

A. I. N° - 279469.0001/12-0
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. PETROBRÁS
AUTUANTE - CELSO TAVARES FERREIRA, RODRIGO J. P. SOARES e GISELE M^a F. FERREIRA
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNET - 04.09.2012

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0193-02/12

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EXERCÍCIO FECHADO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIA (GÁS NATURAL) SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Este fato constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Diante da comprovação pelo autuado de erros no levantamento fiscal, revisão fiscal procedida pelos autuantes conclui pela redução do débito. Infração parcialmente caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 23/02/2012, reclama a falta de recolhimento do ICMS no valor R\$249.721.612,48, relativo às operações de saídas de mercadoria tributada (gás natural) efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento na escrita fiscal, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, relativo a diversos meses dos exercícios de 2007 a 2010, conforme demonstrativos e documentos às fls. 06 a 199. Em complemento consta: *Os valores autuados resultam de levantamento fiscal procedido por esta fiscalização a partir da análise dos Registros de Inventário e de Controle da Produção e do Estoque do estabelecimento, conforme demonstrativos constantes dos Anexos I, II, IIA, IIB, IIC, IID e IIE, assim como dos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte.*

Na descrição dos fatos consta que com base nos arquivos eletrônicos do SINTEGRA e na documentação disponibilizada pelo contribuinte referente aos exercícios de 2007 a 2010. a ação fiscal teve como objetivo verificar o cumprimento das obrigações principal e acessórias decorrentes das operações de circulação de mercadorias promovidas pelo contribuinte.

O sujeito passivo, através de seus advogados legalmente constituídos, interpõe defesa tempestiva, fls. 201 a 246, visando impugnar o lançamento tributário, pelas razões de fato e fundamentos de direito a seguir aduzidos.

Destaca que a autuação versa sobre suposta omissão de saída tributada – presunção de incidência do ICMS sobre o gás natural produzido nos diferentes campos, que fora – segundo a descrição do Auto de Infração - enviado do estabelecimento extrator/produtor, para o outro – estação de processamento, ambos situados neste Estado e de sua propriedade, sem o pagamento do imposto, devido na circulação do produto sem emissão de documento fiscal.

Alega que a exigência fiscal é desprovida de procedência, em razão de erros identificados na quantificação dos volumes mencionados no Demonstrativo Fiscal (anexo II do Auto) e no respectivo Demonstrativo de Lançamento do suposto crédito tributário (Anexo I do Auto), cuja ínfima diferença de gás natural ocorrida entre a medição da produção – no poço extrator/produtor e a medição no momento da circulação física do produto para o destino, se constitui em falta decorrente da redução do seu volume, ocasionada por fatores típicos das condições do produto, que se justificam, pelos fenômenos de perdas e sobras inerentes às

características físico-químicas no processo de movimentação do produto até o estabelecimento de processamento.

Sustenta que em se tratando de perda inerente aos fenômenos físico-químicos próprios do processo produtivo de gás natural, referido custo da falta decorrente dos ajustes é agregado ao preço final do produto para efeitos econômicos e tributários, de modo que referida parcela considerada falta irá compor a massa precificada do produto a ser transformada em riqueza e submetida à tributação, no momento da ocorrência do fato gerador, o que, segundo, o defendant não trará nenhum prejuízo ao Erário.

Assim, explica que são diversos os aspectos materiais adversos à manutenção da autuação, dentre os quais, destaca:

- (i) *erros na quantificação dos volumes mencionados no Demonstrativo Fiscal (anexo II do Auto) e no respectivo Demonstrativo de Lançamento do suposto crédito tributário (Anexo I do Auto);*
- (ii) *a necessidade de realizar o ajuste de medição em decorrência de perdas/quebras/faltas no curso do processo produtivo;*
- (iii) *a inexistência de circulação jurídica (transferência de propriedade da parcela do ajuste);*
- (iv) *a não caracterização dessa parcela como mercadoria e, por isso, inocorrência do fato gerador da obrigação tributária exigida;*
- (v) *a desobrigação de emissão de documento fiscal da parcela do ajuste e;*
- (vi) *a ausência de prejuízo econômico para o Autuante à vista de que a parcela do ajuste, por constituir-se em custo do complexo processo produtivo, este se incorpora ao preço final do produto para efeito de tributação do ICMS no momento jurídico-tributário oportuno, em detrimento do prejuízo econômico que será suportado pela Autuada;*
- (vii) *a caracterização de duplicidade de tributação sobre uma mesma base econômica;*
- (viii) *a nulidade da multa aplicada.*

Faz um resumo da autuação, demonstra o valor do débito com os encargos moratórios e multa de 70%, e transcreveu todos os dispositivos da legislação tributária constante no enquadramento legal (art.1º, I, 2º, I, 50, 60, 124, I, 201, I, 218, 323, 331, 936, 938, § 3º, do RICMS/97; e art.42, III, da Lei nº 7.014/96).

Prosseguindo, argui como preliminar que a conclusão fiscal está baseada em presunção, *júris tantum*, de que a diferença entre o estoque de produção e o estoque contábil/fiscal do gás natural, decorreu do fato de que o estabelecimento de extração/produção efetuou a saída (venda) da referida suposta mercadoria sem a emissão das notas fiscais devidas, praticando a chamada *omissão de saída*.

Aduz que as diferenças de estoques encontradas pela fiscalização, além dos erros materiais de quantificação do produto objeto da autuação, também dizem respeito a uma quantidade de produto computada no estoque de produção da empresa, em face dos ajustes de medição, após a sua saída dos poços e envio às Estações de Processamento, que, segundo o entendimento fiscal, equivocado, se refere a mercadoria que deve ser tributada pelo ICMS.

Explica que:

- a) consideram-se estoques de produção os volumes produzidos e declarados para efeito de cumprimento das obrigações de concessionário com o poder concedente, na forma definida no Contrato de Concessão e nas normas da ANP.
- b) do volume total do gás natural extraído diretamente do poço, no seu estado bruto, deve ser feito ajuste para a retirada das impurezas, águas, gases associados, mudanças das características físico-químicas em função da temperatura e pressão, etc.

- c) o custo do ajuste da redução deste volume será incorporado ao preço do gás natural processado no momento de determinar a Base de Cálculo do ICMS.

Por conta disso, sustenta que o critério adotado pelo Fisco se constitui em mera presunção, 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. Comenta sobre as presunções relativas, transcrevendo decisão do E. Tribunal de Justiça da Bahia e a jurisprudência de tribunal administrativo, para argüir que as provas que serão produzidas na instrução deste PAF, restará elidida a presunção relativa de omissão de saída, alegada pelo fisco estadual.

Analizando a matéria fática e do direito aplicável, argüiu a insubsistência da autuação, e destaca que de acordo com a descrição do fato, a ação fiscal identificou (05) cinco situações fáticas motivadoras da suposta infração, quais sejam:

1. **falta de recolhimento do imposto:** sustenta que não ocorreu, por entender que não pode se falar em recolhimento de imposto sobre base de cálculo eivada de vício e de base econômica inexistente.
2. **relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas:** inexiste a incidência do imposto reclamado pois não ocorreu operações de saídas de gás natural objeto de tributação, eis que a parcela do ajuste (falta) não teve saída por ter sido contabilizado como quebra (ou perda no processo de depuração, limpeza do produto).
3. **emissão de documentos fiscais:** que não poderia emitir documento fiscal sobre suposto ato de compra e venda que não existiu no mundo material, conforme previsto no art.223 do RICMS/97.
4. **sem o respectivo lançamento em sua escrita:** por impossibilidade material não houve e nem haveria lançamento tributário a registrar em sua escrituração fiscal.

Apontou quatro equívocos no levantamento quantitativo:

- 1) *no Auto de Infração os ilustres autuantes cometem duplicidades de registro de entradas de gás natural no levantamento do Auto, relativas ao gás natural proveniente do campo de Manati (parcela Petrobrás), ao considerar no demonstrativo anexo ao Auto, incorretamente, as notas fiscais da transferência do gás natural já computadas no relatório de produção, cujo montante de gás natural a ser desconsiderado (expurgado) do Auto de Infração totaliza 2.441.757.176,704 m³, o que corresponde à aproximadamente 82% do volume autuado, conforme está evidenciado nas planilhas abaixo (doc. 06 e exemplificação do item V.2, adiante);*
- 2) *foram contabilizadas, indevidamente, diferenças de volumes de estoque em face do faturamento ter sido efetuado na unidade de medida GG3 (volume do gás corrigido para o poder calorífico de referência contratual) e a movimentação de estoques ter sido realizadas em PM3. A utilização de volumes das Notas Fiscais para elaboração de balanços de gás deve considerar a unidade PM3 e não a unidade GG3. O livro de Registro de Controle da Produção e Estoque somente contém lançamentos em PM3. O Auto de Infração misturou unidades em seu balanço, usando GG3 nas saídas com Notas Fiscais e PM3 na produção e em outras parcelas. Com a correção desse erro, o montante de gás natural a ser desconsiderado do Auto de Infração totaliza 207.202.713,189 m³, o que corresponde à aproximadamente 7% do volume autuado;*
- 3) *houve registro em duplicidade de notas fiscais de entradas no demonstrativo anexo ao Auto de Infração, que contaminam os cálculos nele apresentados, uma vez que as notas fiscais nº 56 de 10/01/2008, 39 e 59 de 15/02/2008 e a nº 66 de 25/09/2009 aparecem duas vezes no cômputo do Auto, conforme tabela extraída do Anexo IIB do Auto e tabela constante do item V.4 desta defesa, abaixo, o que ocasionará um montante 173.845.791,37 m³ de gás natural a ser desconsiderado do Auto de Infração e que corresponde a aproximadamente 5% do volume autuado;*
- 4) *da análise dos demonstrativos anexados ao Auto de Infração pelos Autuantes verifica-se que algumas notas fiscais de saída de gás natural não foram consideradas (conforme Doc. 07 e a*

tabela constante no item V.5, abaixo), o que representa 168.045.647,55 m³ de gás natural a ser desconsiderado do Auto de Infração e que corresponde a aproximadamente 5% do volume autuado.

Esclarece, ainda, que de acordo com as normas contábeis e fiscais, a falta ou diferença ou perda – não importa o *nomis iuris* – do período irá diretamente para o “Resultado”, cujo valor é subtraído ao “Custo de Produção”. Assim, assevera que sendo perda, não gerou “riqueza nova”, e, portanto não é tributável, pois o produtor – no caso, o estabelecimento, o contabiliza como prejuízo e o volume de ajuste comporá o preço final do produto, que se transformará em mercadoria, e será submetido à tributação do momento da ocorrência do fato gerador – ICMS – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Diante destas considerações fáticas, espera que os lançamentos sejam revistos, tendo apresentado uma demonstração detalhada com a indicação de documentos fiscais, referente a: saídas, em face da alegação de duplicidade das entradas de gás natural nos estoques do estabelecimento, relativa ao gás natural proveniente do Campo de Manati, referente a parcela da Petrobrás; do erro material da diferença de volumes de estoque em razão de faturamento em GG3 e movimentação de estoques em PM3; erro material motivado pela inclusão de notas fiscais em duplicidade; e notas fiscais de saída de gás natural não computadas no levantamento quantitativo. Além disso, esclarece a origem do gás natural e suas características físico-químicas e as operações de circulação entre os estabelecimentos da Petrobrás; e dos fenômenos físicos-químicos associados ao gás natural, os agentes causadores de diferenças de medição que ocasionam a ausência de base econômica imponível à tributação direta pelo ICMS.

Comenta, ainda, sobre a impossibilidade jurídica em exigir duas arrecadações sobre o mesmo fato jurídico, por caracterizar bis in idem e enriquecimento sem causa – ilegalidade.

Considerou inexistência de circulação econômica na conclusão fiscal, por ausência de transferência de propriedade, suscitando a aplicação da Súmula 166 do STJ.

Quanto à multa aplicada, com fulcro no artigo 150, IV, da CF/88, sustenta que a mesma tem efeito confiscatório.

Requeru a produção de prova pericial e a realização de diligência, invocando os artigos 2º, 145 e 150, II, do RPAF/99, e indicou como seus Assistentes Técnicos, o Engenheiro de Petróleo Homero Fenner Filho e o Químico de Petróleo Gonçalo Dantas Passos, seus empregados, com endereço na Av. ACM, 1.113, 5º andar, em Salvador/BA, formulando os seguintes quesitos:

1. É reconhecido que o “gás natural” nos limites do campo de produção é um gás saturado (hidrocarbonetos e água no equilíbrio líquido-vapor) ou no contorno desta condição?
2. É reconhecido que gás saturado gera líquido na sua movimentação? E que a relação entre o volume de gás recebido e o volume de gás enviado gera um fator de correção, ou fator de encolhimento, usado como uma variável de acompanhamento operacional do duto?
3. É reconhecido que não existe facilidade de produção para o condicionamento do ponto de orvalho nas unidades de produção e que esta facilidade só existe nas unidades de processamento do gás natural?
4. É reconhecido que na corrente [2] (Figura 3 - Recebimento do gás natural na unidade de processamento) o fluido está em duas fases e que por esta razão existem os vasos para a separação da “frente líquida”?
5. Considerando a riqueza do gás de cada uma das correntes (Figura 3), este fato não é uma evidência objetiva de que são fluidos diferentes?
6. O gasoduto é reconhecido como um sistema capacitivo e que desta forma, na mesma base de tempo, o volume enviado não é igual ao volume recebido?

7. É reconhecido que balanço em volume é uma abordagem simplificada do processo, visto que a adição de volumes só é verdade em casos particulares?

Quanto a diligência requerida, destaca que a mesma visa comprovar os erros materiais cometidos no Auto de Infração quanto as alegações oferecidas nos itens V.2, V.3, V.4 e V.5, conforme consta da tabela apresentada em conclusão na pág. 30.

Ao final, requer, a improcedência da autuação, e protesta o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente, a diligência por auditor fiscal estranho ao feito e a prova técnica, para que através de laudo técnico se possa comprovar as causas das faltas do gás natural não submetido à tributação do ICMS, avaliar a repercussão volumétrica do custo dessas faltas na composição do preço que constituiu a base imponível das quantidades saídas com tributação, de modo a comprovar a bitributação e os erros materiais cometidos nos cálculos apresentados nos demonstrativos do Auto de Infração, ora impugnado.

Na informação fiscal às fls. 418 a 434, os autuantes esclareceram que o levantamento fiscal foi procedido, considerando os dados constantes dos arquivos do Sistema SINTEGRA, dos livros Registro de Controle da Produção e Estoque e Registro de Inventário do estabelecimento, bem como das notas fiscais, relatórios de produção e outros documentos disponibilizados pelo contribuinte, atinentes aos exercícios 2007 e 2010, conforme Anexos I, II, IIA, IIB, IIC, IID e IIE (docs.fls.06 a 78).

Quanto aos quatro motivos alegados na defesa, aduzem que não são suficientes para refutar, de forma integral, a procedência da autuação, conforme argumentos a seguir alinhados.

1. Do Erro Material Decorrente da Duplicidade das Entradas do Gás Natural Proveniente do Campo de Manati

Concordaram que como os volumes de gás natural originários do campo de Manati (cota da Petrobrás no Consórcio) são transferidos mediante emissão de nota fiscal para o estabelecimento autuado (NF's relacionadas no Anexo IIB do A.I. e apenas aos autos – ver fls. nºs 11 a 17 e 304 a 349), realmente fica configurada a duplicidade dos lançamentos de tal parcela da produção no levantamento fiscal.

Explicam que o saneamento do citado erro, passa, diferentemente do procedimento utilizado pelo sujeito passivo, primeiro, pela apropriação dos quantitativos devidos, mês a mês, nos campos próprios do demonstrativo fiscal constante do Anexo II do A.I. e, segundo, pelo refazimento dos cálculos levados a cabo no mesmo demonstrativo.

Assim, informam que retirando a parcela de produção de gás natural apropriada em duplicidade e, considerando as remessas recebidas, conforme o mês da efetiva transferência, do campo de Manati, as entradas mensais, em m³, no estoque do estabelecimento autuado, passam a ser as que constam dos Anexos IIA, IIB e II do A.I., ora revisados, apensos à sua Informação Fiscal.

2. Do Erro Material Atinente à Utilização de Diferentes Unidades de Medidas: Faturamento em GG3 e Movimentação de Volumes em Estoque em PM3

Sobre a alegação defensiva de erro na apuração das omissões de saída do produto efetuada pela fiscalização, em razão da adoção de duas unidades de volumes distintas: as entradas e os saldos do produto em estoque foram computados em PM3 e as saídas com nota fiscal em GG3, e que “o Controle de Estoque no sistema contábil e no Livro de Registro de Controle da Produção e Estoque é feito com a unidade de medida do volume nominal denominada PM3” (fl. nº 223), os autuantes argumentam que para fazer valer tal pretensão, necessário se faria que o autuado acostasse à peça defensiva demonstrativo de cálculo, evidenciando, documento por documento fiscal, a forma e valores considerados na determinação deste volume, uma vez que as saídas foram apropriadas, conforme as quantidades e respectivas unidades de medidas constantes nos respectivos documentos fiscais.

Quanto a alegação de que o faturamento, por questões comerciais, referencia o produto em GG3 por levar em conta o seu Poder Calorífico Superior (PCS) conforme definido em contrato de

venda, e o preço cobrado reflete o poder energético contido no gás, inclusive que, fl. 224, “a Nota Fiscal é emitida com o volume convertido para energia, ou seja, em GG3, para sua correta valoração”, sendo que “no campo de observações é informado o volume nominal (PM3)”, argumentam que como as saídas foram apropriadas, conforme as quantidades e respectivas unidades de medidas constantes nos respectivos documentos fiscais, não acolheram a alegação de que o “Auto de Infração misturou unidades em seu balanço, usando GG3 nas saídas com Notas Fiscais e PM3 na produção e em outras parcelas.” (fl. nº 227)

Discordaram da argüição do autuado de que o suposto uso da unidade GG3, ao invés de PM3, na apropriação das Notas Fiscais de venda (saídas) pela fiscalização impacta o volume total de Saídas Omitidas (conforme demonstrativo do Auto), podendo **“ser a favor ou contra o autuado, a depender da condição do fator PCS”** (fl. nº 226), e chega a um volume de 207.202.713,189 m³ autuado a maior, pois sem que qualquer demonstrativo evidenciando sua apuração tenha sido apresentado.

Asseveram que para fazer valer tal pretensão, necessário se faria que o autuado acostasse à peça defensiva demonstrativo de cálculo, evidenciando, documento por documento fiscal, a forma e valores considerados na determinação deste volume.

Além disso, dizem que o contribuinte autuado não apura, mês a mês, os volumes que no seu entender foram registrados a maior pela fiscalização, e informam que o quantitativo total de 207.202.713,189 m³ foi deduzido, pelo autuado, diretamente do volume global das saídas omitidas (resultado final apurado) levantadas pelo Fisco estadual em todo o período autuado.

Assim, consideraram infundadas as alegações defensivas de que, no levantamento fiscal que apóia a autuação, foram computadas as saídas do produto, por venda, na unidade GG3. Afirmam que os volumes foram apropriados, conforme as quantidades e unidades de volume constantes dos documentos fiscais que amparam as operações de saída do produto do estabelecimento.

Informam, ainda, que nas notas fiscais de saída, seja por venda ou transferência, os volumes comercializados ou transferidos estão consignados em m³ ou PM3, não havendo menção, registro ou citação no documento fiscal consoante à quantificação do produto em GG3, o que, segundo os autuantes, pode ser constatado, através das cópias das notas fiscais anexadas à sua Informação Fiscal, por amostragem, onde, segundo os autuantes é possível verificar, nos campos próprios, a indicação dos volumes do produto especificados na unidade PM3, os quais, ressaltam, serviram de referência para a determinação da base de cálculo do imposto e, portanto, para a tributação da operação.

Aduzem que como o que atesta legalmente a materialidade, em valores monetários e em quantidades físicas, das saídas do produto do estabelecimento é a nota fiscal, não há que se falar em comprometimento da análise “quando se compara movimentações de estoques em PM3 com dados de Nota Fiscal em GG3”.

Refutaram os argumentos da defesa quanto a este item e mantiveram integralmente os fundamentos da autuação, ressaltando que, diferentemente do que alega o autuado, foi utilizada, com base nos documentos fiscais que respaldam as operações realizadas pelo estabelecimento, uma mesma unidade de medida para avaliar e apurar os volumes do produto movimentados do estoque, bem como as omissões de saída decorrentes.

3. Do Erro Material Resultante das Notas Fiscais de Entrada Consideradas em Duplicidade nos Cálculos do Auto de Infração

Quanto a alegação de que houve registro em duplicidade no Anexo IIB do A.I. das notas fiscais de entrada nº 56, de 10/01/2008, nº 39, de 15/02/2008, nº 59, de 15/02/2008, e nº 66, de 25/09/2009, resultando num volume computado a maior de 173.845.791,37 m³, os autuante concordaram com a defesa, no sentido de que a apropriação dos volumes de gás natural que constam das mencionadas notas fiscais foi realizada em duplicidade no levantamento fiscal, e justificaram o

equívoco dizendo que decorreu, do fato da qualidade dos dados e informações constantes do arquivo SINTEGRA gerado pelo contribuinte.

Por conta disso, informam que o demonstrativo fiscal constante do Anexo IIB do A.I. foi refeito, sendo excluídas do levantamento fiscal, conforme o mês a que correspondem, as quantidades apropriadas em duplicidade, a saber: i) janeiro/2008: 15.701.135,91 m³; ii) fevereiro/2008: 110.726.859,47 m³ e iii) setembro/2009: 47.417.796,00 m³.

Ressaltam que a defesa, visando a correção deste erro, abateu do total das saídas omitidas, apuradas em todo o período autuado (Coluna “I” do Anexo II do A.I.), o quantitativo total dos volumes apropriados em duplicidade, ou seja, 173.845.791,37 m³, cujo procedimento, por não respeitar o efetivo mês em que as omissões de saídas foram apuradas, gera inconsistências no valor final da diferença do estoque, no que foi refutado pelos autuantes tal procedimento.

3.2.4. Do Erro Material Decorrente das Notas Fiscais de Saídas não Computadas nos Cálculos do Auto de Infracão

Sobre as notas fiscais de saídas relacionadas pelo autuado às 228 a 230, que não foram computadas nos demonstrativos fiscais (Anexo IIC e Anexo II do A.I), os autuantes argumentam que a não apropriação das referidas notas fiscais cujas cópias foram apensadas aos autos pela deficiente, resultariam em apuração a maior das saídas omitidas nos seguintes volumes mensais:

Mês/Ano da Saída	Número da Nota Fiscal	Quantidade (PM3)
Set/2007	1718, 1719, 1720, 1721, 1722, 1725 e 1727	81.898.920,00
Out/2007	1733	7.942.238,00
Nov/2007	1787	470.633,00
Dez/2007	1815	17.087.825,00
Jan/2008	1874, 1875 e 1876	37.298.127,00
Fev/2008	17872, 1873, 1885 e 1886	19.100.577,00
Mar/2008	1913, 1914 e 1915	1.580.797,00
Abr/2008	5, 6, 17 e 1957, 1958, 1959	169.542,00

Concordaram com a defesa no tocante à omissão desses documentos fiscais e respectivos volumes de gás natural não considerados no levantamento fiscal. Justificaram que as inconsistências dos dados e informações originárias do sistema SINTEGRA conduziram ao erro, visto que os referidos documentos fiscais não constam dos registros dos arquivos eletrônicos gerados pelo contribuinte e, apesar de reiteradas demandas, tampouco foram informados durante os procedimentos de fiscalização, sendo apresentados somente na impugnação.

Discordaram da forma utilizada pelo autuado na correção deste “erro material”, qual seja, o de abater diretamente do total das omissões de saídas apuradas pela fiscalização em todo o período autuado (resultado final apurado) o somatório das saídas mensais do produto com nota fiscal não computadas pelo Fisco (168.045.647,56 m³).

Dizem que concordam com o mérito e não com a forma, e por isso, corrigiram o demonstrativo fiscal constante do Anexo IIC do A.I., fazendo incluir, **em cada um dos meses em que este equívoco ocorreu (gripo dos autuantes)**, as notas fiscais e respectivas quantidades do produto não computadas.

Assim, concluem que as efetivas saídas mensais do produto acobertadas com nota fiscal passam a ser as que constam dos Anexos IIC e II do A.I., que foram revisados, apensos a sua Informação Fiscal.

3.2.5. Das Demais Razões da Defesa que Visam a Improcedência dos Valores Remanescente da Autuação

Passaram a analisar o resumo dos ajustes por erro material apontada na defesa, conforme quadro abaixo, para uma apuração a maior das saídas omitidas, em termos de volume, de 2.990.851.328,81 m³, o que representaria 98% do quantitativo total autuado.

RESUMO DOS AJUSTE POR ERRO MATERIAL			
	Volumes de Gás Natural	Valores em R\$	%
Valor autuado	3.016.012.906,92	249.721.612,48	100%
Duplicidade Manati	2.441.757.176,70	204.989.896,71	82%
Efeito GG3	207.202.713,19	17.121.263,11	7%
NFs de Entrada consideradas em duplicidade	173.845.791,37	13.000.972,36	5%
NFs de saídas não consideradas	168.045.647,55	9.375.938,92	4%
Total do auto ajustado	25.161.578,11	5.233.541,38	2%

Destacam que quanto aos 2% restantes, correspondentes a um quantitativo de 25.161.578,11 m³ do produto, a defesa, entendendo como indevidos, atribui a “diferenças de medição” causadas por “fenômenos físico-químicos associadas ao gás natural”. Dizem que por essa via, o autuado tenta sustentar a “ausência de base econômica (riqueza material) imponível à tributação direta pelo ICMS”.

Não concordaram com essa conclusão, e frisam que para fazer valer essa pretensão, o autuado recorre às 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 definições de produção e volume de produção fiscalizada, bem como as diferenças entre volume recebido e volume entregue (fls. n^{os} 231 e 232).

Observam que foi alegado na defesa que referida diferença – entre a medição da produção no poço e aquela efetuada no momento na circulação física do produto para o destino final – “se constitui em **falta decorrente da redução de volume**, ocasionada por fatores típicos do produto”, como também “dos fenômenos de perdas diante das características físico-químicas de movimentação do produto até o estabelecimento de processamento” (fl. n^o 234).

Refutaram tais argumentos, dizendo que a alegação de que toda e qualquer diferença de estoque, ou mais precisamente saída do estabelecimento sem emissão de nota fiscal, constitui – sempre sob o argumento de que o produto sofre redução de volume, devido a fatores físico-químicos – passou a ser “lugar comum”, justificativa única a que recorre o autuado, ainda que desprovida de fundamentação material, para eximir-se do pagamento do tributo.

Informam que em relação às faltas em estoque, tanto de petróleo quanto de gás natural, consignadas pelo próprio contribuinte em seus registros de controle da produção e do estoque, sob o título de “perda de movimentação acima do limite” e “perda de movimentação abaixo do limite”, não existe a devida prova material.

Sobre as baixas por saídas do estoque, então apropriadas pela empresa no livro Registro de Controle da Produção e do Estoque do estabelecimento, dizem que foram consideradas no levantamento fiscal e excluídas das omissões de saída apuradas pela fiscalização, conforme consta das “Saídas Outras” - coluna “H” do Levantamento Fiscal apresentado no Anexo II do A.I. (fls. n^{os} 08 e 09) com detalhamento exibido no Demonstrativo Fiscal constante do Anexo IIE (fl. n^o 78).

Desta forma, sustentam que as possíveis “Perdas” do processo atribuídas às características físico-químicas do produto já foram consideradas, para efeito das saídas omitidas apuradas, quando da lavratura deste Auto de Infração.

Assim, indagam onde estão as provas sobre as alegadas perdas, cujo autuado, segundo os autuantes, não reuniu os elementos comprobatórios de fato e de direito que ofereçam respaldo a tais perdas.

Quanto a pericia requerida na defesa, salientam que caso entendida como necessária pelo órgão julgador, requer, não um parecer que ratifique a condição de suscetibilidade do produto a fatores externos e ambientais, pois esta particularidade técnica do produto está clara para o Fisco e sua tratativa, na forma da legislação, sempre foi objeto de homologação pela fiscalização, mas sim, que apresente, para cada registro de “perda” computada, os elementos comprobatórios de sua ocorrência, até então não fornecidos pelo autuado, 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”.

Observam que o que está em discussão, neste caso, é o procedimento reiterado do autuado de tratar as “diferenças” do estoque de produto acabado como “perdas”, atribuindo-as, sem qualquer meio de prova, a causas de natureza “físico-químicas”.

3.3. Da revisão dos Valores Autuados

Feitas as considerações acima, os autuantes, em razão do acatamento dos fundamentos da defesa, conforme os itens 3.1.2.1., 3.1.2.3. e 3.1.2.4. de sua Informação Fiscal, explicam que foram realizadas correções dos números pertinentes às seguintes parcelas do levantamento fiscal constante do Anexo II do Auto de Infração:

- ✓ **Produção Própria (Coluna B):** foram excluídas, mês a mês, as parcelas de produção originárias do campo de Manati (Demonstrativo Fiscal do Anexo II A.I. foi refeito).
- ✓ **Aquisições (Coluna C):** foram consideradas as notas fiscais de entrada referentes à parcela de produção do campo de Manati, conforme o mês efetivo de transferência do produto para o estabelecimento autuado, bem como excluídas as notas fiscais de entrada registradas em duplicidade (Demonstrativo Fiscal do Anexo II B do A.I. foi refeito).
- ✓ **Saídas Com Nota Fiscal (Coluna F):** foram incluídas as notas fiscais não incluídas no levantamento fiscal saídas do produto, devido a ausência de registro no arquivo Sintegra (Demonstrativo Fiscal do Anexo II C do A.I., referente aos meses em que as NF's deixaram de ser lançadas, foi refeito).

Com base em tais correções e refeitos os cálculos na forma do Demonstrativo Fiscal constante do Anexo II A.I., as saídas omitidas de gás natural, em m³ e consolidadas por exercício, passam a ser:

Levantamento Fiscal
Omissão de Saída de Gás Natural – Volumes Anuais (m³)
(Anexo II do A.I. – Cálculos Revisados)

PARCELA	COLUNA A	2007	2008	2009	2010
Estoque inicial	A	382.453.198,20	1.200.452.520,65	626.447.644,56	978.920.218,09
Produção Própria	B	370.382.577,90	470.956.893,94	230.699.925,58	342.332.003,03
Aquisições	C	387.973.855,05	1.266.859.263,31	708.188.205,19	1.104.805.377,88
Estoque Final	D	368.973.698,53	1.137.943.894,27	596.834.125,02	966.866.248,35
Saídas Efetivas	E	771.835.932,62	1.800.324.783,62	968.501.650,30	1.459.191.350,65
Saídas Com Nota Fiscal	F	684.809.909,00	1.466.033.387,58	724.919.386,00	265.608.253,00
Consumo Gás Produção LGN	G	36.595.647,07	59.655.710,01	32.256.213,01	49.921.728,01
Outras Saídas	H	-	12.040.407,13	10.803.512,88	21.004.033,95
Saídas Omitidas	I	50.430.376,55	262.595.278,90	200.522.538,41	122.657.335,69

Informam que diante dos novos quantitativos de omissão de saída de gás natural, os valores do ICMS objeto da autuação, revisados nos termos do demonstrativo fiscal constante do Anexo I do A.I., passam a ser, em números consolidados anuais:

Levantamento Fiscal

Demonstrativo de Apuração do ICMS – Volumes Anuais (R\$)

(Anexo I do A.I. – Cálculos Revisados)

PARCELA	COLUNA	2007	2008	2009	2010
Saídas Omitidas (m ³)	A	50.430.376,55	262.595.278,90	200.522.538,41	122.657.335,69
Preço Médio de Venda (R\$)	B	0,4512	0,6840	0,7251	0,7218
Valor Total das Saídas (R\$)	C	22.756.376,95	179.614.938,86	145.401.300,14	88.532.423,92
Base de Cálculo Reduzida (R\$)	E	16.063.323,70	126.787.006,16	102.636.204,17	62.493.471,02
Aliquota	F	17%	17%	17%	17%
ICMS Anual Devido (R\$)	G	2.730.765,03	21.553.791,05	17.448.154,71	10.623.890,07
Valor Total do ICMS Devido		52.356.600,86			

Concluem que os valores mensais do débito tributário, bem como os demonstrativos fiscais com os números detalhados, mês a mês, encontram-se anexos a sua Informação Fiscal, e ressaltam que restou apurada omissão de saída de gás natural nos seguintes meses: **Exercício 2007:** fev/07, abr/07, out/07 e dez/07; **Exercício 2008:** fev/08, mai/08, jun/08 ago/08, set/08, nov/08 e dez/08; **Exercício 2009:** jan/09, ago/09, out/09 e dez/09; e **Exercício 2010:** fev/10, mar/10, abr/10, jun/10, ago/10 e out/10.

3.4. Da Súmula nº 166 do STJ

Prosseguindo, rebatem a argumentação defensiva com base na Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), de que a transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não constituiria fato gerador do ICMS, arguindo que é inaplicável a mesma, pois o cerne deste lançamento fiscal de ofício é o fato de o contribuinte ter omitido as saídas do produto.

Sustentam 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 consequência a entrada do produto em estabelecimento outro pertencente ao próprio contribuinte.

Desta forma, dizem que, considerando que o objeto da autuação refere-se à saída de gás natural, nada tendo a ver com as operações realizadas com petróleo, produto outro que compõe o mix da produção do autuado, reveste-se de total inconsistência e improriedade, recorrendo, por essa via, à Súmula do STJ em referência.

Assim, reafirmam a ação fiscal, por entenderem caracterizada a ocorrência do fato gerador do ICMS, conforme disposto no inciso I do Art. 2º do RICMS/BA.

Concluindo, dizem que, com exceção dos erros materiais reconhecidos e corrigidos nos termos de sua Informação Fiscal, a defendente apresenta apenas meras suposições e retóricas, em particular, a respeito de possíveis “diferenças de medição” decorrentes das características de natureza física ou química do gás natural sem, contudo, demonstrar, por quaisquer meios, provas efetivas das suas alegações.

Chamam a atenção de que não foi acostada ao presente processo nenhuma norma técnica ou referência bibliográfica versando sobre perdas do produto, ou qualquer prova material que

vinculasse, efetivamente, tais “diferenças de medição” às saídas tributadas questionadas na ação fiscal.

Finalizam pugnando pela procedência parcial auto de infração no valor de **R\$ 52.356.600,86**.

O autuado diz que em atenção à intimação recebida em 07/05/2012, se manifesta, fls.498 a 508, sobre a informação fiscal, mediante as razões de fato e fundamentos de direito a seguir alinhados.

Inicialmente contesta a informação dos autuantes em relação à entrega de documentos fiscais, afirmando que não causou qualquer embaraço à fiscalização, pois todas as informações e dados disponíveis para a execução do procedimento fiscal foram colocadas à disposição dos mesmos.

Destaca que embora tenham sido reconhecidos erros no trabalho fiscal, ainda assim persistem dúvidas por parte dos autuantes quanto a parte não acolhida, tendo transcrita a conclusão da revisão dos valores autuados constantes na informação fiscal, para a qual, faz as seguintes observações.

Diz que a revisão dos valores ainda apresenta inconsistência, pois não foi considerado o erro material apontado na impugnação quando se compara movimentações de estoques em PM3 com dados da Nota Fiscal em GG3.

Explica que:

1. Para o faturamento do gás natural, o preço de uma unidade de volume é determinado considerando o Poder Calorífico Superior (PCS) de referência dos contratos de venda, que usualmente é de 9.400 kcal/m³, de modo a valorar (cobrar) a energia contida no gás. Diz que cada volume nominal de gás vendido precisa ser convertido energeticamente, considerando o PCS de referência, para ser faturado corretamente, e que uma molécula de gás natural com PCS menor que o PCS padrão apresentará um menor rendimento na geração de calor nos processos industriais, devendo, portanto, ter um valor monetário menor. Observa que isto se comprova no exemplo apresentado à fl. 23 da impugnação.
2. O uso da unidade GG3 nas Notas Fiscais de venda (saídas), comparando-as aos movimentos e registros de estoques contábeis apresentados, didaticamente, na impugnação, gera uma diferença que vai impactar no total das supostas Saídas Omitidas (conforme demonstrativo do Auto), que pode ser a favor ou contra o autuado, a depender da condição do fator PCS. Assim, sustenta que analisar registros contábeis em PM3 com informações de nota fiscal em GG3, compromete o resultado da análise.

Conclui argüindo que a utilização de volumes das Notas Fiscais para elaboração de balanços de gás deve considerar a unidade PM3 e não a unidade GG3; que o Livro de Registro de Controle da Produção e Estoque somente contém lançamentos em PM3; que o Auto de Infração misturou unidades em seu balanço, usando GG3 nas saídas com Notas Fiscais e PM3 na produção e em outras parcelas.

Quanto as diferenças de estoques encontradas pela fiscalização, argumenta que, além dos erros materiais de quantificação do produto objeto da autuação, também dizem respeito a uma quantidade de produto computada no estoque de produção da empresa, em face dos ajustes de medição, após a sua saída dos poços e envio às Estações de Processamento, que, segundo o entendimento fiscal, equivocado, se refere a mercadoria que deve ser tributada pelo ICMS.

Repete que na forma definida no Contrato de Concessão e nas normas da ANP, considera-se estoque de produção, os volumes produzidos e declarados para efeito de cumprimento das obrigações de concessionário com o poder concedente. Com base nesse argumento, considerou indevido o entendimento da fiscalização em pretender tributar essa parcela denominada ajuste, pois submeteria à tributação o volume total do gás natural extraído diretamente do poço, no seu estado bruto, sem a retirada das impurezas, águas, gases associados, mudanças das características físico-químicas em função da temperatura e pressão, etc.

Reitera sua informação no sentido de que esse custo do ajuste da redução do volume será incorporado ao preço do gás natural processado no momento de determinar a Base de Cálculo do ICMS. Se ocorrer a tributação dessa diferença significa que o volume do ajuste será tributado mais de uma vez, ou seja, adota-se o volume individual do ajuste como base imponível, quando este volume incorporado ao preço já foi objeto de tributação pelo ICMS, o que se caracteriza *bis in idem* e enriquecimento sem causa.

Assevera que a presunção da omissão de saída há, portanto, neste caso, que ser afastada, por entender que não poderia 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.

Alega ainda que a fiscalização considerou em seus cálculos valores divergentes constantes nos documentos que foram apresentados pela Petrobrás (Boletim Mensal de Produção, Livro Controle de Produção e Estoque e Relação de Notas Fiscais de Saídas), incidindo em duplicidade de lançamento, pois foram consideradas incorretamente as notas fiscais da transferência do gás natural já computadas no relatório de produção.

Reprisa que o Consórcio Manati, possui a seguinte composição societária: 35% Petrobras; 45% Manati S/A; 10% Rio das Contas Produtora de Petróleo Ltda; 10% Brasoil Manati Exploração Petrolífera Ltda, e que obedecendo ao que disciplina o RICMS/BA, todos os consorciados são obrigados a, mensalmente, emitir Notas Fiscais correspondentes à sua cota de participação na produção do campo de Manati, cujos dados, para efeito de demonstração do erro contido no Auto de Infração não foram levados em consideração, integralmente, pela Informação Fiscal, o que requer seja examinado por este E. Conselho e revisado.

Repete que houve registro em duplicidade das notas fiscais de entradas nº 56, de 10/01/2008, 39 e 59, de 15/02/2008 e a nº 66, de 25/09/2009, e por isso pede revisão do demonstrativo apresentado pelos Autuantes.

Reitera seu pedido para realização de prova pericial técnica, com o objetivo de examinar as causas das faltas do petróleo não submetido à tributação do ICMS, avaliar a repercussão volumétrica do custo dessas faltas na composição do preço que constituiu a base imponível das quantidades saídas com tributação, e realizar as vistorias nos pontos de medição da produção, de transferência e de custódia. Caso não seja atendido seu pedido, pede que seja realizada diligência por auditor estranho ao feito e com a participação de um Assistente da empresa, com o objetivo de apreciar os fatos e examinar os documentos constantes do processo.

Finaliza, reiterando as razões de fato e de direito aduzidas na sua impugnação, requer a improcedência do Auto de Infração, e protesta o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente, a diligência e a prova técnica, para que através de laudo técnico se possa comprovar as causas das faltas do gás natural não submetido à tributação do ICMS, avaliar a repercussão volumétrica do custo dessas faltas na composição do preço que constituiu a base imponível das quantidades saídas com tributação, de modo a comprovar a bitributação e os erros materiais cometidos nos cálculos apresentados nos demonstrativos do Auto de Infração.

O processo foi submetido a pauta suplementar do dia 25/07/2012, visando a realização de diligência, sendo decidido pela sua desnecessidade, uma vez que os autos contém todos os elementos para a decisão sobre a lide.

VOTO

Preliminarmente, saliento que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais, estando determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza da infração apurada, que se encontra fundamentada em diplomas legais vigentes constante no enquadramento no Auto de Infração, e nos demonstrativos e respectivos documentos que fundamentam a autuação fornecidos pelo contribuinte autuado. Ademais, o Auto de Infração segue estritamente as determinações previstas nos dispositivos constantes do

Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF/BA), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, não ensejando em qualquer violação aos princípios que regem o processo administrativo fiscal, em especial, a ampla defesa e contraditório.

Além disso, quanto a preliminar no sentido de que o lançamento fiscal foi efetuado com base em presunção fiscal, está será analisada juntamente com o mérito da autuação.

Quanto ao pedido do autuado para realização de diligência por fiscal estranho ao feito, o processo foi submetido a pauta suplementar do dia 25/07/2012, visando a realização da referida diligência, sendo decidido pela sua desnecessidade, uma vez que os autos contém todos os elementos para a decisão sobre a lide. Desta forma, fica indeferido tal pedido, com fulcro no artigo 147, inciso I, alínea “a” e inciso II, alínea “b”, do RPAF/99, porque já se encontram no processo todos os elementos de minha convicção, inclusive os autuantes, diante de comprovados equívocos, já procederam revisão do lançamento, como será visto por ocasião do exame do mérito. Além do mais, considero desnecessária a revisão nos moldes requeridos pelo autuado, em vista das outras provas produzidas. Quanto à perícia requerida ressaltamos que a mesma em nada acrescenta aos fatos não contribuindo para o deslinde da questão. Ademais a prova pericial só deve ser realizada quando do conjunto de provas dos autos não for possível definir-se com clareza a infração imputada ao contribuinte, o que não ocorreu no presente processo.

No mérito, pelo lançamento ora em discussão exige-se ICMS, face a constatação em auditoria de estoques de diferenças de saídas de mercadorias tributadas (Gás Natural), em vários meses dos exercícios de 2007 a 2010, cujo valor autuado resulta de levantamento quantitativo procedido pela fiscalização, considerando as informações dos arquivos do SINTEGRA, bem como, dos dados constantes no Registro de Inventário, Controle da Produção e Estoque, notas fiscais de entradas e de saídas, Relatórios de Produção, e outros documentos disponibilizados pelo autuado.

O citado levantamento quantitativo por espécie de mercadorias que serviu de base à autuação encontra-se devidamente demonstrado nos levantamentos, demonstrativos e documentos constantes às fls.06 a 199 (Anexos I, II, IIA, IIB, IIC, IID e IIE), retificados na informação fiscal, onde constam especificadas as quantidades das entradas e as saídas; os estoques inicial e final, as perdas de movimentação do produto, o demonstrativo de estoque, e a demonstração de apuração do débito.

De acordo com os citados demonstrativos, o levantamento que resultou na autuação fiscal é composto de diversos quadros demonstrativos que explicitam todo o trabalho realizado, nos quais a fiscalização especifica o produto objeto da exigência fiscal, bem como as quantidades, e os demais dados necessários e considerados, e se baseia no seguinte, tomando-se por base, por amostragem, o mês de setembro de 2008:

Coluna A – ESTOQUE INICIAL = 164.542.233,51: Refere-se ao volume do produto em estoque no início do mês, registrado no livro Registro de Controle da Produção e do Estoque (RCPE) do estabelecimento.

Coluna B – ENTRADAS/PROD.PRÓPRIA = 65.474.973,910: Refere-se às entradas mensais do produto no estoque decorrentes da produção do próprio estabelecimento (Saldo das Concessões, exceto Campo de Manati), conforme demonstrativo no Anexo IIA (fl.437);

Coluna C – AQUISIÇÕES = 188.170.882,874: Refere-se às entradas mensais do produto no estoque, decorrentes da aquisição do produto junto a outros estabelecimentos, conforme notas fiscais de entrada (demonstrativo no Anexo IIB);

Coluna D – ESTOQUE FINAL = 162.650.206,607: Refere-se ao volume do produto em estoque no final do mês (soma dos saldos em estoque nos Centros 0257, 0270 e 2702, constante do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque (RCPE);

Coluna E – SAÍDAS EFETIVAS (A+B+C-D) = 255.537.883,68

Coluna F - SAÍDAS COM N.FISCAIS = 218.779.928,13: Refere-se às saídas do produto do estoque para outros estabelecimentos, conforme notas fiscais de saídas emitidas pelo próprio estabelecimento (demonstrativo no Anexo IIC);

Coluna G – CONSUMO GÁS PROD.LGN = 8.558.638,990: Refere-se às saídas do produto do estoque para outros estabelecimentos, direcionadas à produção de LGN (demonstrativo no Anexo IID);

Coluna H – SAÍDAS OUTRAS = 2.031.036,00: Refere-se às baixas mensais do produto em estoque, apropriadas pelo contribuinte a título de “perdas movimentação” (demonstrativo no Anexo IIE), “falta movimentação” e/ou “falta inventário” (objeto da autuação anterior).

Coluna I – SAÍDAS OMITIDAS (E-F-G-H)= 26.168.280,57.

E, foi com base nesse procedimento que restou constatada omissão de saídas, sendo exigido o imposto de acordo com o que preceitua a Portaria nº 445/98.

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, salvo se comprovado que houve erro no levantamento fiscal. Logo, a apuração não se trata de presunção fiscal conforme alegado na defesa.

Considerando que conforme alinhado acima o trabalho fiscal está devidamente demonstrado, para impugná-lo de forma válida, devem ser apresentados demonstrativos nos mesmos moldes, ou, indicando quais os equívocos acaso existentes no mesmo.

O trabalho fiscal foi impugnado com base nas seguintes premissas, que passo a analisar.

1. Do Erro Material Decorrente da Duplicidade das Entradas do Gás Natural Proveniente do Campo de Manati

Verifico que os autuantes concordaram com a defesa no sentido de que ocorreu duplicidade dos lançamentos referente aos volumes de gás natural originários do campo de Manati (cota da Petrobras no Consórcio) e que foram transferidos mediante emissão de nota fiscal para o estabelecimento autuado (NF's relacionadas no Anexo IIB do A.I. e apensas aos autos, fls.11 a 17 e 304 a 349).

Acolho o entendimento da fiscalização de que, diferentemente do autuado, a apropriação dos quantitativos devidos, deve ser feita mês a mês, nos campos próprios do demonstrativo fiscal constante do Anexo II do A.I, pois esta foi a forma adotada no levantamento quantitativo em questão.

Assim, tendo em vista que foi retirada a parcela de produção de gás natural apropriada em duplicidade e, considerando as remessas recebidas, conforme o mês da efetiva transferência, do campo de Manati, as entradas mensais, em m³, no estoque do estabelecimento autuado, passam a ser as que constam dos Anexos IIA, IIB e II do A.I., fls.que foram objeto da revisão pelos autuantes na informação fiscal.

2. Do Erro Material Atinente à Utilização de Diferentes Unidades de Medidas: Faturamento em GG3 e Movimentação de Volumes em Estoque em PM3

O argumento da defesa é de que a fiscalização incorreu em equívoco na apuração das omissões de saída do produto, por ter sido adotada duas unidades de volumes distintas: as entradas e os saldos do produto em estoque foram computados em PM3 e as saídas com nota fiscal em GG3, e que “o Controle de Estoque no sistema contábil e no Livro de Registro de Controle da Produção e Estoque é feito com a unidade de medida do volume nominal denominada PM3” (fl. nº 223).

Verifico que assiste razão aos autuantes no entendimento de que para fazer valer tal pretensão, caberia ao autuado apresentar demonstrativo, nos mesmos moldes dos utilizados pela fiscalização, demonstrando e discriminando os respectivos documentos fiscais, pois, como se verifica dos levantamentos fiscais as quantidades e respectivas unidades de medidas foram extraídas nos respectivos documentos fiscais, ou seja, os estoques, as entradas e as saídas estão em m³ e a produção está em PM3.

O autuado, por seu turno, não negou a informação dos autuantes de que não apura, mês a mês, os volumes que no seu entender foram registrados a maior pelos mesmos, bem como, que o quantitativo total de 207.202.713,189 m³ foi deduzido diretamente do volume global das saídas omitidas (resultado final apurado) levantadas pela fiscalização em todo o período autuado. Além disso, constato através das notas fiscais juntadas aos autos, que, conforme aduzido pelos autuantes, nas referidas notas fiscais de saída, seja por venda ou transferência, os volumes comercializados ou transferidos estão consignados em m³ ou PM3.

Desta forma, considerando-se que o trabalho fiscal está baseado na escrita fiscal e nos respectivos documentos fiscais emitidos pelo autuado, e foi utilizada a mesma unidade de medida neles constantes, não vejo como acatar a tese defensiva de que a análise dos dados ficou comprometida.

3. Do Erro Material Resultante das Notas Fiscais de Entrada Consideradas em Duplicidade e não consideradas, nos Cálculos do Auto de Infração, além das “perdas”.

3.1 - Foi alegado que houve registro em duplicidade no anexo IIB do A.I. das notas fiscais de entrada nº 56, de 10/01/2008, nº 39, de 15/02/2008, nº 59, de 15/02/2008, e nº 66, de 25/09/2009, resultando num volume computado a maior de 173.845.791,37 m³.

Os autuantes confirmaram que realmente a apropriação dos volumes de gás natural que constam das mencionadas notas fiscais foi realizada em duplicidade no levantamento fiscal, apesar de justificarem o equívoco dizendo que é decorrente do fato da qualidade dos dados e informações constantes do arquivo SINTEGRA gerado pelo contribuinte.

Assim, refizeram o demonstrativo fiscal constante do Anexo IIB do A.I. sendo excluídas do levantamento fiscal, conforme o mês a que correspondem, as quantidades apropriadas em duplicidade, a saber: i) janeiro/2008: 15.701.135,91 m³; ii) fevereiro/2008: 110.726.859,47 m³ e iii) setembro/2009: 47.417.796,00 m³.

Concordo que as quantidades em duplicidade realmente devem ser consideradas nos efetivos meses em que as omissões de saídas ocorreram, como procederam os autuantes, não se justificando abater do total das saídas omitidas, apuradas em todo o período autuado (Coluna “I” do Anexo II do A.I.), como pretende o autuado, pois se assim for, causará distorção no valor final da diferença apurada, uma vez que o levantamento quantitativo foi feito mensalmente.

3.2 - Quanto ao erro material decorrente das Notas Fiscais de Saídas não computadas no levantamento fiscal ((Anexo IIC e Anexo II do A.I), e relacionadas pelo autuado às fls.228 a 230, os autuantes reconhecem que realmente não houve apropriação das referidas notas fiscais cujas cópias foram apensadas aos autos pela defendant, e demonstradas no relatório do PAF, para cada mês, os números da nota fiscal e a quantidade em PM3.

Os autuantes concordaram com a defesa de que tais documentos fiscais não foram considerados, por não constar nas informações originárias do sistema SINTEGRA, porém, acertadamente, acatam as cópias das notas fiscais apresentadas na impugnação. No entanto, discordaram da pretensão do autuado de abater diretamente do total das omissões de saídas apuradas pela fiscalização em todo o período autuado (resultado final apurado) o somatório das saídas mensais do produto com nota fiscal não computada pelo Fisco (168.045.647,56 m³).

Comungo com os autuantes mais uma vez, com a inclusão, em cada um dos meses em que este equívoco ocorreu, das notas fiscais e respectivas quantidades do produto não computadas no Anexo IIC, tendo em vista que a auditoria de estoques foi feita mensalmente, e não poderia se adotar o procedimento pretendido pelo autuado de computá-las sobre o total das saídas.

Desta forma, as efetivas saídas mensais do produto acobertadas com nota fiscal passam a ser as que constam dos Anexos IIC e II do A.I., revisados pelos autuantes por ocasião de sua informação fiscal.

3.3 – Quanto aos valores remanescentes da autuação, o autuado atribui a aspectos físico-químicos envolvidos na produção e movimentação do gás natural, e defende a tese de que os 2% não

justificados pelas alegações de erro material, ao invés de saídas do produto omitidas da escrituração fiscal do estabelecimento, trata-se de “diferenças de medição” inerentes ao processo produtivo do gás natural.

Conforme analisado pelos autuantes no Resumo dos Ajustes por Erro Material apontado na defesa, não merece acolhimento a alegação defensiva de que referida diferença – entre a medição da produção no poço e aquela efetuada no momento na circulação física do produto para o destino final – “se constitui em **falta decorrente da redução de volume**, ocasionada por fatores típicos do produto”, como também “dos fenômenos **de perdas diante das características físico-químicas** de movimentação do produto até o estabelecimento de processamento”, (fl.234), pois, não foi comprovado que as faltas em estoque, tanto de petróleo quanto de gás natural, consignadas pelo próprio contribuinte em seus registros de controle da produção e do estoque, se referem a “perda de movimentação acima do limite” e “perda de movimentação abaixo do limite”.

O tratamento fiscal a ser dado para as “perdas”, é que têm que ser comprovadas, sendo certo que, o entendimento do Fisco tem sido no sentido da comprovação da normalidade da perda e da razoabilidade da sua extensão, questão que deve ser examinada caso a caso, em face da natureza do material, das características do processo de produção e/ou de outras circunstâncias pertinentes. Portanto, as “perdas” para efeitos fiscais só são admitidas se forem comprovadas por laudo ou certificado de autoridade competente e com os respectivos documentos fiscais emitidos.

No caso, no que tange às baixas por saídas do estoque, então apropriadas pela empresa no livro Registro de Controle da Produção e do Estoque do estabelecimento, verifico, conforme esclarecido na informação fiscal, que as mesmas foram consideradas no levantamento fiscal e excluídas das omissões de saída apuradas pela fiscalização, conforme consta das “Saídas Outras” - coluna “H” do Levantamento Fiscal apresentado no Anexo II do A.I. (fls.08 e 09) com detalhamento exibido no Demonstrativo Fiscal constante do Anexo IIE (fl.78), e também consideradas nos demonstrativos refeitos na informação fiscal.

Portanto, pelo se vê, as possíveis “perdas” do processo atribuídas às características físico-químicas do produto já foram consideradas, para efeito das saídas omitidas apuradas, quando da lavratura deste Auto de Infração, e também na revisão fiscal feita na informação fiscal.

Se as “diferenças” do estoque de produto acabado são “perdas”, conforme alegado na defesa, caberia ao autuado apresentar os meios de prova admitidos de que a causa é de natureza “físico-químicas”, o que não ocorreu no particular. Além do mais, não existe na legislação tributária nenhuma disposição expressa sobre tais perdas, inclusive o próprio autuado deixa a entender que a ANP ainda não chegou a uma conclusão sobre a matéria.

Portanto, independente da alegada ausência de prejuízo econômico à vista de que a parcela do ajuste, constitui-se em custo do complexo processo produtivo, se incorporando ao preço final do produto para efeito de tributação do ICMS no momento jurídico-tributário oportuno, em detrimento do prejuízo econômico que será suportado pela empresa, entendo que o contribuinte não está desobrigado de emissão de documento fiscal da parcela do ajuste para documentar o fato, como fez em relação às perdas que estão escrituradas nos livros fiscais e consideradas pela fiscalização.

3.4 – Quanto às notas fiscais de saídas apontadas na defesa como não incluídas no levantamento fiscal, verifico que os autuantes reconheceram o equívoco e as mesmas foram consideradas nos levantamentos refeitos por ocasião da informação fiscal.

3.3. Da revisão dos Valores Autuados

Por fim, quanto a revisão dos valores autuado constante da informação fiscal, após analisá-la detidamente, acolho os demonstrativos refeitos, após o acatamento das razões acima alinhadas, por restar comprovado pelos autuantes que, exceto os ajustes de “perdas”, porquanto não

comprovadas, foram efetuadas as correções cabíveis nos números pertinentes às seguintes parcelas do levantamento fiscal constante do Anexo II do Auto de Infração, quais sejam:

- ✓ **Produção Própria (Coluna B):** foram excluídas, mês a mês, as parcelas de produção originárias do campo de Manati (Demonstrativo Fiscal do Anexo IIA do A.I. foi refeito).
- ✓ **Aquisições (Coluna C):** foram consideradas as notas fiscais de entrada referentes à parcela de produção do campo de Manati, conforme o mês efetivo de transferência do produto para o estabelecimento autuado, bem como excluídas as notas fiscais de entrada registradas em duplicidade (Demonstrativo Fiscal do Anexo IIB do A.I. foi refeito).
- ✓ **Saídas Com Nota Fiscal (Coluna F):** foram incluídas as notas fiscais não incluídas no levantamento fiscal saídas do produto, devido a ausência de registro no arquivo Sintegra (Demonstrativo Fiscal do Anexo IIC do A.I., referente aos meses em que as NF's deixaram de ser lançadas, foi refeito).

Desta forma, considerando as correções acima citadas, não impugnadas objetivamente na manifestação defensiva sobre a informação fiscal, e após refazimento do Demonstrativo das Omissões constante do Anexo II A.I.(refeito), as saídas omitidas de Gás Natural, em m³ e consolidadas por exercício, passam a ser as que se encontram demonstradas no relatório do PAF, resultando da diminuição do débito para o montante de **R\$ 52.356.600,86**, relativamente aos meses de fevereiro, abril, outubro e dezembro de 2007; fevereiro, maio, junho, agosto, setembro, novembro e dezembro de 2008; janeiro, agosto, outubro e dezembro de 2009; fevereiro, março, abril, junho, agosto e outubro de 2010, nos valores de R\$ 685.015,11; R\$764.431,82; R\$943.738,80; R\$943.738,80; R\$337.579,30; R\$2.096.439,47; R\$2.715.992,76; R\$1.220.700,49; R\$4.627.433,13; R\$2.152.916,61; R\$5.318.457,23; R\$3.421.851,35; R\$3.025.431,32; R\$1.705.706,43; R\$1.549.220,68; R\$11.167.796,27; R\$1.844.899,57; R\$238.485,94; R\$513.698,31; R\$3.056.950,46; R\$3.289.788,13; e R\$1.680.067,67, respectivamente.

Desta forma, constatando-se a omissão de saídas através de auditoria de estoques, não há nenhuma ilegalidade na autuação, tornando descabido o argumento do autuado de que o presente lançamento tributário se configura bis in idem, por se tratar de circulação meramente física entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, a título e operação de transferência do produto da área de produção para o refino, não se aplicando ao caso a jurisprudência citada na defesa (Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça), pois, no presente caso, a conclusão fiscal é de que foi apurada omissão de saídas de Gás Natural, e o autuado não comprovou que dita omissão se trate de transferência com entrada do produto em estabelecimento outro pertencente ao próprio contribuinte.

Apreciando a alegação defensiva de ausência de tipificação e confiscatoriedade da multa de 70%, observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista no artigo 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas por estar prevista na citada lei e em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Desta forma, restando caracterizado parcialmente o cometimento da infração, fica mantido o débito apurado na informação fiscal, pois as razões defensivas não foram suficientes para descharacterizar o resultado apurado pela fiscalização. Ressalto que, não obstante os autuantes terem apresentado em sua informação fiscal demonstrativos consolidados por exercício visando fundamentar a autuação e rebater os argumentos defensivos, os lançamento dos débitos foram apurados corretamente, mês a mês, pois o estabelecimento possui controle de produção, entradas, saídas e estoques mensais. Só se justificaria a cobrança no final do exercício na impossibilidade de o levantamento ser feito mensalmente.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de **R\$52.356.600,85**, conforme demonstrativo de débito a seguir.

DEMONSTRATIVO DO
 DÉBITO

Data Ocor.	Data Venc.	B. de Cálculo	Aliq.(%)	Multa (%)	Vr.do Débito
28/02/2007	09/03/2007	4.029.500,65	17	70	685.015,11
30/04/2007	09/05/2007	4.496.657,76	17	70	764.431,82
31/10/2007	09/11/2007	5.551.404,71	17	70	943.738,80
31/12/2007	09/01/2008	1.985.760,59	17	70	337.579,30
29/02/2008	09/03/2008	12.331.996,88	17	70	2.096.439,47
31/05/2008	09/06/2008	15.976.428,00	17	70	2.715.992,76
30/06/2008	09/07/2008	7.180.591,12	17	70	1.220.700,49
31/08/2008	09/09/2008	27.220.194,88	17	70	4.627.433,13
30/09/2008	09/10/2008	12.664.215,35	17	70	2.152.916,61
30/11/2008	09/12/2008	31.285.042,53	17	70	5.318.457,23
31/12/2008	09/01/2009	20.128.537,35	17	70	3.421.851,35
31/01/2009	09/02/2009	17.796.654,82	17	70	3.025.431,32
31/08/2009	09/09/2009	10.033.567,24	17	70	1.705.706,43
31/10/2009	09/11/2009	9.113.062,82	17	70	1.549.220,68
31/12/2009	09/01/2010	65.692.919,24	17	70	11.167.796,27
28/02/2010	09/03/2010	10.852.350,41	17	70	1.844.899,57
31/03/2010	09/04/2010	1.402.858,47	17	70	238.485,94
30/04/2010	09/05/2010	3.021.754,76	17	70	513.698,31
30/06/2010	09/07/2010	17.982.061,53	17	70	3.056.950,46
31/08/2010	09/09/2010	19.351.694,88	17	70	3.289.788,13
31/10/2010	09/11/2010	9.882.751,00	17	70	1.680.067,67
TOTAL					52.356.600,85

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279469.0001/12-0**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$52.356.600,85**, acrescido das multas de 70% sobre R\$43.577.610,34 e de 100% sobre R\$8.778.990,51 previstas no artigo 42, inciso III da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, DOE de 31/03/2010, efeitos a partir de 31/03/10 e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº **13.537/11**, com efeitos a partir de **20/12/11**.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de agosto de 2012.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR
 ÂNGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO - JULGADOR
 ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR