

A. I. N° - 299904.0010/21-7
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS
AUTUANTES - JUDSON CARLOS SANTOS NÉRI, TÂNIA MARIA SANTOS DOS REIS e RODRIGO JOSÉ PIRES SOARES
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 02.10.2023

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0160-05/23-VD**

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS. **a)** PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias tributadas no mesmo período, se o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas, deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas com a multa correspondente, que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas. Infração insubsistente; **b)** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE ANTECIPAÇÃO. RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO EM FUNÇÃO DO VALOR ACRESCIDO. A substituição tributária por antecipação não se aplica às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria. Infração insubsistente. Indeferido o pedido de diligência e perícia. Afastada a nulidade suscitada. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 23/11/2021, formaliza a exigência de crédito tributário, no valor de R\$ 3.488.861,47, em razão das seguintes imputações:

Infração 01 – 04.05.04: Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2018 e 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 2.683.739,59, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

Consta que se refere às entradas do produto QUEROSENE DE AVIAÇÃO (QAV).

Infração 02 – 04.05.09: Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque nos exercícios fechados de 2018 e 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 805.121,88, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

Consta que se refere às omissões de entradas do produto QUEROSENE DE AVIAÇÃO (QAV).

Consta Termo de Início de Fiscalização e Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos e/ou Prestação de Informações, enviados via DT-e, bem como resposta à intimação, Informação Fiscal do Auto de Infração nº 299904.0001/21-8, demonstrativos sintéticos e analíticos das infrações e mídia (fls. 05 a 23).

O Autuado apresentou Defesa (fls. 25 a 39), tempestivamente, na qual defendeu a existência de erros materiais no levantamento, elidindo a pretensão fiscal, pois as diferenças apontadas são

decorrentes de faltas e sobras, movimentações internas e degradações realizadas, que impactaram os saldos dos estoques.

Afirmou que também foram consideradas movimentações relacionadas ao transporte de cabotagem, previstas no Convênio ICMS nº 05/09, internalizado pelo Art. 399 do RICMS/12, quando os registros envolvendo a NF “mãe” não geram alteração nos estoques, motivo pelo qual estes dados não poderiam ter sido utilizados para invocar a existência de entrada ou saída que pudessem ensejar a presunção de não recolhimento do tributo, já que os registros de entradas e saídas ocorreram simultaneamente nos Livros Registro de Inventário (LRI) e de Registro de Controle de Produção e Estoques (LRCPE), sem impactar os saldos dos estoques, mas enquanto os registros no Livro Registro de Saídas ocorreram na mesma competência da saída física, só foram registrados em competências posteriores no Livro Registro de Entradas, por não haver solução sistêmica, gerando diferença nos registros fiscais.

Explicou que a finalidade das presunções consiste única e exclusivamente em se demonstrar a existência do fato jurídico tributário por meio de provas indiretamente relacionadas a ele, desde que seja impossível ou impraticável chegar-se ao conhecimento deste através de provas diretas, atendidos os princípios constitucionais da legalidade e segurança jurídica, mas, no caso em tela, não haveria de ser empregada as presunções que subsidiaram a autuação, pois os fatos reais são diretamente aferíveis, não existindo a alegada diferença de estoque, haja vista a ocorrência de equívocos incorridos pela fiscalização no momento da lavratura do Auto de Infração.

Destacou que não foram contabilizadas as perdas e sobras inerentes ao seu processo produtivo, consoante admitido na Portaria nº 18/17, considerando o percentual de incerteza presente em todos os métodos e equipamentos de medição disponíveis, bem como as degradações, que se constituem em situações de alterações de quantidades decorrentes de mistura de diferentes produtos, perda de qualidade do produto e troca de nome do produto por necessidade comercial, podendo ocorrer de forma direta, entre produtos intermediários, na mesma unidade de medida (códigos Z89/90) ou quando as unidades de medida entre os produtos degradados são diferentes (códigos Z91/92/93/94).

Mencionou a ocorrência de movimentações internas, sem que haja a circulação econômica do bem, sem a obrigatoriedade de emissão de nota fiscal nem implicando em situações típicas que ensejam a tributação pelo ICMS, bem como a emissão de notas fiscais para atendimento do Regime Especial instituído pelo Convênio ICMS nº 05/09, internalizado pelo Art. 399 do RICMS/12.

Alegou ainda a não incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre seus estabelecimentos, em razão de inexistir efetiva alteração de titularidade jurídica do bem, conforme Súmula nº 166 do STJ, Tema nº 1.099 do STF e ADC nº 49.

Disse que ocorreram as seguintes inconsistências:

- a) em relação ao exercício de 2018:
 - foi mantido o desprezo por vários lançamentos existentes nos livros dos centros 1350 e 1368 referentes a saídas de produção, faltas e sobras e movimentações internas;
 - foi mantida a utilização de valores relativos as entradas no CFOP 1.949 e as saídas no CFOP 5.949 de forma indevida, pois estes CFOPS registram as operações do Convênio ICMS nº 05/09, mas as operações que envolvem a emissão de notas fiscais no referido Convênio não refletem em mudança de estoque, pois o que ocorre é uma movimentação interna dos volumes, dentro do centro 1368, sem qualquer alteração dos saldos dos estoques;
 - foi mantida na rubrica “NF CFOP 1661” e “NF CFOP 5658” do centro 1350 valores de entrada duplicados, pois os valores já haviam sido computados na rubrica “Entradas”;
 - foi apontado o montante de saídas de 17.997,508 M20, sem indicar no LRCPE os registros, mas o LRCPE registrou no centro 1368 saídas por degradação no montante de 7.322,351 M20;

- foi adicionada a rubrica “Faltas Máximas” no montante de 4.806,440 M20 sem quaisquer previsões nas legislações fiscais e foram registradas no LRCPE sobras no montante de 14.913,581 M20 (entradas) e faltas no montante de 11.731,308 M20 (saídas), resultando os registros em conjunto uma sobra líquida de 3.182,273 M20.

b) em relação ao exercício de 2019:

- foi mantido o desprezo por vários lançamentos existentes nos livros dos centros 1350 e 1368 referentes a saídas de produção, faltas e sobras e movimentações internas;
- foi mantida a utilização de valores relativos as entradas no CFOP 1.949 e as saídas no CFOP 5.949 de forma indevida, pois estes CFOPs registram as operações do Convênio ICMS nº 05/09, mas as operações que envolvem a emissão de notas fiscais no referido Convênio não refletem em mudança de estoque, pois o que ocorre é uma movimentação interna dos volumes, dentro do centro 1368, sem qualquer alteração dos saldos dos estoques;
- foi mantida na rubrica “NF CFOP 1661” e “NF CFOP 5658” do centro 1350 valores de entrada duplicados, pois os valores já haviam sido computados na rubrica “Entradas”;
- foi mantido na rubrica “NF CFOP 5652” o valor de 237.485,906, porém o valor correto, constante no LRI e LRCPE é de 237.485,898;
- foi apontado o montante de saídas de 13.378,949 M20, sem indicar no LRCPE os registros, mas o LRCPE registrou nos centros 1350 e 1368 entradas por depreciação no montante de 1.458,438 M20 e saídas por depreciação no montante de 6.150,020 M20, totalizando saídas líquidas de 4.691,582 M20;
- foi adicionada a rubrica “Faltas Máximas” no montante de 3.885,536 M20 sem quaisquer previsões nas legislações fiscais e foram registradas no LRCPE sobras no montante de 6.439,897 M20 (entradas) e faltas no montante de 6.684,297 M20 (saídas), resultando os registros em conjunto uma perda líquida de 244,400 M20.

Acrescentou que a atividade fiscal é plenamente vinculada, conforme os Arts. 3º, 142, parágrafo único, e 194, do CTN, devendo se ater aos fatos exatamente como ocorridos, levando-se em conta a base de cálculo efetivamente devida, inclusive para identificação da MVA correlata (Ato COTEPE/ICMS nº 21/08 e Art. 289, § 6º, e Anexo 1 do RICMS/12).

Justificou a necessidade de realização de perícia fiscal, sob o argumento de que o seu indeferimento trará prejuízos à sua Defesa, apresentando quesitos e assistente técnico, para que o *expert* se debruce sobre as planilhas, tabelas, notas fiscais e registros contábeis promovidos nos livros fiscais, visando demonstrar que inexistiram omissões de entradas e saídas e ausência de emissão de documentos fiscais e de recolhimento de tributos.

Lembrou que cabe ao Fisco o ônus da prova de suas alegações no procedimento administrativo fiscal iniciado por Auto de Infração e que impera o princípio da verdade material ou da liberdade na prova no processo administrativo tributário.

Discorreu sobre a inconstitucionalidade da multa no percentual de 100%, imputada em relação à Infração 01, por afronta à limitação ao poder de tributar, desrespeitando precedentes do STF e o Art. 150, IV da CF/88.

Requeru que a autuação fiscal seja julgada improcedente, fulminando as indevidas penalidades imputadas, em razão de não ter incorrido nas infrações constantes da autuação, além de possuírem nítidos efeitos confiscatórios, notadamente aquelas referidas na Infração 01, no patamar de 100%.

Solicitou a realização de prova pericial, com base nos quesitos apresentados, e a formulação de quesitos adicionais e complementares quando da realização da perícia técnica, bem como o direito de efetuar a juntada posterior de documentos, além das provas documentais anexadas, e

por demonstrar a veracidade fático-jurídica de todo o alegado, se necessário for, por todos os meios de prova em direito admitidos.

Anexou mídia (fl. 40).

Os Autuantes apresentaram Informação Fiscal (fl. 42 a 45 - verso), na qual informaram que este Auto de Infração é complementar ao Auto de Infração nº 299904.0001/21-8, e para o desenvolvimento dos trabalhos de fiscalização, foram emitidas intimações e realizadas diversas reuniões com os representantes técnicos do Autuado, onde foram esclarecidos os procedimentos adotados em relação às degradações, faltas e sobras e o Convênio ICMS nº 05/09.

Em relação a Infração 01, refutaram ter mantido o desprezo por vários lançamentos existentes nos livros dos centros 1350 e 1368 referentes a saídas de produção, faltas e sobras e movimentações internas, sendo que os cálculos de sobras e faltas foram efetuados em consonância com a Portaria nº 18/17, bem como as outras circunstâncias correlatas às movimentações internas, que não impactam o cálculo por terem valores idênticos nas entradas e saídas, e às degradações realizadas, que também impactam os volumes do estoque.

Informou que:

- os valores de degradação foram fornecidos pelo Autuado, inicialmente informando o montante de 17.997,508 M20, no exercício de 2018, conforme Anexo da Carta (fl. 32 do PAF original e mídia), mas, posteriormente, quando da informação fiscal do AI anterior, apresentou o valor de 7.322,351 M20, dizendo se tratar de diferença de estornos efetuados de entradas por degradação e, como as entradas por degradação já estão consideradas no total de entradas do demonstrativo, optou-se por não estornar, já que matematicamente dá o mesmo resultado, mantendo-se inclusive os lançamentos efetivamente realizados.
- os valores de degradação foram fornecidos pelo Autuado, inicialmente informando o montante de 8.646,379 M20 para entradas e 13.378,949 M20 para saídas, no exercício de 2019, conforme Anexo da Carta (fl. 32 do PAF original e mídia), mas, posteriormente, quando da informação fiscal do AI anterior, apresentou o valor de 1.458,438 M20 para entradas e 6.150,030 M20 para saídas, assim, pelos mesmos motivos descritos foram mantidos os valores iniciais e ambos constam dos demonstrativos.
- a utilização dos CFOPs 1.949 e 5.949 (Convênio ICMS nº 05/09) não refletem em mudança de estoque, pois o que ocorre é uma movimentação interna dos volumes, dentro do centro 1368, sem qualquer alteração dos saldos dos estoques, não assistindo razão à Defesa, pois todas as notas fiscais de entradas e saídas foram computadas da EFD entregue pelo contribuinte e, em consequência para perfeição do levantamento, aquelas que não ensejam entradas e saídas definitivas vão se anular, a despeito do CFOP 1.659 = (5.658 + 5.659) e do CFOP 1.949 = 5.949.
- quando não coincidem os totais e que as notas fiscais de entrada fazem parte de outro exercício são ajustadas, e as não ajustadas consistem em erro na emissão das notas fiscais de operação, que afetam o estoque, pois as mesmas estão registradas no LRCPE, alterando o estoque final, no caso da 1368 em 2018, não ocorrendo, portanto, duplicidade de lançamento do demonstrativo do Auto de Infração, pois, conforme dito anteriormente, as notas fiscais são coletadas pela EFD e não pelos registros no LRCPE.
- que o CFOP 1661 trata de devolução de vendas.
- que a adição da rubrica “Faltas Máximas” para ambos os exercícios decorre de que os lançamentos de sobras e faltas são efetuados quase que diariamente no LRCPE, porém as sobras que são lançadas na rubrica PRODUZIDO do centro de custo 1350 estão no total das entradas coletadas no demonstrativo do LRCPE e as faltas são lançadas como saídas, estando tal tratamento de incorporar as sobras e permitir apenas a utilização das faltas máximas em perfeita consonância com o disposto na legislação vigente, em especial a Portaria nº 18/17.

- que o Autuado emitiu esporadicamente notas fiscais para registro de sobras e faltas no exercício posterior, sem, contudo, refletir exatamente os valores de sobras e faltas lançadas no LRCPE, a exemplo de 2018, em que foram emitidas em 2019 notas fiscais de sobras no total de 11.898,942 M20 e as sobras informadas foram de 14.913,581 M20.

Emissão	NF	DATA	CFOP	
NFs	80776	08/02/19	1.949	830,150
Conf Port	3758	08/02/19	1.949	11.068,792
				11.898,942

- que o Autuado não refutou especificamente a Infração 02, mas como se trata de desdobramento da Infração 01, as alegações de Defesa são idênticas.

Mantiveram a autuação.

O então Relator entendeu que este Auto de Infração só poderia ser julgado após o julgamento do PAF nº 299904.0001/21-8, o que ocorreu em 31/07/2023, além de ser redistribuído para o Relator daquele PAF.

Designado como Relator de ambos os PAFs, após nova redistribuição efetuada em razão da disponibilidade sindical do então Relator, tendo efetuado a avaliação dos elementos constantes nestes autos, declarei estar concluída a sua instrução e solicitei a sua inclusão em pauta de julgamento.

Registro a presença de um dos Autuantes, a Auditora Fiscal Tânia Maria Santos dos Reis, e do advogado do Autuado, Sr. Bruno Barros Cavalcanti, OAB/SE nº 515-B, os quais efetuaram sustentação oral.

VOTO

Inicialmente, verifico que foram observados os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no Art. 39 do RPAF/99.

Da análise dos fatos descritos no processo, observo que o Auto de Infração registra as acusações de omissão de entradas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, e por falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, por antecipação, na qualidade de contribuinte substituto, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, ambas relativas aos exercícios de 2018 e 2019.

Ressalto que a análise dos pedidos de diligência e perícia compete aos julgadores, os quais estão vinculados às suas convicções, podendo os mesmos serem denegados nos termos do Art. 147, I, “a”, e II, “b” do RPAF/99, entre outros motivos, quando os julgadores entenderem que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação ou as provas pretendidas são desnecessárias em vista de outras provas produzidas, não cabendo a nulidade da Decisão em caso de indeferimento do pedido.

Nestes autos, consoante os termos do Art. 147, I, “a”, e II, “b” do RPAF/99, entendo que os dados constantes no processo são suficientes para a minha apreciação e a perícia é desnecessária em vista das provas produzidas.

Portanto, indefiro os pedidos de diligência e perícia, já que os motivos aduzidos não são suficientes para embasar tais pleitos, afinal as provas apresentadas podem ser verificadas no julgamento.

Preliminarmente, verifico que não se encontra no presente processo nenhum motivo elencado na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, tendo o lançamento sido efetuado de forma compreensível, indicado os dispositivos infringidos e a multa aplicada, bem como não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, com o imposto e sua base de cálculo apurados conforme os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Os Autuantes, ao constituírem o crédito tributário pelo lançamento, verificaram a ocorrência do fato gerador, determinaram a matéria tributável, calcularam o montante do tributo devido, identificaram o sujeito passivo e propuseram a aplicação da penalidade.

Ademais, o Autuado elaborou sua defesa com minúcias atacando cada ponto que entendeu equivocado. Portanto, com base no princípio *pas de nullité sans grief* (não há nulidade sem prejuízo), inserto no § 2º do Art. 18 do RPAF/99 e no parágrafo único do Art. 283 do novel CPC, rejeito a nulidade suscitada.

Destaco que o levantamento quantitativo de estoque é o roteiro pelo qual, por produto, se afere o estoque calculado, sendo igual ao estoque inicial somado ao volume recebido menos o volume vendido, o qual é confrontado com o estoque final, apurando-se omissão de entradas, quando o estoque final é superior ao estoque calculado, ou omissão de saídas, quando o estoque final é inferior ao estoque calculado.

A Infração 01, quando foi exigido ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o Autuado, 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, nos exercícios fechados de 2018 e 2019, não pode ser mantida, tendo em vista o disposto no Art. 13, I, da Portaria nº 445/98, *in verbis*:

“Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:

I - o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas: nesse caso deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas com a multa correspondente, que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas;

...”

Logo, julgo a Infração 01 insubsistente, já que o Auto de Infração nº 299904.0001/21-8 exige omissão de saídas em relação ao mesmo período e em valor muito superior.

Ressalto que esta análise se refere ao estoque da empresa e não a cada produto.

No mesmo sentido, por estar ligado à omissão exigida na Infração 01, julgada insubsistente, e também pelo fato do Autuado ser substituto tributário da mesma mercadoria, situação em que não se aplica a substituição tributária por antecipação, julgo insubsistente a Infração 02.

Diante do exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299904.0010/21-7**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 4 de setembro de 2023.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR