

A.I. N° - 206960.0010/08-0
AUTUADO - COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA
AUTUANTES - JUAREZ ANDRADE CARVALHO e GILSON LIMA SANTANA
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNET - 01/06/2011

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0094-03/11

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”. Além disso, embora os autuantes reconheçam que as mercadorias objeto dos lançamentos em discussão sofrem variações volumétricas em virtude de mudanças de temperatura e outros fatores, consideram que o imposto é devido porque o sujeito passivo não emitiu Notas Fiscais para registrar as diferenças verificadas. Os lançamentos, antes da revisão efetuada, seriam improcedentes, pois as omissões de entradas eram 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, conforme prevê a legislação federal, ao dar saídas as medições são feitas à temperatura ambiente, daí haver um ganho de volume em virtude da expansão das moléculas dos combustíveis por força do natural aumento de temperatura, uma vez que na Bahia a temperatura ambiente se situa quase sempre acima de 20°C. Porém não é razoável concluir pela improcedência, haja vista que a própria defesa admite que os arquivos magnéticos contêm erros, impondo-se, por isso, a renovação da ação fiscal, providência que se mostra impossível no curso deste processo, haja vista o tumulto procedimental causado pelos autuantes em sua última intervenção nos autos. 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. **b) DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. OPERAÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS. MULTA.** Imputação não impugnada pelo autuado. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 28/5/08, diz respeito aos seguintes fatos:

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%;
6. omissão de saídas de mercadorias cujas operações são isentas ou não tributáveis, efetuadas sem emissão de documentos fiscais, fato constatado mediante levantamento quantitativo de

estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado (2003), sendo aplicada multa de R\$ 50,00.

O contribuinte apresentou defesa (fls. 102/133) impugnando apenas os cinco primeiros itens. No tocante ao item 6º, diz que, apesar de ter ciência de sua improcedência, procedeu ao pagamento do débito.

Quanto aos fatos, argumenta que a legislação que regula a matéria impõe que a aquisição dos produtos objeto desta autuação seja feita à temperatura de 20°C e que a venda seja feita à temperatura ambiente. Transcreve entre aspas dois itens, possivelmente de algum dispositivo legal, sem contudo informar objetivamente a que norma correspondem, chamando a atenção numa nota de rodapé para notas explicativas de duas portarias do Ministério da Fazenda. Prossegue argumentando que essa diferença de temperatura resulta numa discrepância entre as quantidades adquiridas e as vendidas, de modo que, para se avaliar o mérito da presente lide, é necessário o conhecimento de que as mercadorias que deram ensejo à autuação têm como característica intrínseca a variação do seu volume, principalmente em razão das condições climáticas, sendo que essas variações, embora em cada operação analisada isoladamente não sejam relevantes, resultam em diferença considerável quando se leva em conta todo o volume movimentado em um semestre ou em um ano.

Além disso – prossegue o autuado –, houve equívoco no preenchimento do Sintegra (Sistema de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços) porque, ao escriturar os volumes adquiridos das mercadorias em questão (gasolina C, querosene e álcool hidratado), a empresa, ao invés de lançar os volumes adquiridos, faturados à temperatura de 20°C, tal como consta nas Notas Fiscais, informou volumes que não guardam qualquer relação com as quantidades recebidas, e, sendo assim, os fiscais autuantes partiram de duas premissas erradas ao lavrarem este Auto, haja vista que: *a)* a empresa compra e vende os produtos à mesma temperatura, embora a legislação do mercado de combustíveis imponha a compra dos produtos à temperatura de 20°C e a venda à temperatura ambiente; *b)* a empresa deu entrada em seus estoque dos volumes lançados no Sintegra, porém esses volumes foram informados equivocadamente. Aduz que pretende demonstrar que, conforme os carimbos apostos nas Notas Fiscais de aquisição, juntadas por amostragem, a empresa recebeu uma quantidade de combustível completamente distinta daquela que foi informada no Sintegra, e, como a fiscalização se baseou no Sintegra, o resultado foi uma enorme discrepância em relação às quantidades efetivamente movimentadas. Argumenta que, em respeito ao princípio da verdade material, é necessário excluir os valores informados a mais erroneamente no Sintegra.

Volta a falar da questão da variação volumétrica das mercadorias, argumentando que não há correlação entre a temperatura indicada nas Notas Fiscais (20°C) e a temperatura em que os volumes foram escriturados, reiterando noutros termos os argumentos expendidos acerca das variações nos volumes dos combustíveis em função de fatores tais como temperatura, umidade relativa do ar, transporte, manuseio, etc. Fala novamente no erro material contido no Sintegra. Frisa que a refinaria fatura as vendas considerando o volume do combustível a 20°C, ao passo que na distribuidora as vendas são faturadas à temperatura ambiente, decorrendo desse fato uma diferença de volume, uma vez que os combustíveis se expandem e alteram sua densidade quando submetidos a temperaturas distintas, porém essa diferença não significa que a distribuidora tivesse recebido uma quantidade que não correspondesse ao volume indicado nas Notas Fiscais, sendo que, ao efetuar a conversão da temperatura de 20°C para a temperatura ambiente, a empresa se utiliza dos fatores de densidade constantes nas Tabelas de Densidade dos Volumes dos Produtos de Petróleo, regulamentada pela Resolução nº 6/70 do antigo Conselho Nacional de Petróleo (CNP), tabela essa que é utilizada para realização de todos os cálculos de conversão de temperatura. Transcreve comentários de Sacha Calmon sobre essa questão.

Prossegue dizendo que, para se visualizar a correlação das quantidades em função de tais diferenças de volume, recompôs em demonstrativos anexos seus estoques, convertendo os volumes de gasolina, álcool hidratado e querosene na temperatura ambiente para a temperatura de 20 °C, sendo esta a mesma temperatura em que os combustíveis são adquiridos, de modo a evidenciar que não houve qualquer omissão de saídas de mercadorias.

Nega que tivesse havido saídas não declaradas de mercadorias, e argumenta ser impossível a aplicação neste caso de presunção de operações não contabilizadas, haja vista os aspectos assinalados, a saber, erros no Sintegra e variações volumétricas.

Discorre acerca dos percentuais de variação admissíveis para a atividade de distribuição de combustíveis, de acordo com as disposições normativas que especifica. Aponta ofício do Superintendente de Abastecimento da Agência Nacional do Petróleo, e parecer do Instituto Brasileiro de Petróleo. Reproduz quadro especificando os percentuais de variação dos volumes dos combustíveis objeto da autuação. Chama a atenção para planilhas anexas à impugnação. Aduz que pugna pela realização de diligência, caso seja considerada necessária, para comprovar o que é alegado. Pontua em relação a cada mercadoria os ajustes que a seu ver deveriam ser feitos.

Seguem-se considerações acerca da legislação fiscal sobre combustíveis. Alega que todos os produtos objeto da autuação tiveram o ICMS retido quando de sua aquisição, não havendo razão para se falar em nova incidência do imposto, em virtude da definitividade da substituição tributária. Cita doutrina e jurisprudência.

Pede que o Auto de Infração seja declarado improcedente. Põe-se à disposição do fisco para fornecer novamente todos os documentos necessários para que seja realizada diligência fiscal esclarecedora dos fatos.

Os fiscais autuantes prestaram informação (fls. 223/228) observando que o autuado, ao dizer que a diferença apurada se deve às diferenças de temperatura, teria reconhecido a existência de diferenças de estoque. Indagam onde estaria o seu erro, já que existe a diferença de estoque oriunda da variação volumétrica dos produtos e essa diferença não é registrada na documentação fiscal. Consideram que há de fato o ingresso de quantidade maior de produtos da que foi registrada nas Notas Fiscais. Indagam como enquadrar tal “infração” no RICMS. Consideram que o enquadramento legal da infração está correto. Dizem que a empresa, ao ser intimada, apresentou a “Composição dos Estoques” de cada produto, onde constam os diversos ajustes, todos considerados nos levantamentos fiscais, com exceção dos relativos à variação volumétrica. Dizem não concordar com a inexistência de registro fiscal das diferenças. Assinalam que não existe nenhuma legislação federal ou estadual relativa a combustíveis que autorize as distribuidoras a não registrarem em documento fiscal tais diferenças de estoque. Ressaltam que o autuado utiliza indevidamente para os ajustes de armazenagem o índice de 0,6% previsto no art. 5º da Portaria DNC 26/92, pois a citada portaria tem aplicação somente para os postos de revenda de combustíveis, a fim de que estes façam revisões em seus tanques, evitando prejuízo ao meio ambiente e às pessoas, bem como a fim de propiciar a fiscalização de meios para impedir operações irregulares, tendo para isso sido instituído o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC).

Quanto à alegação de erros nos arquivos magnéticos do Sintegra, os fiscais contrapõem que uma das obrigações acessórias do contribuinte é remeter mensalmente os arquivos magnéticos com as informações corretas, pois todo contribuinte sabe que a SEFAZ utiliza os referidos arquivos para elaboração de cálculos indispensáveis para a realização de auditorias. Dizem que erro pode ocorrer, como de fato ocorreu, porém não se justifica o autuado não ter providenciado a sua correção antes da autuação, uma vez que lhe foi remetido “e-mail” com os levantamentos para

que ele se pronunciasse sobre as infrações detectadas, mas o autuado não se pronunciou, quer em relação aos levantamentos fiscais, quer em relação aos erros dos arquivos Sintegra. Consideram que, como o autuado reconheceu que cometeu erros nos arquivos Sintegra, deveria ter apresentado os arquivos retificados e também a relação das Notas Fiscais com as quantidades corretas e as diferenças das quantidades registradas no Sintegra, totalizando-as por produto, para que fosse possível conferir e reprocessar os cálculos referentes às diferenças de estoque.

Já no tocante à alegação da defesa de que, por se tratar de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, e tendo a refinaria retido o imposto, estaria encerrado o processo de tributação, os fiscais consideram que a defesa está equivocada nesse entendimento, e dão como exemplo as vendas da refinaria para as distribuidoras, em que é retido o tributo pela refinaria, mas, depois, quando a distribuidora efetua venda para outro Estado onde a carga tributária é superior ou o preço final da mercadoria é maior do que o considerado pela refinaria para proceder à retenção do imposto, a distribuidora é obrigada a fazer a complementação. Entendem os autuantes que, se assim é previsto em caso de variação de preço, também no caso de variação da quantidade deve ser dado o mesmo tratamento fiscal, e não há previsão legal de que em se tratando de variação de quantidade a distribuidora não deva fazer a complementação do imposto, pois, ao contrário, o art. 201 do RICMS determina que o contribuinte deve fazer a regularização dos estoques. Observam que o autuado, assim como outras distribuidoras de combustíveis, comercializam uma quantidade de mercadorias livre de tributação, oriunda das variações volumétricas, pois nos arquivos magnéticos do Sintegra são registradas as quantidades constantes nas Notas Fiscais dos remetentes, mas não são contabilizados os estoques utilizando essas quantidades.

Explicam de que forma o autuado faz o controle dos ajustes decorrentes das variações de temperatura. Consideram os autuantes que tais alterações verificadas nas quantidades dos estoques deveriam ser regularizadas através de documento fiscal, conforme prevê o RICMS.

Opinam pela procedência do Auto de Infração.

Foi determinada a realização de diligência (fls. 234-234-A) a cargo da Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho, a fim de que: *a)* fosse intimado o contribuinte para fazer a correção dos elementos que teriam sido informados erroneamente ao Sintegra; *b)* de posse dos dados apresentados pela empresa, fosse feita a sua conferência em face dos elementos constantes nos livros e documentos fiscais, e, feito isso, fosse emitido parecer sobre a aceitabilidade ou não dos novos elementos, com a devida fundamentação, procedendo-se às correções dos demonstrativos fiscais, se fosse o caso; *c)* quanto à questão das variações volumétricas, no cálculo das diferenças fossem levados em conta os índices de perda admitidos pelos órgãos competentes no âmbito federal ou agências reguladoras; *d)* ao final, os resultados apurados fossem compatibilizados com a orientação da Portaria nº 445/98.

O auditor designado pela ASTEC para cumprir a diligência emitiu parecer (fls. 237-238) dizendo que, tendo telefonado para a empresa, foi informado de que, em virtude de mudança de controle acionário, deveria entrar em contato com o setor fiscal-contábil da nova titular, na cidade do Rio de Janeiro, e em face disso enviou um “e-mail” para o endereço indicado, tendo então início o atendimento da diligência. Com relação à documentação legal que trata das variações volumétricas, informa que anexou ao processo portarias do Ministério da Fazenda e resoluções da Agência Nacional do Petróleo (ANP), do Conselho Nacional do Petróleo (CNP) e do Conselho Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial (CONMETRO), e aduz que, da leitura desses atos normativos, se deduz que os combustíveis derivados de petróleo e o álcool combustível são vendidos aos distribuidores à temperatura de 20°C, e estes revendem à temperatura ambiente, sendo que tais produtos estão sujeitos a expansão, contração e evaporação na estocagem, no transporte e no manuseio, a depender da temperatura ambiente, da umidade

relativa do ar e também dos meios de transporte e das condições de movimentação e armazenamento, e por essa razão é evidente que determinada quantidade de combustível, quando adquirida à temperatura de 20°C, ao ser submetida à temperatura ambiente, sofre alteração de volume, contraindo-se e diminuindo de volume se a temperatura é inferior a 20°C, dando-se o inverso se a temperatura aumenta, registrando-se expansão da mercadoria, havendo também a questão da evaporação, de modo que há perdas e ganhos, ocorrendo realmente diferenças entre o volume comprado e o volume vendido, sem que necessariamente aconteçam acréscimos ou diminuições fraudulentas nos registros das compras e das vendas, e o Conselho Nacional do Petróleo, através da Resolução nº 6/70, instituiu tabela de correção de densidade – razão entre massa e volume – a fim de corrigir tais variações volumétricas. Conclui dizendo que juntou essas tabelas aos autos.

Quanto à revisão dos cálculos solicitados na diligência, o parecerista diz que não teve condições de proceder à conferência e aos ajustes recomendados pelo órgão julgador, por não dispor do aplicativo SAFA (Sistema de Auditoria Fiscal Automatizada), que faz a leitura dos arquivos, e 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.

O processo foi enviado à SAT/COPEC e repassado aos fiscais autuantes. Em face da sugestão da ASTEC com relação ao processamento dos novos arquivos magnéticos, os fiscais se manifestaram (fl. 408) dizendo que “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 pela Autuada”. Concluem observando que o resultado do novo processamento apresentou diferenças maiores do que as levantadas no processamento original.

Dada ciência da revisão ao contribuinte, este se manifestou, na pessoa de sua sucessora (fls. 414/416), dizendo que a revisão feita pelos autuantes, em razão do parecer da ASTEC, não conclui de forma objetiva sobre o resultado da diligência. Reclama que os novos demonstrativos fiscais não têm o mesmo padrão dos anteriores, ficando impossível através deles a identificação sobre alguma alteração no crédito tributário, e, dizendo sem lograr entender o sentido das conclusões expostas pelos fiscais, requer que seja elaborado e apresentado parecer efetivamente conclusivo sobre o resultado da diligência, com relatório seguindo rigorosamente o padrão de apresentação utilizado na autuação, e, caso de fato ocorra retificação do crédito, que o órgão julgador devolva o prazo de 30 dias para apresentação de nova impugnação.

VOTO

Este Auto de Infração é composto de 6 itens. Foram impugnados apenas os cinco primeiros.

Os itens impugnados devem ser analisados em conjunto, porque resultam de um mesmo levantamento e, por envolverem mercadorias com características físico-químicas peculiares, estão sujeitas a um fenômeno que constitui o cerne da questão suscitada pela defesa – variação volumétrica em decorrência das mudanças de temperatura e outros fatores.

Todos eles dizem respeito ao exercício de 2003, e todos eles envolvem combustíveis, tendo havido omissões de entradas e de saídas, sendo que, além dos lançamentos com fundamento na figura da responsabilidade solidária (item 4º) e da responsabilidade por substituição (item 5º), já que se trata de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, também foi cobrado o imposto sobre omissão de saídas de mercadorias (item 1º), bem como com base nas omissões de entradas a título de omissão de “saídas anteriores” (itens 2º e 3º), não atentando os nobres auditores que as saídas efetuadas por essa empresa compreendem mercadorias da substituição tributária.

Em diligência determinada por este órgão julgador, foi solicitado, dentre outras coisas, que os lançamentos fossem compatibilizados com a orientação da Portaria nº 445/98. Os fiscais autuantes nada fizeram nesse sentido, sequer mencionando essa recomendação.

O autuado argumenta que, de acordo com a legislação que regula o comércio de combustíveis, as aquisições são feitas com medição das quantidades à temperatura de 20 °C, porém a revenda das mercadorias pelas distribuidoras é feita à temperatura ambiente, e é por essa razão que existem as diferenças em discussão, principalmente em virtude das condições climáticas, haja vista as variações de temperatura, uma vez que, embora em cada operação analisada isoladamente as alterações não sejam relevantes, elas resultam em diferença considerável quando se leva em conta todo o volume movimentado em um semestre ou em um ano.

O autuado alega que houve equívoco no preenchimento do Sintegra (Sistema de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços) porque, ao declarar os volumes das mercadorias adquiridas, a empresa, ao invés de lançar os volumes na forma como foram, faturados à temperatura de 20°C, tal como consta nas Notas Fiscais, informou volumes que não guardam qualquer relação com as quantidades recebidas.

Na informação prestada, os fiscais autuantes reconheceram que de fato as mercadorias objeto dos lançamentos em discussão sofrem as variações volumétricas alegadas pela defesa, porém consideram que o imposto é devido porque o sujeito passivo não emitiu Notas Fiscais para registrar as diferenças verificadas, tomando por base o art. 201 do RICMS. Os autuantes consideram que, como o art. 201 prevê a emissão de Nota Fiscal no reajustamento de preço, deve ser aplicada, por analogia, a mesma exigência no caso de diferença volumétrica de combustíveis decorrente de variação de temperatura. Indagam onde estaria o erro da fiscalização quanto à descrição e enquadramento da infração, se existe a diferença de estoque oriunda da variação volumétrica dos produtos e essa diferença não é registrada através de documentação fiscal.

A resposta a essa indagação está na natureza das coisas. O ICMS incide sobre operações mercantis relativas a circulação de mercadorias. Não incide sobre fenômenos da natureza. Quando, em virtude de variação de temperatura, as moléculas de um corpo físico se expandem ou se contraem e em virtude disso ele aumenta ou diminui de volume, isto não significa que algo “entrou” ou “saiu”.

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 pela Autuada”. 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 diminuísse.

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 procedimental 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 que 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 insubsistentes 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, pelas 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206960.0010/08-0**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa no valor de **R\$ 50,00**, por descumprimento de obrigação acessória, prevista no inciso XXII do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologada a quantia já paga.

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF, alterado pelo Decreto n° 7.851/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de abril de 2011

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA