambiente para temperatura de 20°C, para evidenciar que não houve qualquer omissão de saída de mercadorias.

No item VI – Inocorrência de saídas não declaradas –impossibilidade de presunção de operações não contabilizadas -, reitera os argumentos já declinados, requerendo a análise das planilhas e documentos juntados com a impugnação, para fins de verificação de que a diferença decorreu das referidas variações de temperatura.

No item VII - se manifestou sobre os percentuais de variações admissíveis para a atividade de distribuição de combustíveis afirmando que em virtude dessas variações nos estoques de combustíveis decorrentes dos fatores supra mencionados, que a ANP, sucessora do CNP e do DNC e que se trata de uma autarquia federal vinculada ao Ministério de Minas e Energia, detentora da competência para promover a regulação, contratação e fiscalização das atividades econômicas integrantes da indústria do petróleo, termos da Lei nº 9.478/97, e também do IBP, que tem como objetivo fundamental a promoção da pesquisa e o desenvolvimento na indústria do petróleo e gás, petroquímica e afins, nos aspectos científico, técnico, econômico e estatístico, bem como de elaboração de normas técnicas, consideram razoável e admissível, segundo os padrões reconhecidos nacional e internacionalmente na atividade de distribuição de combustíveis, as diferenças apuradas em relação ao volume total de derivados de petróleo comercializados num período de um ano, na estocagem, no transporte e no manuseio desses produtos, um índice de perda situado na ordem de 0,4% a 0,72%, a teor da Resolução CNP nº 07/69, do Ofício nº 2910/SAB, do Parecer do IBP no qual é citada essa Resolução.

E, que, portanto, resta comprovado que os órgãos competentes para essa atividade de regulação e fiscalização do setor de combustível admitem como razoável os percentuais de variação nos estoques de 0,4% e 0,72%, a se concluir que as diferenças apuradas no auto infracional em comento estão dentro desse padrão de normalidade, não sendo legítimo imputar-lhe o cometimento de qualquer infração.

Em seguida, trouxe à baila à fl.119, um quadro mediante o qual disse pretender evidenciar o percentual de variação dos volumes de combustíveis objeto da autuação.

Complementou que as planilhas (docs. 11, 12 e 13) sintetizam e evidenciam as referidas diferenças entre o volume faturado a 20° C e o efetivamente recebido na temperatura de 20° C e que resta cristalina a prova de que a variação apurada pelo Fisco nos seus estoques encontra-se condizente com os percentuais admitidos pela legislação.

Faz menção ao fato de que, se o julgador necessitar converter o PAF em diligência fiscal para comprovar as suas alegações, que se dispõe a apresentar toda a documentação que se referiu na impugnação e o que mais for preciso, e que a lógica da apuração do controle de estoque deve basear-se nas normas oriundas da ANP.

Passou no item VIII a argumentar que a fiscalização desconsiderou diversos fatores como querosene – granel (docs. 14 e 15); álcool hidratado (docs. 16, 17, 18 e 19); gasolina comum (

docs. 20, 21, 22 e 23); óleo combustível (docs. 24, 25 e 26), ali esclarecendo, especificadamente, os erros incorridos pela fiscalização.

No item IX reportou-se sobre o recolhimento do ICMS por substituição tributária, trazendo a lume o teor do art. 512 A do RICMS, e seus incisos I, alínea a, item 1 e 3, como também o art. 511, II, “a”, item 1 e 2.2, ponto em que volta valer-se da posição doutrinária do insigne jurista Sacha Calmon sobre a técnica de substituição tributária.

Nesse passo, invoca o Convênio ICMS 03/99, alegando que este normatizou apenas um dos elementos que integram a complexa base de cálculo da substituição tributária nas operações de combustível, que é o preço do litro de combustível, e que o montante a pagar de ICMS não é encontrado por uma simples aplicação da alíquota sobre o preço do combustível, e que a base de cálculo respectiva comporta dois elementos, sendo um que estabelece o critério de medição do combustível –primeiro elemento- sobre o qual se fixará um preço –segundo elemento- e que o dito convênio trata apenas sobre esse segundo elemento.

E, que, a despeito das normas desse convênio, nada autoriza a cobrança do ICMS no caso de haver eventuais ganhos em função da variação de temperatura verificada nas diversas etapas da cadeia de circulação de combustíveis.

Invoca, nessa esteira argumentativa, que o STF ao julgar a ADI nº 1.851/AL chancelou o que ficou conhecido como definitividade da substituição tributária, tendo em vista o caráter definitivo do fato gerador da substituição tributária, passando a transcrever parcialmente o julgado, e que, dessa forma, foi assentado o entendimento de que na aplicação do instituto da substituição tributária não caberia restituição ou complementação pago pelo contribuinte substituto.

Alegou que nessa lógica de raciocínio, é incabível buscar a restituição ou complementação do imposto pago pelo contribuinte substituto em face da diferença entre o preço real e o presumido (PMPF), o que também seria incabível ao Fisco pretender cobrar complementação sobre a variação de volume de uma mercadoria que foi integralmente tributada na primeira etapa por toda a cadeia, mormente quando não há qualquer previsão legal nesse sentido para servir de amparo.

Novamente, em socorro de sua tese, trouxe a lume posicionamento do ilustre jurista Sacha Calmon, no bojo do qual se fez referência a julgados do STF.

Pugnou, por fim, pelo acolhimento dos fundamentos ali expostos em sua defesa, para ser declarada a improcedência do Auto de Infração.

Por cautela, alegou que caso o levantamento pormenorizado não fosse acolhido pelo CONSEF, pela sua primeira instância de julgamento, que em substituição ao que foi apresentado ao autuante, se colocava à disposição para apresentar demais documentos com vistas a propiciar a realização de diligência fiscal para apuração de tudo quanto por si argüido, como lhe garante o art. 8º, IV, do Decreto nº 7.629/99.

Na informação fiscal de fls. 223/228, os autuantes rechaçaram integralmente as razões de defesa, asseverando, em síntese, que o autuado como outras distribuidoras de combustíveis, comercializam uma quantidade do seu estoque oriunda das variações volumétricas de seus produtos livre de tributação, tendo em vista que não há registro fiscal dessa quantidade a maior. Apontara como outro aspecto para oporem-se, de que sempre que regularizam seus estoques utilizando de “ajustes”, “variações” e “acertos” de forma que nunca apresentam qualquer diferença de estoque de combustível, apenas que nos arquivos magnéticos do SINTEGRA que enviam ao Fisco, como se infere, o sujeito passivo registra as quantidades constantes das notas fiscais dos remetentes (refinaria ou usina de álcool, porém não contabilizam seus estoques utilizando essas quantidades. Por fim, pedem pelo julgamento pela procedência da autuação conforme o levantamento residente às fl. 06 a ele anexo.

Remetido os autos à 3ª JJF como se depreende da fls. 234 e 234-A, os julgadores de primeiro grau deliberaram por converter o PAF em diligência à ASTEC, tendo sido emitido o PARECER ASTEC nº 143/2010, no qual há manifestação, em suma, de que o CNP por meio da Resolução nº 06, de

25/06/70 instituiu tabela para correção de densidade (razão entre a massa e volume) com vistas a corrigir a variação volumétrica tendo por base a temperatura e comercialização na produção, que é de 20° C, cujas tabelas foram anexadas à diligência, esclarecendo que em face da ASTEC não possuir o aplicativo do SAFA (sistema de auditoria fiscal automatizada) para conferência dos novos arquivos com os livros e documentos fiscais, sugeriu a remessa dos autos à SAT/COPEC para análise correspondente, anexando documentos diversos de fls. 239/377, do que foram intimados tanto os autuantes como o autuado.

Ás fls. 379/407 consta à auditoria de estoque realizada pela SAT, tendo os autuantes se manifestado às fls. 408, afirmando que com esse novo procedimento realizado com o SAFA, disse que foram empregados os mesmos critérios considerando os ajustes fornecidos pelo contribuinte e que desse resultado feitos com base nos novos arquivos do SINTEGRA, que se encontra anexos (fls. 01 a 29), e que foram apuradas diferenças maiores na auditoria de estoques do que aquelas levantadas no processamento original.

Às fls. 414/416 encontra-se a manifestação do autuado que afirma a falta de conclusão objetiva quanto a possível alteração do lançamento tributário e que os anexos referidos de fls. 01 a 29 não apresentam o mesmo padrão de apresentação do Auto de Infração a impossibilitar que através deles haja a identificação sobre qualquer possível alteração no crédito tributário. E que, diante dessa inconclusão, requereu a elaboração de Parecer conclusivo; apresentação de novo relatório seguindo rigorosamente o padrão de apresentação utilizado na autuação e, caso, de fato, ocorresse retificação do crédito tributário impugnado, que deveria ser objeto de homologação pelo CONSEF.

A JJF dirimiu a lide, em síntese, sob os fundamentos seguintes:

(...) Em atenção às ponderações da defesa, esta Junta determinou a realização de diligência pela Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho, a fim de que fossem revistos os cálculos dos valores dos itens 1º, 2º, 3º, 4º e 5º, levando-se em conta na determinação dos estoques os índices de variação volumétrica dos combustíveis admitidos pelos órgãos competentes no âmbito federal ou das agências reguladoras, recomendando-se na mesma diligência que, ao final, os resultados apurados fossem compatibilizados com a orientação da Portaria nº 445/98.

A diligência foi cumprida apenas em parte. De acordo com os elementos carreados aos autos pelo auditor designado pela ASTEC para cumprir a diligência, foram anexados atos normativos e tabelas de correção de densidade – razão entre massa e volume – destinadas ao cálculo para correção das variações volumétricas das mercadorias em questão. Houve, porém, um problema, porque o auditor não dispunha do aplicativo SAFA (Sistema de Auditoria Fiscal Automatizada), que faz a leitura dos arquivos, e por isso sugeriu que o processo fosse enviado à SAT/COPEC para análise dos arquivos retificados e dos documentos fiscais da empresa, com vistas ao cumprimento da diligência. Os autuantes, ao receberem os autos, em vez de darem cumprimento às solicitações constantes no despacho de diligência (fls. 234-234-A), fizeram uma nova fiscalização, envolvendo mercadorias não contempladas no levantamento originário.

Na diligência foi solicitado que fosse intimado o contribuinte para corrigir os elementos que teriam sido informados erroneamente nos arquivos magnéticos, recomendando-se na mesma diligência que, de posse dos dados apresentados, se fizesse a sua conferência em face dos elementos constantes nos livros e documentos fiscais, e, feito isso, fosse emitida informação sobre a aceitabilidade ou não dos novos elementos, com a devida fundamentação, procedendo-se às correções dos demonstrativos fiscais, se fosse o caso.

Os nobres autuantes não informam se foi feita essa conferência.

No despacho deste órgão julgador determinando a mencionada diligência, foi solicitado que no cálculo das diferenças fossem levados em conta os índices de perda admitidos pelos órgãos competentes no âmbito federal ou agências reguladoras em virtude das variações volumétricas.

Os nobres autuantes não deram importância a esse aspecto. Como também não foi dada importância à recomendação feita naquela diligência no sentido de que os lançamentos fossem compatibilizados com a orientação da Portaria nº 445/98.

Conforme foi salientado no início deste voto, os nobres autuantes, por não atentarem para o fato de que o levantamento envolve mercadorias do regime de substituição tributária, não seguiram os critérios fixados pela Portaria nº 445/98, por duas razões. Primeiro porque, no caso dos itens 1º, 2º e 3º, se fosse para ser cobrado imposto, teriam de ser somadas todas as omissões de entradas e de saídas, para então comparar os dois totais, de modo a identificar qual deles era maior, em atenção à regra do § 1º do art. 60 do RICMS. Além disso, e principalmente, também não foi seguida a orientação da referida portaria porque, como se trata de empresa que

comercializa mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, com o pagamento do imposto por antecipação se encerra, em princípio, a tributação sobre as operações posteriores, sendo impróprio exigir-se o imposto sobre omissão de saídas (item 1º), bem como com base nas omissões de entradas a título de presunção de omissão de “saídas anteriores” (itens 2º e 3º).

Como o fiscal designado pela ASTEC se viu impossibilitado de cumprir a diligência por inteiro, em virtude de não dispor do programa SAFA, sendo por isso enviados os autos à SAT/COPEC e repassados aos fiscais autuantes, a fim de ser feito o processamento dos novos arquivos magnéticos, eles se manifestaram (fl. 408) dizendo: “Os Auditores Fiscais Autuantes consideraram de suma importância efetuar o referido processamento com os novos arquivos magnéticos Sintegra, utilizando o programa SAFA (o mesmo programa utilizado nos levantamentos do Auto de Infração original), e empregaram os mesmos critérios, ou seja, consideraram todos os ajustes fornecidos pelo autuado”. Concluíram observando que o resultado do novo processamento apresentou diferenças maiores do que as levantadas no processamento original.

O fato de haver aumento dos valores seria normal. Manter-se-iam os valores lançados, e, noutra ação fiscal, seria cobrada a diferença.

Porém neste caso a questão é complexa. Se não bastassem os senões assinalados com relação à inobservância da orientação da Portaria nº 445/98, os fiscais autuantes, na revisão efetuada, embora digam que empregaram os mesmos critérios da ação originária, o que fizeram na verdade foi uma nova fiscalização, incluindo mercadorias não contempladas no lançamento originário.

Essa questão foi levantada pelo autuado ao se manifestar sobre o resultado da revisão, tendo reclamado que os novos demonstrativos fiscais não têm o mesmo padrão dos anteriores.

Observe-se que, no caso do item 1º, no levantamento originário (fl. 20) o código da infração era 04.05.02, porém na revisão (fl. 379) o código passou a ser outro: em vez de código 04.05.02, agora é 04.05.03. Isso teria pouca importância, não fossem os demais elementos, pois no levantamento originário a mercadoria tinha a situação tributária “1”, tendo sido cobrado imposto no valor de R\$ 308,62, ao passo que na revisão a mercadoria passou a ter a situação tributária “3”, e agora, em vez de imposto, está sendo cobrada multa de R\$ 50,00, multa esta que já foi objeto do item 6º. Isso certamente não decorre dos arquivos magnéticos. Quem indica a “situação tributária” é o fisco, ao instruir o aplicativo que fará a leitura dos arquivos.

Porém grave mesmo é a situação do item 2º, código 04.05.04. No levantamento originário (fl. 21), a mercadoria objeto do levantamento era, apenas, álcool hidratado granel. Já na revisão (fl. 380), mudou tudo. Agora o levantamento envolve etanol (álcool) anidro, que é coisa bem diversa de álcool hidratado: anidro significa “sem água”, e hidratado significa “com água”. É portanto outra mercadoria. Além disso, embora o levantamento originário dissesse respeito, apenas, a álcool hidratado granel, na revisão as mercadorias são gasolina tipo A granel, gasolina tipo C aditivada, gasolina tipo C, gasolina original C e etanol anidro. Como a fiscalização evidentemente foi outra, tinha de o resultado ser outro: o imposto, que originariamente era de R\$ 37.965,65 (fl. 21), passou com a revisão a ser de R\$ 517.176,82 (fl. 380).

Vício idêntico manifesta-se no item 3º, código 04.05.05: no levantamento originário (fl. 22), a mercadoria era gasolina C granel, porém na revisão (fl. 382) a mercadoria passou a ser diesel B marcado granel. A fiscalização é portanto outra, tanto assim que o imposto, que originariamente era de R\$ 385.622,90 (fl. 22), passou com a revisão a ser de R\$ 364,16 (fl. 382).

No caso do item 4º, código 04.05.08, a diferença é assombrosa, pois o imposto, que originariamente era de R\$ 42.264,42 (fl. 23), passou com a revisão a ser de R\$ 1.159.957,09 (fl. 383). Houve sem dúvida uma nova fiscalização, haja vista que no levantamento originário a mercadoria era, apenas, óleo combustível A1 granel, porém na revisão as mercadorias são etanol hidratado combustível, diesel marítimo, óleo diesel D metropolitano, diesel D metr aditivado granel, diesel D metr marcado granel e óleo combustível A1 granel.

Também houve uma nova fiscalização no caso do item 5º, código 04.05.09, pois no levantamento originário (fl. 24) a mercadoria era, apenas, óleo combustível A1 granel, porém na revisão (fl. 381) as mercadorias são etanol hidratado combustível, diesel marítimo, óleo diesel D metropolitano, diesel D metropolitano aditivado granel, diesel D metr marcado granel e óleo combustível A1 granel, passando o valor do imposto de R\$ 13.296,39 para R\$ 23.651,14.

Isso não é passível de saneamento nestes autos. Sem falar na questão das variações volumétricas. Caso não houvesse erros nos arquivos magnéticos, os lançamentos originários dos itens 1º, 2º, 3º, 4º e 5º seriam improcedentes. Os próprios autuantes, na informação prestada, reconheceram a existência das alterações dos volumes em decorrência das mudanças de temperatura, apenas discordando da defesa por considerarem que as diferenças deveriam ser objeto de correção por meio de emissão de documentos fiscais. Não concordo com esse entendimento. Se toda vez que houvesse variações de volume a empresa tivesse de fazer ajustes, então a empresa não faria outra coisa, pois teria de a todo instante fazer ajustes, e seriam vários durante o dia, à medida que a temperatura aumentasse ou diminuisse.

Deixo, contudo, de concluir pela improcedência, haja vista que os arquivos magnéticos continham erros. Assim sendo, impõe-se a renovação da ação fiscal, e isso não pode ser feito no curso deste processo, haja vista o

tumulto procedural causado pelos autuantes em sua última intervenção nos autos. Diligência saneadora somente faz sentido quando o procedimento fiscal se mostra de alguma forma eficaz, havendo apenas correções a serem feitas. No presente caso, contudo, os nobres autuantes se afastaram de tal modo dos padrões seguidos pela fiscalização estadual que seria um desrespeito ao contribuinte tentar de alguma forma “salvar” esses lançamentos. Os vícios dos itens em apreço são insanáveis, porque o § 1º do art. 18 do RPAF somente admite o saneamento de “eventuais” incorreções ou omissões ou a inobservância de exigências meramente formais.

Farei algumas considerações que já expus em casos semelhantes em que atuei como relator.

O auditor designado pela ASTEC para cumprir a diligência fez juntada, dentre outros elementos, da Resolução nº 6/70 do Conselho Nacional do Petróleo (fls. 274-275). Essa resolução contém tabelas de coeficientes para correção da densidade e do volume dos derivados de petróleo nas vendas realizadas a temperatura superior a 20 °C. O objetivo da adoção de tais coeficientes, conforme consta nas considerações que encabeçam a norma, é “impedir que o consumidor de tais produtos pagasse mais o devido”. Prevê a referida portaria:

“Art. 1º. Ficam aprovadas, para uso na comercialização dos derivados do petróleo, as tabelas anexas de correção, para 20° C, da densidade e do volume daqueles produtos.”

No ofício anexado pelo auditor que cumpriu a diligência solicitada por este órgão julgador (fls. 271-272), o superintendente da ANP, ao mencionar os índices de variação volumétrica, diz que eles “já foram ou são objeto de regulamentação em atos dos extintos Conselho Nacional do Petróleo e do Departamento Nacional de Combustíveis, órgão este sucedido por esta Agência [a ANP]. Isto porque os índices constantes dos aludidos atos variam de 0,4% a 0,72%, em função do tipo do produto e de condições de movimentação e estocagem”.

Em suma, pelo que consta nos autos, os combustíveis, ao serem adquiridos pelo autuado, são medidos de acordo com os critérios fixados pelo CNP, em função da temperatura-padrão de 20 °C, porém, quando são revendidos, a medição é feita à temperatura ambiente, daí haver ganho ou perda de volume em virtude da variação de temperatura a que os combustíveis estão sujeitos.

Por esses elementos, concluo que as omissões de entradas são apenas aparentes. A empresa vende quantidades de combustíveis a mais do que comprou, não porque omitiu entradas, mas porque, embora tenha registrado as compras com as quantidades devidamente corrigidas de acordo com os critérios fixados pelo CNP, em função da temperatura-padrão de 20 °C, não procedeu da mesma forma ao dar saída das mercadorias, pois a legislação que regula o setor não prevê que assim devesse proceder, daí haver um ganho de volume em virtude da expansão das moléculas dos combustíveis por força do natural aumento de temperatura, haja vista que na Bahia a temperatura ambiente se situa quase sempre acima de 20 °C.

No Acórdão JJF 0101-01/02, do qual fui relator, decidi que eram insubstinentes os lançamentos feitos no Auto de Infração 02782593/98. A Decisão supracitada foi mantida pela 2ª Câmara, pelo Acórdão CJF 0354-12/02.

Chego à mesma conclusão no presente caso: em princípio, seriam indevidos os lançamentos dos itens 1º, 2º, 3º, 4º e 5º. Entretanto, pela as razões já expostas, considero prudente, em vez da improcedência, anular os lançamentos, a fim de que a repartição fiscal verifique se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o interessado sanar alguma irregularidade porventura existente, antes do início de nova ação fiscal, se exime de penalidade.

Quanto ao item 6º, o autuado disse que, apesar de ter ciência de sua improcedência, procedeu ao pagamento do débito. Como o lançamento não foi impugnado, mantenho a multa.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, homologando-se a quantia já paga.

No final do julgado a JJF por força do que determina o art. 169, I, “a”, 1, do RPAF, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, recorreu para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

VOTO

Do expedito supra, constato que o Fisco desconsiderou não somente o comando da Portaria nº 445/98, o que me leva a comungar do entendimento esposado pela JJF de que em verdade houve uma nova fiscalização, exigindo tributo em relação a mercadorias diversas das inicialmente apuradas, embora os autuantes aleguem que, na revisão efetuada se valeram dos critérios da ação originária, o que foi observado e argüido pelo contribuinte quando da sua manifestação acerca da revisão fiscal.

Outro aspecto que está por macular o lançamento e que também considero mais grave reside no fato de que no levantamento originário de fl. 21, a mercadoria objeto do levantamento era apenas álcool hidratado granel enquanto que, nessa revisão de fl. 380, houve alteração para abarcar, no levantamento, etanol (álcool) anidro, produto este diferente do álcool hidratado.

Ademais disso, observo também que nessa revisão as mercadorias ali constantes são gasolina tipo A granel, gasolina tipo C aditivada, gasolina tipo C, gasolina original C e etanol anidro, o que evidencia, à saciedade, que os autuantes procederam a outro levantamento, com mercadorias distintas, o que decorreu em resultado diverso com aumento do imposto de R\$ 37.965,6 (fl. 21) para R\$ 517.176,82 (fl. 380 após essa revisão equivocada, vício este que também se verifica no item 3 quanto ao código 04.05.05, eis que no levantamento originário (fl. 22), a mercadoria era gasolina C granel, já na revisão (fl. 382) mudou para diesel B marcado granel, sendo outro o levantamento a gerar a mudança do tributo que era de R\$ 385.622,90 (fl. 22), para R\$ 364,16 (fl. 382) quando dessa revisão.

Idem, quanto ao item 4º, código 04.05.08, pois como pontuado pela JJF, a diferença é extraordinária, considerando que o ICMS era de R\$ 42.264,42 (fl. 23) e foi majorado para R\$ 1.159.957,09 (fl. 383), após a revisão fiscal, o que demonstra que houve novo levantamento e nova fiscalização, pois no originário a mercadoria se restringia a óleo combustível A1 granel, porém nessa revisão passou a ser as seguintes mercadorias: etanol hidratado combustível, diesel marítimo, óleo diesel D metropolitano, diesel D metropolitano aditivado granel, diesel D metropolitano marcado granel e óleo combustível A1 granel.

O mesmo se aplica ao item 5º, código 04.05.09, já que com a revisão (fl. 381) o valor do imposto que era de R\$ 13.296,39, passou a ser de R\$ 23.651,14.

Pelo que, ante a constatação desses vícios insanáveis, a par das variações volumétricas, isto porque, mesmo que não houvesse erros nos arquivos magnéticos, os lançamentos originários dos itens 1º, 2º, 3º, 4º e 5º são pelos fundamentos expostos, improcedentes, não se podendo deixar de mencionar aqui neste voto que o próprio Fisco admitiu a existência das alterações dos volumes em decorrência das mudanças de temperatura, tendo se limitado a divergir por considerar que as diferenças deveriam ser objeto de correção por meio de emissão de documentos fiscais, o que, comungando com a posição do julgado de primeiro grau, discordo.

Logo, os vícios dos itens em apreço são insanáveis, porque o § 1º do art. 18 do RPAF somente admite o saneamento de “eventuais” incorreções ou omissões ou a inobservância de exigências meramente formais, tendo o Fisco se desgarrado dos padrões seguidos pela fiscalização estadual.

Devo pontuar, seguindo a linha de entendimento da JJF, que os combustíveis ao serem adquiridos pelo contribuinte, são medidos de acordo com os critérios fixados pelo CNP, em função da temperatura-padrão de 20 °C, mas que ao serem revendidos, a medição é feita à temperatura ambiente, o que gera ganho ou perda de volume por força da variação de temperatura a que os combustíveis estão sujeitos.

Não houve, portanto, as presumidas omissões de entradas, devendo ser declarada nula a autuação, ressaltando a inviabilidade de nova ação fiscal, em face da ocorrência da decadência.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, mantendo na íntegra a Decisão recorrida.

VOTO DIVERGENTE

Em que pese a efetiva existência de vícios no presente lançamento de ofício, entendemos, *data venia* o voto exarado pela Relatora e que corroborou a Decisão recorrida, que estes vícios não se constituem em mácula que inquine de nulidade insanável o Auto de Infração.

E, de fato, é pacífico neste Conselho de Fazenda que a adequação de quantitativo de produtos objeto de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, quer seja por conta de novos elementos e documentos trazidos aos autos pelo contribuinte autuado, quer seja pela constatação de equívocos iniciais no referido levantamento, detectado tanto pelo órgão julgador ou até mesmo pelo autuante, pode importar na majoração ou até mesmo redução do quantum inicialmente exigido, sem que tal fato se constitua em nulidade, desde que seja dele intimado o sujeito passivo para se manifestar sobre os novos valores.

Ressalte-se que, como no caso dos autos, havendo agravamento da infração, o RPAF/BA determina que o órgão julgador represente para serem exigidos os valores excedentes em outra ação fiscal, nos termos do art.156, abaixo transrito:

"Art. 156. Ocorrendo evidência de agravamento da infração ou necessidade de lavratura de outro Auto de Infração, deverá o órgão julgador representar à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal."

Por outro lado, constato que os autuantes incorreram em equívoco ao cumprir a diligência solicitada pela JJF, pois não intimaram o sujeito passivo a apresentar os documentos fiscais que embasariam as retificações efetuadas nos seus arquivos magnéticos, efetuando alteração no levantamento quantitativo inicialmente elaborado com base em retificações efetuadas pelo contribuinte, após ação fiscal, registre-se, sem qualquer lastro documental, como também incorreram em equívoco ao incluir novos produtos no levantamento original, o que originou a majoração dos valores inicialmente lançados.

Do exposto, entendemos que tais fatos ensejariam nova diligência aos autuantes para que intimassem o sujeito passivo a apresentar a documentação que embasaria as retificações dos arquivos magnéticos, e se apresentadas, revisar o levantamento quantitativo apenas em relação aos produtos objetos do levantamento originário, com a devida intimação ao contribuinte para se manifestar sobre a diligência em tela, reabrindo-se, se necessário, seu prazo de defesa, garantindo-se assim a ampla defesa e o contraditório, em obediência ao devido processo legal.

Por outro lado, embora a JJF tenha afirmado que as omissões de entrada derivaram da chamada variação volumétrica, não vislumbro nos autos elementos que permitam tal assertiva, muito embora já seja assente neste CONSEF, inclusive com base em parecer sobre a matéria, proferido pela Diretoria de Tributação, que não se constitui em fato gerador do imposto as diferenças de quantitativo de combustíveis em razão da variação volumétrica.

Assim, diante das razões ora aduzidas, votamos pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para que o processo retorne a Primeira Instância para que seja proferida nova decisão, após o indispensável saneamento processual, na forma que expomos neste voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206960.0010/08-0, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$50,00**, prevista no inciso XXII, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previsto pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologada a quantia já paga.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Alessandra Brandão Barbosa, Valnei Sousa Freire, Fábio de Andrade Moura, Denise Mara Andrade Barbosa e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheira: Sandra Urânia Silva Andrade.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de novembro de 2011.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA - RELATORA

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – VOTO DIVERGENTE

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS