

A. I. N° - 279469.0003/11-4
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS
AUTUANTES - CELSO T. FERREIRA, RODRIGO JOSÉ P. SOARES e GISELE MARIA F. FERREIRA
ORIGEM - SAT / COPEC
INTERNET - 09.11.2011

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0290-04/11

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível e, consequentemente, sem o respectivo recolhimento do imposto. No que concerne às datas de ocorrência posteriores a 31/05/2010 (inclusive), o percentual da multa deve ser modificado para 100%, em função da Lei nº 11.899, de 30/03/2010, publicada no Diário Oficial do Estado de 31/03/2010, com efeitos a partir desta mesma data, que deu nova redação ao art. 42, III da Lei 7.014/96. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pleito de diligência ou perícia fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado no dia 31/05/2011, exige ICMS no montante de R\$ 26.922.690,55, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, sob a acusação de falta de recolhimento do imposto relativo às saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento na escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria em exercícios fechados (2006 a 2010).

No corpo da peça inicial está consignado que – com base nos arquivos eletrônicos do SINTEGRA e na documentação disponibilizada pela sociedade empresária – foram fiscalizados os exercícios acima mencionados. Os valores autuados resultam do levantamento procedido junto aos registros de controle do estoque e da produção de petróleo do estabelecimento, no qual restaram constatadas diversas saídas registradas sob os títulos “*PERDA MOVIMENTAÇÃO*”, “*FALTA MOVIMENTAÇÃO*” e “*FALTA INVENTÁRIO*”. Em razão de não ter chegado à unidade de refino, à qual, por força do regime de diferimento que acoberta as saídas internas de petróleo, recairia a obrigação tributária principal, segundo os prepostos fiscais, é de responsabilidade do remetente, na forma prevista na legislação em vigor, a apuração, lançamento e recolhimento do tributo devido.

O autuado ingressa com impugnação às fls. 129 a 152, através de advogados regularmente constituídos, nos termos das outorgas de fls. 154 a 157.

Após sintetizar a acusação, aduzir a legitimidade e o interesse de defender, assim como apontar a tempestividade da peça, afirma que a diferença encontrada se constitui em falta decorrente da redução de volume do produto, ocasionada por fatores típicos de encolhimento, como também no fenômeno das perdas, diante das características físico-químicas do processo de movimentação até o estabelecimento de refino.

Conforme alega, o custo da falta é agregado ao preço final do produto, de modo que será transformada em riqueza submetida à tributação quando da ocorrência do fato gerador.

Em seguida, pontua diversos aspectos supostamente adversos à manutenção da infração, como (i) necessidade de ajustes no levantamento, em virtude das perdas, quebras e faltas; (ii) inexistência de circulação jurídica; (iii) não caracterização dessa parcela perdida como mercadoria; (iv) desobrigação de emissão de documento fiscal referente ao ajuste e (v) ausência de prejuízo para o Estado.

Em tópico que denominou de “PRELIMINAR”, argumenta, nas suas palavras, que “*a presunção de omissão de saída há, portanto, que ser afastada, pois não poderia a autuada efetuar a venda, sem a devida expedição de nota fiscal, de quantidade de produto que não teve repercussão econômica apta a ser objeto, diretamente, de tributação pelo ICMS*”.

Destaca, transcrevendo decisões das esferas judicial e administrativa, que as presunções relativas não modificam o ônus probatório e não devem atingir as garantias individuais dos contribuintes, de maneira que ao autor (fisco) cabe comprovar a existência dos fatos constitutivos do seu direito, enquanto ao réu (ora deficiente) competirá trazer aos autos as situações impeditivas, modificativas ou extintivas do mesmo.

A quantidade de redução, chamada falta, está devidamente contabilizada nos seus livros fiscais, que, aliás, os autuantes, tomaram como base para efetuar o lançamento de ofício. Enfim, tal diferença “*irá diretamente para o resultado, cujo valor é subtraído ao custo de produção*”, e assim sendo, não há riqueza nova tributável.

Adiante, sublinha as peculiaridades de sua atividade empresarial, que está prevista na Lei 9.478/1997, regulamentada pelos Decretos 2.455/1998 e 2.705/1998, ressaltando as diferenças entre produção, volume total da produção, volume fiscalizado de produção e volume no ponto de transferência de custódia (constatado no ponto de medição).

No ponto de medição de produção é determinado, também, após a separação das impurezas, o volume fiscalizado de produção, que se constitui na parte disponibilizada para o mercado. Através dos recortes dos textos expostos à fl. 139, entende ter demonstrado cristalinamente que o volume fiscalizado de produção não é a produção propriamente dita.

Entre os agentes físico-químicos causadores das apontadas diferenças, em relação aos quais pleiteia diligência ou perícia fiscal (quesitos às fls. 149 a 151), relaciona evaporação, vaporização, diferença de volumes de estoque e de entrega, aquecimento, envelhecimento e fator de encolhimento diferenciado.

Em se tratando de perdas inerentes aos fenômenos citados, o custo da falta é agregado ao preço final do produto, para fins econômicos e tributários, o que, na sua concepção, não traz prejuízo ao Erário, e por isso conclui que a pretensão dos autuantes caracteriza “*bis in idem*”.

Além do mais, “*as referidas operações*” (fl. 143, “*in fine*”) não são fatos geradores do ICMS, e o seu próprio Regulamento, no art. 223, transcrito à fl. 144, veda a emissão de notas fiscais em casos como esses, ainda porque não ocorreu circulação econômica ou jurídica de mercadoria (Súmula 166 do STJ).

Reputa a multa de confiscatória, com fundamento no art. 150, IV da CF/88, em doutrina e em jurisprudência.

Pleiteia a produção de provas através de todos os meios admitidos, inclusive pericial, apresentando quesitos e assistente técnico, e finaliza requerendo a improcedência do Auto de Infração.

Na informação fiscal – de fls. 165 a 174 – os autuantes alegam que a cobrança em referência teve como base a falta de recolhimento do ICMS, em razão de omissões de saídas do estabelecimento autuado de mercadoria tributada (petróleo – “*Baiano Mistura*”), comprovadas através da falta de emissão dos documentos fiscais e dos respectivos lançamentos nos livros fiscais próprios.

A autuação tem como matéria de fato a saída de mercadorias do estabelecimento sem a devida emissão de notas fiscais, resultando na falta de escrituração, apuração e recolhimento do tributo

incidente. Ou seja, o contribuinte, ao proceder desta forma, praticou omissão de saídas de mercadoria tributada.

A auditoria, no entender das autoridades fiscais, demonstra a prática reiterada do autuado de qualificar, de forma genérica e indistinta, as saídas que não tiveram como destinatário certo a unidade de refino como “*perdas de movimentação*”, sem que buscassem, caso a caso, consubstanciar os elementos comprobatórios e justificativas técnicas concretas.

Aduzem que a simples alegação de que toda e qualquer diferença, falta ou, mais precisamente, saída de estoque com destinação incerta, representa perda de movimentação, sob a única justificativa de que o produto é passível de encolhimento decorrente das características físico-químicas, não passa de argumentação evasiva, com o firme propósito afastar a obrigação tributária principal.

Em razão da elevada frequência com que o impugnante lança mão desse instrumento, notadamente quando atribui às saídas o status de perda acima do limite, era de se esperar que todos os materiais técnicos comprobatórios, nos moldes enfatizados na informação fiscal, estivessem à disposição dos auditores, mas não estiveram, tampouco foram apresentados junto com a peça de defesa.

Caso a perícia seja entendida como necessária por este Conselho, pedem que a sociedade empresária apresente, para cada registro de perda computada, os elementos comprobatórios de sua ocorrência até então não fornecidos, bem como indique, de forma tecnicamente inquestionável, o quanto de cada variável de caráter físico ou químico, tida como causadora de tais baixas do estoque, foi responsável por cada metro cúbico de volume do produto perdido ou encolhido.

Em seguida, destacam que, não obstante o exposto até aqui, não há nos registros de controle da produção e do estoque do estabelecimento, em particular no que tange às saídas do produto que culminaram na autuação, qualquer menção ou alusão a ajustes de estoque, faltas ou diferenças, cujas causas estivessem associadas a perdas por evaporação, vaporização ou outros fenômenos físico-químicos quaisquer.

O que existe, de fato e de concreto, e os lançamentos efetuados pelo próprio contribuinte em seus registros fiscais comprovam isso, são saídas do produto do estoque do estabelecimento, sob a justificativa, consignada em tais registros, de “*perda de movimentação acima do limite*” e “*perda de movimentação abaixo do limite*”.

Os argumentos de defesa, conforme asseveram, não eximem a pessoa jurídica da obrigação tributária principal, em razão da possível materialização da perda ter ocorrido após a saída do produto do estabelecimento e, portanto, depois da ocorrência do fato gerador do ICMS, conforme disposto no inciso I do art. 2º do RICMS/BA (gráfico à fl. 170).

Considerando que as supostas perdas e as causas a elas atribuídas carecem de comprovação material, se faltas ocorreram, a consumação se processou após a saída do produto do estabelecimento. E mais, os volumes alegadamente perdidos apresentam-se acima dos valores tecnicamente admissíveis.

Refutam a tese da defesa de vincular as saídas questionadas na auditoria de estoques a possíveis diferenças de medição ou a qualquer tipo de incongruência creditada aos fatores tratados na informação fiscal e na impugnação.

Primeiramente porque as saídas autuadas têm como referência os lançamentos atinentes às movimentações do produto no Centro 2702 – Depósito P708 do estabelecimento, como pode ser constatado no fluxo de movimentação de petróleo (diagrama apresentado) e nos registros de controle da produção e do estoque referente a esse Centro (fls. 19 a 126). No referido Centro, o produto, armazenado em tanques, se encontra livre de eventuais impurezas, tais como água e gases associados, sendo os volumes apropriados e mensurados dentro dos parâmetros e condições técnicas definidas na legislação específica para o setor.

“Aliás, a defendente, embora em vários pontos de sua peça de impugnação procure mais confundir que explicar, neste aspecto esclarece (fl. 129 dos autos): “no ponto de medição da produção é determinado, também, após a separação de impurezas (água, gás associado, etc.) o volume de produção fiscalizada, que se constitui na parcela da produção disponibilizada para o mercado (entrega da concessão)””.

Em segundo lugar porque as possíveis diferenças verificadas entre o volume do produto disponibilizado ao mercado e aquele efetivamente tido como recebido pelo estabelecimento de destino já são consideradas e computadas nos registros de controle da produção e estoque do estabelecimento autuado (lançamentos Z02).

Seguindo o fluxo de movimentação de petróleo constante do diagrama, essas diferenças referem-se às divergências entre o volume remetido do Centro 2702/Depósito P708 (lançamentos de saída sob o código Z01) e aquele tido como efetivamente recebido pelo ABAST/Refinaria RLAM.

Nos registros de controle da produção e do estoque do estabelecimento (cópias às fls. 19 a 126), esses ajustes ou correções são processados através dos lançamentos de código Z02, constituindo uma entrada simbólica no estoque do estabelecimento autuado (Centro 2702/depósito P708), sob a alegação de que tal quantitativo do produto não chegou a entrar no estabelecimento de destino (ABAST/RLAM), representando possíveis perdas ou encolhimento.

Quanto à Súmula 166 do STJ, dizem que não restou comprovado, em nenhum momento, e nem os registros de controle da produção e do estoque do estabelecimento dão conta disso, que as saídas relacionadas no Auto de Infração tiveram como correlação a entrada do produto em estabelecimento outro pertencente ao próprio contribuinte.

Manifestam-se contrários ao pedido de diligência ou perícia fiscal e requerem a procedência da autuação.

VOTO

Os pressupostos de validade do procedimento fiscal foram devidamente observados, pois os autuantes expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveram a infração, fundamentando com a indicação dos documentos e demonstrativos, bem como de seus dados e cálculos, assim como indicaram o embasamento jurídico.

Portanto, nada existe que possa ensejar eventual nulidade. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, encartados no art. 2º do RPAF/99, tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos aspectos abordados na impugnação.

Nos termos do art. 4º da Portaria 445/1998, a constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS concernente a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Por conseguinte, não se trata de presunção relativa, como afirmou a sociedade empresária, mas de efetiva comprovação (caso isso reste demonstrado no julgamento de mérito) de falta de pagamento de tributo referente a operações de saídas omitidas nos livros fiscais. É descabido, portanto, cogitar a ocorrência de “*bis in idem*”, visto que o gravame incide sobre operações omitidas, sobre vendas desacompanhadas de documentos fiscais e sem destinatário certo, sendo que estas, por conclusão lógica, não podem ser relacionadas à tributação das comercializações regularmente escrituradas, que nos dizeres da sociedade empresária contemplaram, a título de custos, as indigitadas perdas (riqueza nova sujeita à incidência do imposto).

Dessa forma, fica rejeitada a preliminar de nulidade direta ou indiretamente suscitada.

Os autos encontram-se devidamente instruídos, com elementos suficientes para servir de base à formação do convencimento do julgador. Não vislumbro omissões, obscuridades ou contradições que ensejam a necessidade de esclarecimento técnico, do quê indefiro o pleito de diligência ou perícia fiscal, que se baseou em uma suposta necessidade de ajustes no levantamento, em virtude das perdas, das quebras e das assim chamadas faltas.

Quanto à multa cominada, encontra-se prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e não está no espectro de atribuição legal deste órgão a declaração de constitucionalidade deste ou de qualquer outro comando legal (art. 167, I do RPAF/99).

Igualmente, não é o caso de aventar redução ou cancelamento, também por falta de competência para tanto (arts. 158/159 do RPAF/99).

Ao contrário do que deseja o defendant, verifico – no que concerne às datas de ocorrência posteriores a 31/05/2010 (inclusive) – que o percentual da multa deve ser modificado para 100%, em função da Lei nº 11.899, de 30/03/2010, publicada no Diário Oficial do Estado de 31/03/2010, com efeitos a partir desta mesma data, que deu nova redação ao art. 42, III da Lei nº 7.014/96.

No mérito, consoante o art. 1º da precitada Portaria, o levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades como a sua expressão monetária.

Nas palavras dos autuantes, por não ter chegado à unidade de refino, à qual, por força do regime de diferimento que acoberta as saídas internas de petróleo, recairia a obrigação tributária principal, é de responsabilidade do remetente, na forma prevista na legislação em vigor, a apuração, lançamento e recolhimento do tributo devido.

Para consubstanciar a sua defesa, que, com a devida vênia, se mostrou caracterizada muito mais pela argumentação exaustiva, em detrimento da juntada de elementos probatórios, o autuado apontou perdas, diante das características físico-químicas do processo de movimentação até o estabelecimento de refino; inexistência de circulação jurídica (Súmula 166 do STJ); não caracterização da parcela perdida como mercadoria; desobrigação de emissão de documento fiscal referente ao ajuste (art. 223 do RICMS/BA); ausência de prejuízo para o Erário Estadual; evaporação; vaporização; diferença de volumes de estoque e de entrega; aquecimento; envelhecimento e fator de encolhimento diferenciado.

Ressaltou também as diferenças conceituais entre a produção, os volumes (i) total da produção, (ii) fiscalizado de produção e (iii) medido no ponto de transferência de custódia.

Entendo que nada disso tem o condão de afastar a acusação fiscal, conforme o que será exposto e fundamentado nas linhas abaixo.

Muito bem, o estabelecimento autuado é remetente de petróleo para unidade de refino, e foi exatamente sobre tais remessas (omitidas, não escrituradas e com ICMS não recolhido) que recaíram a infração. O texto do art. 511, I do RICMS/BA dispõe que é diferido o lançamento do imposto incidente nas sucessivas saídas de petróleo em estado bruto, efetuadas por extrator com destino a refinador neste Estado, para o momento em que ocorrer a saída, a qualquer título, do seu estabelecimento.

Salvo disposição regulamentar em contrário, as operações com mercadorias enquadradas no regime de diferimento deverão ser realizadas com emissão do documento fiscal próprio (art. 346 do RICMS/BA).

O tributo será lançado pelo responsável sempre que se verificar qualquer fato que impossibilite a efetivação da operação ou evento futuro previsto como termo final do diferimento, tais como a ocorrência de furto, roubo, perecimento, sinistro ou desaparecimento da mercadoria objeto do benefício, é o que estatui o art. 347, III, “b” do mesmo Regulamento.

Diante da legislação acima citada, em virtude da sua manifesta inobservância por parte da pessoa jurídica autuada, caem por terra as alegações de inexistência de circulação jurídica (Súmula 166 do STJ); não caracterização da parcela perdida como mercadoria; desobrigação de emissão de documento fiscal referente ao ajuste (art. 233 do RICMS/BA) e ausência de prejuízo para o Erário Estadual.

É preciso sublinhar que a Súmula 166 do STJ refere-se às transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, que não é o caso. Por outro lado, deve ser observada a legislação de regência, a exemplo daquela que estabelece a obrigação acessória de emitir nota fiscal.

O art. 223 do RICMS da Bahia estatui que, fora dos casos previstos no seu texto e na legislação do IPI, é vedada a emissão de nota fiscal que não corresponda a uma efetiva saída de mercadorias. Tal preceptivo não possui eficácia no caso vertente, pois, de acordo com o que já foi acima mencionado, nos termos do art. 4º da Portaria 445/1998, a constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita fiscal.

Concluo que não merece ser acolhida a argumentação relativa às características físico-químicas do processo de movimentação até o estabelecimento de refino; evaporação; vaporização; diferença de volumes de estoque e de entrega; aquecimento; envelhecimento; fator de encolhimento diferenciado; diferenças conceituais entre produção, volumes total de produção, fiscalizado de produção e medido no ponto de transferência de custódia etc.

Isso porque, conforme registraram os autuantes na peça de informação fiscal, “*as saídas autuadas têm como referência os lançamentos atinentes às movimentações do produto no Centro 2702 – Depósito P708 do estabelecimento, como pode ser constatado no fluxo de movimentação de petróleo (diagrama apresentado à fl. 170) e nos registros de controle da produção e do estoque referente a esse Centro (fls. 19 a 126). No referido Centro, o produto, armazenado em tanques, se encontra livre de eventuais impurezas, tais como água e gases associados, sendo os volumes apropriados e mensurados dentro dos parâmetros e condições técnicas definidas na legislação específica para o setor*”.

Em suma, as omissões de saídas foram constatadas no Centro 2702 do fluxograma de fl. 170, local onde os mencionados fenômenos não exercem influência no levantamento quantitativo de estoques. Por exemplo, no que se refere às alegadas divergências de medição, as eventuais diferenças (não comprovadas nos autos por quem possuía interesse jurídico em fazê-lo) entre o volume do produto disponibilizado ao mercado e aquele efetivamente tido como recebido pelo estabelecimento de destino já são consideradas e computadas nos registros de controle da produção e estoque do estabelecimento autuado (lançamentos Z02).

Ao compulsar o processo, verifico que assiste razão aos autuantes quando afirmam que não há nos registros de controle da produção e do estoque do estabelecimento, em particular no que se refere às saídas do produto que culminaram na infração em exame, qualquer menção ou alusão a ajustes de estoque, faltas ou diferenças, cujas causas estivessem associadas a perdas por evaporação, vaporização ou outros dos fenômenos físico-químicos citados na impugnação.

Nos termos muito bem detalhados pelas autoridades fiscais na informação, “*segundo o fluxo de movimentação de petróleo constante do diagrama, essas diferenças referem-se às divergências entre o volume remetido do Centro 2702/Depósito P708 (lançamentos de saída sob o código Z01) e aquele tido como efetivamente recebido pelo ABAST/Refinaria RLAM*”.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279469.0003/11-4**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 26.922.690,55**, acrescido das multas de 70% sobre R\$ 22.708.407,05 e 100% sobre R\$ 4.214.283,50, previstas no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de novembro de 2011.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

PAULO DANILLO REIS LOPES – RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO - JULGADOR