

**PROCESSO**  
**RECORRENTE**  
**RECORRIDO**  
**RECURSO**  
**ORIGEM**  
**PUBLICAÇÃO**

- A. I. N° 299904.0010/21-7  
 - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
 - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS  
 - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 5º JJF nº 0160-05/23-VD  
 - SAT / COPEC  
 - INTERNET: 17/07/2024

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0191-12/24-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 insubstancial; **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 insubstancial. Indeferido o pedido de diligência e perícia. Afastada a nulidade suscitada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício apresentado pela JJF através do Acórdão nº 0160-05/23-VD que julgou improcedente 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).*

O Autuado apresentou Defesa (fls. 25 a 39). 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 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 Controle de Produção e Estoques (LCPE), 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.

Disse que ocorreram as seguintes inconsistências:

**a) em relação ao exercício de 2018:**

- foi mantido o desrespeito 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 desrespeito 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 degradação no montante de 1.458,438 M20 e saídas por degradação 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.

Requer 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%.

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, sobras e o Convênio ICMS 05/09. Rebateu os fatos abordados pela defesa e mantiveram a autuação.

A JJF dirimiu lide conforme abaixo:

**VOTO**

*Incialmente, verifíco 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.*

*Preliminamente, verifíco 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 comprehensível, 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 insubstancial, 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 insubstancial, e também pelo fato do Autuado ser substituto tributário da mesma mercadoria, situação em que não se aplica a substituição tributária por antecipação, julgo insubstancial a Infração 02.*

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

A JJF recorre de ofício da presente decisão, para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, devido a desoneração ter atingido o montante regimental.

O conselheiro Marcelo Mattedi e Silva declara impedimento por ter composto o decisório de piso como relator na Primeira Instância.

Registrada a presença do advogado Dr. Bruno Barros Cavalcanti na sessão de videoconferência, que exerceu o seu direito regimental de fala em defesa do recorrido.

É o relatório.

## VOTO

O apelo de ofício interposto pela JJF que julgou pela Improcedência da autuação, sendo lavrada duas imputações, sendo ambas de levantamento quantitativo de estoque: a **primeira** por 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*” e a **segunda** por 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*”.

O conhecimento do recurso para a devida revisão tem sua tempestividade devido a desoneração prevista nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, ter atingido o montante regimental, sendo superior à R\$ 200.000,00, tendo sido desonerado em valores atualizados o montante de R\$ 7.801.891,03, conforme fl. 62 dos autos.

No julgamento de piso entenderam a insubsistência da autuação, após rejeitar o pedido de diligência ou perícia fiscal destacando onze quesitos para verificar os erros materiais apontados em relação às entradas, saídas, estoques finais e iniciais que distorceram o procedimento fiscal fazendo supostamente transparecer a ausência de recolhimento, além da nulidade suscitada que o julgador de piso negou também por entender que o recorrido/autuado “*elaborou sua defesa com minúcias atacando cada ponto que entendeu equivocado..., 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*”, portanto, referendou pela improcedência ressaltando que:

“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 insubstancial, 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 insubstancial, e também pelo fato do Autuado ser substituto tributário da mesma mercadoria, situação em que não se aplica a substituição tributária por antecipação, julgo insubstancial a Infração 02.”*

Na minha revisão, percebo que o entendimento de piso está corretamente, porém ao verificar a decisão do Auto de Infração nº 299904.0001/21-8 (A-0129-05/23-VD) que também veio a esta 2ª CJF por meio do conselheiro classista João Felipe Fonseca Oliveira de Menezes, sendo que na oportunidade do julgamento nesta esfera fora convertido em diligência, não muito tempo, mais precisamente em 13/03/2024, para verificar sobre as faltas e sobras, degradações e movimentações internas, também relação ao método do cálculo, conforme o art. 3º da Portaria nº 18/2017 em relação ao método dos limites apurados, além de se recalcular o estoque final em relação as infrações 2, 3, 4 e 5.

O entendimento deste Auto de Infração citado (299904.0001/21-8), o relator fez por bem consignar que as infrações (3 e 4) julgadas insubsistentes foi pelo entendimento de que se cobrou na infração 1 “*recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2017 a 2019*”, sendo montante superior as imputações julgadas improcedentes. Portanto, entendeu-se que por ser o valor da infração 1 de R\$ 15.893.775,25 superior aos valores das exações 3 de R\$ 9.836.605,90 e 4 de R\$ 602.353,03, que somadas não chega nem perto da omissão cobrada na infração anterior citada.

Nesta autuação ora discutida está se cobrando os exercícios de 2018 e 2019, e, o julgamento do Auto de Infração de nº 299904.0001/21-8, referente à infração 1, valor muito superior aos valores aqui também cobrado, são dos exercícios de **2017 a 2019**, portanto, vejo a mesma situação que fora julgada neste auto.

Vejo total pertinência na decisão piso, pois conforme o art. 13, I da Portaria nº 445/98, não se pode cobrar o imposto quando as saídas forem maiores do que às entradas, sendo que foram cobradas o imposto relativo às operações de saídas omitidas, absorvendo a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas, conforme a cobrança feita na infração 1 do Auto de Infração nº 299904.0001/21-8.

Sem mais delongas, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interpôsto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interpôsto e manter a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 299904.0010/21-7, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de maio de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS