

PROCESSO	- A. I. N° 299904.0010/22-5
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS
RECORRIDOS	- PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF n° 0155-02/23-VD
ORIGEM	- SAT/ COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTRANET 09/09/2025

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0189-11/25-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. **b)** MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS, ENQUADRADAS NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Como resultado da segunda diligência solicitada por essa 1ª CJF (Câmara de Julgamento Fiscal), algumas retificações foram corretamente elaboradas pelas autoridades autuantes (adicionadas as quantidades registradas como entradas no livro RCPE (Registro de Controle de Produção e Estoque) em outros centros de custo, com todas as rubricas/ movimentações a elas referentes; subtraídas as quantidades consignadas como saídas dos centros de custo 1.350, 1.352, 1.353, 1.354 e 1.368; efetuados ajustes nas movimentações dos estoques e consideradas as conversões efetuadas de metros cúbicos para toneladas no tocante ao produto óleo combustível para exportação, de acordo com os registros do livro RCPE). Rejeitada a prejudicial de decadência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário, previstos, respectivamente, no art. 169, I, “a” e “b” do RPAF/99, contra a Decisão proferida por meio do Acórdão da 2ª JJF n° 0155-02/23-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 21/12/2022 para formalizar a constituição de crédito tributário na cifra de R\$ 10.775.384,66, sob a acusação do cometimento das duas irregularidades assim discriminadas na instância de origem:

“Infração 1 – 004.005.001: *Falta de recolhimento do imposto relativo às operações 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 estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Valor Histórico: R\$ 7.637.783,29. Período: dezembro de 2017. Enquadramento legal: Art. 2º, inciso I; art. 23-B da Lei n° 7.014/96 c/com art. 83, inciso I do RICMS, publicado pelo Decreto n° 13.780/2012; e artigos 4º e 5º da Portaria n° 445/98. Multa de 100%: Artigo 42, III da Lei n° 7.014/96.*

Complemento: Referente às saídas de Óleo Combustível para Exportação NCM 2710.19.22, conforme demonstrativos anexos e notas fiscais escrituradas na EFD.

“Infração 2 – 004.005.011: *Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Valor Histórico: R\$ 3.137.601,37. Período: dezembro de 2017. Enquadramento legal: Art. 8º, inciso II; art. 23, inciso II da Lei n° 7.014/96. Multa de 60%: Artigo 42, II, “e” da Lei n° 7.014/96.*

Complemento: Referente às saídas de Óleo Combustível para Exportação NCM 27101922, conforme

demonstrativos anexos e notas fiscais escrituradas na EFD”.

A notificação da lavratura do lançamento de ofício ocorreu no dia 23/12/2022, conforme a Mensagem DT-e de fl. 46.

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 22/08/2023 e decidiu pela Procedência Parcial por unanimidade, nos termos a seguir reproduzidos (fls. 135 a 161):

“VOTO”

Como acima relatado, o presente auto conduz duas infrações à legislação tributária, tipificadas pelos códigos fiscais 004.005.001 (Falta de recolhimento do imposto relativo às operações 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 estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado) e 004.005.011 (Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado).

Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme documento autuado à fl. 44, bem como do que se depreende das manifestações de defesa e acusação, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do Auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§ , 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) as infrações estão claramente descritas, determinadas com segurança, corretamente tipificadas e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma regulamentar e com os requisitos legais (fls. 03-43, 290, 298-351 e 40), bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Tendo em vista que a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos e ser desnecessária em vista das provas autuadas, com fundamento no art. 147, II, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, indefiro o pedido de perícia formulado.

De logo observo tratar-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do art. 150 do CTN).

Com suporte nos documentos e demonstrativos de fls.15-43 (posteriormente ajustados em face de acolhimento de parte das alegações defensivas relativa a entradas com CFOP 2501, fls. 104-105), onde se verifica e se identifica de modo sintético e analítico o método aplicado e correspondentes documentos fiscais, inclusive data de emissão, série, número, ChvNfe, CNPJ emitente, UF, Quant., Unid, Unid Univ., QuantConv, CFOP, InfComplementar, VlrItem, Vlr Unit. Base de Cálculo, ICMS Normal, MVA, ICMS-ST, o Auto de Infração exige ICMS e sanciona o contribuinte em face de constatação do não recolhimento do imposto devido por comercialização de óleo combustível para exportação NCM 2710.19.22, apurado por regular procedimento fiscal de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2017) que como exposto nos demonstrativos de fls. 17 e o ajustado de fl. 104, consiste na formulação matemática quantitativa em que o Estoque Final Apurado decorrente da Fórmula Geral (Estoque Final = Estoque Inicial + Produção + Entradas – Saídas), foi ajustado para a fórmula: Estoque Final = Estoque Inicial (RI todos) + Produção (RCPE + Degradações + Misturas + Sobras) – Saídas por Mistura (Totais) + Entradas por Degradação Outras – Saídas por Degradações (Totais) + Entradas (NF EFD) – saídas (NF EFD) – Faltas Máximas, dada à peculiaridade/particularidade da atividade do estabelecimento autuado, em face das informações obtidas nas comunicações das autoridades fiscais com os representantes técnicos do sujeito passivo.

Registre-se, também, que os dados do levantamento do qual resultou a exação foram extraídos da Escrituração Fiscal Digital – EFD transmitidas sem inconsistências pelo contribuinte, para cômputo de todas notas fiscais de entrada e saídas, única escrituração fiscal legalmente permitida e capaz de provar a favor e contra o contribuinte, além da utilização do RCPE da RLAM na rubrica “Produzido” para registro mensal das entradas e saídas da produção, Registro de Inventário da RLAM e Centralizadas para alocação dos Estoques Iniciais e

Finais, destacando que para estes considerou-se todas as rubricas, a saber: Produzido, TRF_Produzido, TRF_Importado e Compra Nacional (quando houve), informações/dados contidos nos arquivos fornecidos pelo contribuinte conforme indicados nas Cartas de Atendimento RLAM, documentos fls. 10, 12, 13 e 14.

Nesse sentido, vê-se nos autos – fato que o próprio Impugnante confirma – que a ação fiscal foi desenvolvida com intensa participação e colaboração do contribuinte autuado mediante troca de comunicações com as autoridades fiscais autuantes, inclusive em duas reuniões entre julho/2020 e janeiro/2021.

Preliminarmente, considerando a ciência do AI em 23/12/2022, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN o Impugnante alegou decadência para a constituição do crédito fiscal. Sem embargo, tratando-se de lançamento de ofício com data de ocorrência em 31/12/2017 em que se apurou o integral não pagamento de ICMS devido da omissão de receita tributável, cujas operações não foram declaradas ao Fisco, com respaldo no Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, abaixo reproduzido (Nota I, letra “b”), o firme entendimento neste CONSEF é que a contagem do prazo decadencial ocorre pela Regra Geral exposta no art. 173, I, do CTN, 5 (cinco) anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso, o termo final do prazo decadencial ocorreu em 31/12/2022. Portanto, tendo em vista que documento de fl. 46 confirma ciência ocorrida em 23/12/2022, não há falar em extinção por decadência do crédito constituído neste Auto de Infração, ainda que o Impugnante tenha alegado tratar-se de autuação cuja ocorrência remete à 31/12/2017, mas com fatos geradores ocorridos ao longo do exercício de 2017, pois, como é o caso, não sendo possível discriminar o débito por período mensal em que a ocorrência dos fatos geradores diários se concentram no último dia do período, considerar-se-á como data da ocorrência o último dia do período fiscalizado (RPAF: art. 39, § 2º).

Eis os dispositivos referenciados:

Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0

(...)

Quanto ao mérito, o Impugnante alega inexistência de omissões de saída, eis tratar-se de presunção relativa que diz elidir por demonstrações de erros na apuração. Contudo, como veremos, o método aplicado na auditoria da qual decorre a exação (levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado) não é, não se insere nem se confunde com as presunções relativas cuidadas no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96:

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

I - saldo credor de caixa;

II - suprimento a caixa de origem não comprovada;

III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;

V - pagamentos não registrados;

VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:

a) instituições financeiras;

b) revogada;

c) “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante;

VII - valores totais diários das operações ou prestações declarados pelo contribuinte como sendo recebidos por meio de cartão de crédito ou débito inferiores aos informados pelas respectivas administradoras.

É que, consistindo em equação matemática, o levantamento quantitativo de estoques é método de auditoria que tratando os dados e documentos fiscais do contribuinte, apura sua real movimentação empresarial com repercussão tributária de modo a confrontar o real estoque final do exercício com o estoque final registrado nos livros próprios. Assim, apenas se apura omissão nessa via quando os registros fiscais efetuados pelo contribuinte não refletem a verdade material do movimento empresarial.

Portanto, são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período, tendo como referências o estoque inicial e final constantes do inventário e caso se constante omissão de saídas e/ou entradas, aplica-se os preços médios das mercadorias arroladas no levantamento para apuração de base de cálculo e cálculo do imposto devido sob a alíquota correspondente.

Atente-se que, como se intui do próprio nome, no levantamento quantitativo primordialmente importa apurar a quantidade da específica mercadoria omitida, não havendo necessidade de se proceder ao exame dos lançamentos contábeis ou apurar se houve pagamento ou desembolso de recursos em relação às entradas de mercadorias, haja vista se tratar de um roteiro de natureza matemática, ou seja, registra a concreção dos fatos

geradores tributários.

Assim, examinando a acusação fiscal e os elementos que lhe dão suporte, vê-se não se tratar de presunção como alega o Impugnante. As infrações não se enquadram no art. 4º, § 4º, inciso IV, mas no art. 2º, inciso I, art. 23-B, da Lei nº 7.014/96; art. 83, I do RICMS/BA e art. 4º e 5º da Portaria 445/98, como exposto no AI (Infração 01).

Ademais, nos termos do art. 4º da Portaria nº 445/98, instituto regulador do roteiro fiscal, a constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui, por si, comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Em resumo, o Impugnante alegou que as diferenças apontadas pela SEFAZ/BA decorreriam de faltas e sobras, movimentações internas e degradações realizadas, as quais impactaram os saldos dos estoques, sem que a SEFAZ/BA tenha considerado tais fatos na sua memória de cálculo.

Aduziu que, também concorrem para as diferenças apuradas, a falta de depuração pela fiscalização, das informações registradas nos livros fiscais, relacionadas a notas fiscais emitidas para atendimento do Convênio ICMS 05/2009, operações com suporte em documentos que não resultam efetivamente em movimentação de estoques, uma vez que existe uma entrada e uma saída no mesmo valor, se anulando dentro do estabelecimento.

Para melhor compreender os fatos que forjam o lançamento em apreço, por pertinente e importante cabe reproduzir a contextualização da ação fiscal trazida pelos Autuantes às fls. 15/16 deste PAF, com vistas a esclarecer e detalhar o procedimento fiscal entabulado:

“ANÁLISE DO ROTEIRO DE FISCALIZAÇÃO DOS ESTOQUES DA RLAM REFERENTE AOS EXERCÍCIOS DE 2017

I - Produto Acabado Selecionado ÓLEO COMBUSTÍVEL PARA EXPORTAÇÃO

II - Detalhes Do Levantamento

Utilizados o RCPE da RLAM na rubrica Produzido para registro mensal das entradas e saídas da produção por produto, Registro de Inventários da RLAM e Centralizadas para alocação dos Estoques Iniciais e Finais por produto, destacando que para os Estoques Iniciais e Finais foram consideradas todas as rubricas dos produtos a saber: Produzido, TRF_Produzido, TRF_Importado e Compra Nacional (quando houve), e a EFD da RLAM para computo de todas as notas fiscais de entradas e saídas por produto selecionado.

III - Algumas peculiaridades observadas da operacionalidade e escrituração fiscal da RLAM:

1- São efetuadas movimentações de remessas para armazenagem e retornos simbólicos listadas no demonstrativo, que serviram de parâmetro para observação da produção, mas não foram incluídas como entrada ou saída definitivas de produto;

2- As transferências para as empresas centralizadas da RLAM efetuadas sob o CFOP 5658 e 5659, correspondem as entradas do CFOP 1659 na EFD e foram consideradas nos cálculos.

3- As saídas sob o CFOP 5949 para as empresas centralizadas da RLAM correspondem às entradas sob o CFOP 1949 na EFD, salvo algumas divergências encontradas em notas fiscais saídas (5949) em determinado exercício que foram correspondidas na 1949 em exercício posterior, nesse caso foram retiradas as NFs da 1949 e mantidas as da 5949, que representavam a efetiva saída física.

A quase totalidade das saídas 5949 são acobertadas pelo Convênio 5 de 03/04/2009 que autoriza os Estados e o Distrito Federal a conceder à empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S.A., Regime Especial, para emissão de nota fiscal nas operações de transferência e destinadas a comercialização, inclusive aquelas sem destinatário certo, com petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, biocombustíveis e seus derivados, e outros produtos comercializáveis a granel, no transporte efetuado através de navegação de cabotagem, fluvial ou lacustre. A PETROBRAS terá o prazo de até 24 (vinte e quatro) horas contadas a partir da saída do navio, para emissão da nota fiscal correspondente ao carregamento. Apesar dessas notas efetivamente não representarem uma transmissão de propriedade, estas foram incluídas no levantamento juntamente com a 1949, cujo resultado da operação correta é nulo, para efeito de confronto com as notas constantes da EFD.

4- Com explanações obtidas com a RLAM em reunião com integrantes da produção, verificamos que esta efetua operações de Entradas e Saídas por Degradações, que consistem em transformações por uma degradação total e mais eficaz dos hidrocarbonetos proporcionando seu melhor aproveitamento em outros produtos. De posse dessas informações verificamos que ocorrem degradações em todos os produtos, conforme relatório de Degradações enviado. Desse modo, conforme informado como as Entradas por Degradações são efetuadas no RCPE, entendendo que as entradas por Degradação da rubrica Produzido na RLAM se incorporam à produção e tem suas saídas registradas por emissão de notas fiscais, passamos a utilizar as entradas por Degradações de outras rubricas e em todas as empresas centralizadas e as saídas por Degradações Totais no levantamento de estoques, mesmo não constando da EFD, para todas as empresas

incluídas as centralizadas e em todas as rubricas, por não haver emissão de notas fiscais, mas que afetam as movimentações dos produtos em análise.

5- Similarmente surgiu a figura das Misturas que segundo a RLAM “o termo ‘mistura’ expressa os volumes dos produtos que sofreram a degradação “a partir de” (entradas) ou “enviado para” (saídas) dos variados produtos intermediários, não acabados e/ou acabados, os quais estão relacionados a formulação dos combustíveis (produtos acabados) os quais serão Comercializados.”

6- Do mesmo modo que as degradações, conforme informado, como as Entradas são efetuadas no RCPE, entendendo que as entradas se incorporam à produção e tem suas saídas registradas por emissão de notas fiscais, passamos a utilizar as saídas por Misturas no levantamento de estoques, mesmo não constando da EFD, para todas as empresas, incluídas as centralizadas e em todas as rubricas, por não haver emissão de notas fiscais, mas que afetam as movimentações dos produtos em análise. No entanto, no exercício fiscalizado as operações por Mistura só ocorreram na RLAM.

7- Em reunião, a RLAM informou que as Faltas e Sobras eram lançadas diariamente e apresentou a totalização desses dados de Faltas e Sobras na Carta de Atendimento, em todas as empresas, incluindo as centralizadas e em todas as rubricas. Para o levantamento quantitativo calculamos as Faltas e Sobras Máximas aplicáveis de acordo com a Portaria 18/2017 e efetuamos os ajustes, na forma determinada na referida Portaria. Do mesmo modo que as Degradações e Misturas, as sobras foram incorporadas à Produção e as faltas máximas (permitidas), mesmo não constando da EFD lançamos nos cálculos, por não haver emissão de notas fiscais, no exercício, mas que afetam as movimentações dos produtos.

IV – Cálculos Efetuados O roteiro objetiva a apuração do estoque final por produto selecionado, posterior confrontação com o Registro de Inventário, para apuração ou não de possíveis diferenças.

Fórmula Geral: $\text{Estoque Final} = \text{Estoque Inicial} + \text{Produção} + \text{Entradas} - \text{Saídas}$

Fórmula Utilizada: $\text{Estoque Final} = \text{Estoque Inicial (RI todos)} + \text{Produção (RCPE + Degradações + Misturas + Sobras)} - \text{Saídas por Mistura (Totais)} + \text{Entradas por Degradação Outras} - \text{Saídas por Degradações (Totais)} + \text{Entradas (NF EFD)} - \text{Saídas (NF EFD)} - \text{Faltas Máximas.}$

Entradas: CFOPs todos, exceto retornos simbólicos de armazenagem, e os que registraram perdas e sobras que são registrados diariamente no RCPE e para atendimento à Portaria nº 18 de 24.01.2017 são emitidas as notas fiscais em fevereiro do exercício seguinte.

Saídas: CFOPs todos, exceto remessas simbólicas de armazenagens, excluídos os custos de dutovia quando houve, e os que registraram perdas e sobras que são registrados diariamente no RCPE, e para atendimento à Portaria nº 18 de 24/01/2017 são emitidas as notas fiscais em fevereiro do exercício seguinte.

V - Resultado

Observou-se Omissão de Saídas para a totalidade dos produtos. Verificou-se também que no site da ANP as produções informadas dos produtos não correspondiam às registradas no RCPE.

Cabe ressaltar, que o demonstrativo inicial foi encaminhado a RLAM com essas observações e solicitado os valores reais de produção através de mapas ou comprovantes hábeis. A RLAM nos enviou Cartas de Atendimento conforme planilha anexa aos demonstrativos.

Pois bem! As alegações defensivas, arguidas em nove pontos foram detalhadamente rebatidas pelas autoridades fiscais autuantes e sobre as quais, analisando os elementos autuados, defino:

1. A SEFAZ/BA ter considerado como entrada produção (Mistura) o montante de 808.005,533 Toneladas (TO), quando o informado, através das intimações/notificações foi o montante de 597.141,468 TO, perfazendo diferença positiva de 210.864,065 TO.

Contudo, observando que o montante alegado de 597.141,468 TO como informado não contempla as saídas efetivas registradas na EFD. Os valores registrados nos demonstrativos suportes da exação como entradas de produção são os lançados mensalmente nos Livros Registro de Controle de Produção informado pelo próprio sujeito passivo e que contemplam o produto do refino, as entradas por mistura, degradações e sobras.

2. A SEFAZ/BA considerou como entrada de degradação o montante 878.262,423 TO, quando o informado foi de 1.063.518,588 TO, perfazendo diferença negativa de 185.256,165 TO.

Ocorre que 185.256,165 TO foi lançados pelo contribuinte como Entradas no Livro Registro de Controle de Produção e Estoque, exceto os que entraram em outras rubricas e nas empresas centralizadas, por isso foram considerados a parte, registram os Autuantes.

3. Considerando a diferença positiva de 210.864,065 TO e a negativa de 185.256,165 TO, resulta o montante de 25.607,900 TO, que corresponderia aos seguintes valores tomados em duplidade pela SEFAZ/BA, uma vez que os mesmos já estavam contemplados no montante de 808.005,533 TO, informados acima.

A alegação não procede, pois não foram tomados em duplicidade. Os valores da CFOP 5658 (Transferência de combustíveis ou lubrificantes de produção do estabelecimento) decorrem de notas fiscais emitidas totalizando 739.217,125 e o CFOP 5658 somada ao 5659 (Transferência de combustíveis ou lubrificantes adquiridos ou recebidos de terceiro), corresponde ao CFOP 1659 (Transferência de combustíveis e lubrificantes para comercialização).

As movimentações de estoques não foram incluídas no levantamento, pois as saídas ocorreram na rubrica TRF Produzido de mesmo Centro de Custo 1350, cujo estoque final está subtraído do mesmo valor lançado nas entradas da rubrica “Produzido” que é computado conjuntamente, portanto, anulam-se as operações, dados que constam do Demonstrativo das Entradas e Saídas e Movimentação de Estoque de Produtos em Atendimento de Intimação CE 521 a folha 19 do PAF. As faltas e sobras foram tratadas na forma da legislação.

4. A SEFAZ/BA considerou as faltas de estoques no montante de 8.327,613 toneladas, contudo a diferença apontada e registrada no LRCPE soma 10.215,210 TO (291.671,920 - 301.887,130), gerando distorção nos saldos.

As sobras e faltas foram calculadas na forma da Portaria nº 18 e como estas foram lançadas individualmente durante o exercício, assim foram tratadas no levantamento. Ressalte-se que as sobras lançadas se somaram à produção e foram objeto de saídas ao longo do exercício, de modo que foram tratadas separadamente.

5. A SEFAZ/BA considerou entradas do Convênio ICMS 5/2009 no montante de 324.227,636 TO, sendo que já fora explicado que as operações realizadas no Convênio ICMS 5/2009 não resultam efetivamente em movimentação de estoques, uma vez que existe uma entrada e uma saída no mesmo valor, resultando em movimentação nula dentro do estabelecimento. Contudo a SEFAZ/BA reconheceu tal fato registrando igual valor nas movimentações de saídas de sua memória de cálculo.

Como já visto no item “3” e observação objeto do item “2” explicado na Análise do Roteiro às págs. 15 e 16 do PAF, foi constatado na escrituração fiscal da RLAM que as transferências para as empresas centralizadas da RLAM efetuadas sob o CFOP 5658 e 5659, correspondem as entradas do CFOP 1659 na EFD e assim foram consideradas nos cálculos; obviamente o resultado é nulo, até confirmando a alegação defensiva, mas sem interferir no resultado apurado.

6. A SEFAZ/BA considerou entrada no CFOP 2501 no valor de 25.494,590 como sendo tonelada, contudo este valor refere-se a NFe 70, devidamente registrada no Livro de Registro de Entrada, sendo que o montante expresso se refere a unidade M20 (metros cúbicos). Logo, a SEFAZ/BA deixou de realizar a correspondente conversão de valores, uma vez que o LRCPE foi apresentado em toneladas. No LRCPE apresentados para a SEFAZ/BA o montante de 23.978,464 TO que correspondem a 25.494,590 M20, gerando um desequilíbrio nas movimentações dos estoques da ordem de 1.516,126 TO a maior.

Corretamente, as autoridades fiscais autuantes acolheram esta razão efetuando a retificação do CFOP 2501 (Entrada de mercadoria recebida com fim específico de exportação), que não havia sido realizada, como as saídas para outras UFs e Exportação cujas unidades também se encontravam em metro cúbico. Nos mesmos moldes das operações de saídas a conversão foi efetuada com a densidade corrigida para 20°C conforme normas da ABNT e ANP resultando em uma densidade de 0,96 ton/m3, perfazendo uma quantidade de 24.474,806 Ton. Novos demonstrativos foram elaborados ajustando o valor da exação pela Infração 01 de R\$ 7.637.783,29 para o valor de R\$ 7.424.085,19.

7. A SEFAZ/BA considerou saídas no CFOP 5659 no montante de 1.139,921 TO, sendo que das filiais intimadas as saídas neste CFOP correspondem a 352,972 TO. A diferença de 786,949 TO se refere a nota fiscais emitidas pela filial 0145 (Fábrica de Asfalto -centro 1351) a qual não foi objeto na análise de estoques. Logo estas saídas de 786,949 não devem ser consideradas por se tratar de unidade externa à análise dos estoques. Contudo, este valor foi registrado corretamente nas entradas, como ficou validado na análise da fiscalização.

A alegação não procede, pois, as notas fiscais foram emitidas para entrega em: PETROLEO BRASILEIRO S/A - AVENIDA MILTON BAHIA RIBEIRO 2744 - SUAPE - MADRE DE DEUS BA, CEP:42600-000 CNPJ: 33000167/0154-86, INSCRIÇÃO ESTADUAL: 030642203, conforme informações complementares nas NF-e e as entradas registradas da mesma forma, dado como exemplo a Nota Fiscal nº 203 (fl. 106).

8. A SEFAZ/BA considerou saídas no CFOP 6502 (Remessa de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, com fim específico de exportação) e 6659 (Transferência de combustíveis ou lubrificantes adquiridos ou recebidos de terceiro) abaixo dos valores expressos no Livro de Registros de saídas, sem apresentar evidência da documentação de apoio, gerando diferença de saídas a menor no montante de 2.414,992 TO.

A conversão foi corretamente efetuada com a densidade corrigida para 20°C conforme normas da ABNT e ANP resultando em uma densidade de 0,96 ton/m3.

9. A SEFAZ/BA considerou saídas no CFOP 7501 (Exportação de mercadorias recebidas com fim específico de exportação) e 7654 (Venda de combustíveis ou lubrificantes adquiridos ou recebidos de terceiros) abaixo dos

valores expressos no Livro de Registros de saídas, sem apresentar evidência da documentação de apoio, gerando diferença de saídas a menor no montante de 5.867,479 TO.

A conversão também foi corretamente efetuada com aplicação da densidade corrigida para 20°C conforme normas da ABNT e Portaria ANP, resultando em uma densidade de 0,96 ton/m3. Ressalte-se que este mesmo tratamento foi dado às Entradas.

Ora, compulsando os autos, em especial, os demonstrativos suporte da autuação, auxiliado pela exposição detalhada da ação fiscal, é de se constatar o pouco crédito das alegações defensivas, já que a apuração do imposto mediante o regular procedimento fiscal se deu, inclusive, em conformidade com as regras do Convênio ICMS 05/2009, portanto, consoante com o art. 399 do RICMS/BA, os ditames da Portaria nº 18 de 24/01/2017 e correto enquadramento da infração no art. 2º, inc. I; art. 23-B da Lei nº 7.014/96 c/c art. 83, inc. I do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012 e artigos 4º e 5º da Portaria nº 445/98 (Infração 01).

Pelo exposto, acolhendo o ajuste efetuado pelos autuantes no valor da exação, tenho a Infração 01 como parcialmente subsistente em R\$ 7.424.085,19.

Infração 02

Ainda que derivada da Infração 01, com exação apurada no mesmo levantamento fiscal, mas cuidando do ICMS-ST devido pelo Autuado na condição de contribuinte substituto (Lei nº 7.014/96: art. 8º, II e art. 23, II) relativo à mesma omissão constatada quantitativamente na apuração da exação pela Infração 01, observa-se que o Impugnante não a protesta de modo específico ou separado. Sem embargo, sobre ela há que repercutir os efeitos do ajuste efetuado pelas autoridades fiscais autuantes na exação pela Infração 01, de modo que a exação pela Infração 02 restou reduzido de R\$ 3.137.601,37 para R\$ 3.049.814,19.

De igual modo acolho o ajuste efetuado e tenho a infração como parcialmente procedente no valor de R\$ 3.049.814,19.

Lembrando a possibilidade de sua redução (Lei nº 7.014/96: arts. 45 e 45-B, como exposto na fl. 02 do Auto de Infração), por ser a prevista legalmente para as infrações constatadas, confirmo a penalidade proposta e por não se incluir na competência deste órgão administrativo judicante, deixo de tratar acerca do argumento confiscatório da multa tipificada no Auto de Infração (RPAF: art. 167, inc. I).

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração”.

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite estatuído no art. 169, I, “a” do RPAF-BA/1999 (Decreto nº 7.26/99; Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão JJF nº 0155-02/23-VD.

Com respaldo no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (RPAF-BA/1999), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 173 a 193, no qual, tendo em vista o fato de ter sido cientificado da lavratura no dia 23/12/2022, suscita prejudicial de decadência, fundamentado no art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional).

Entende que não é o caso de se aplicar a norma do art. 39, § 2º do RPAF/99, uma vez que “é, sim, possível discriminar o débito por períodos mensais”.

Colaciona planilha à fl. 179 para aduzir que – a partir da comparação entre os métodos do Fisco e o seu -, verifica-se que não há divergências nos valores das saídas de misturas e saídas totais, bem como nos estoques iniciais.

Por isso, passa a analisar os demais elementos, um a um, nos quais há divergências.

Quanto às entradas de produção e outras entradas (degradação), os autuantes apontam como entradas de produção a quantidade de 808.005,533 ton. (toneladas), enquanto o contribuinte aduz serem apenas 597.141,468 ton. O fundamento da Decisão, baseado unicamente na informação fiscal de que teriam sido contemplados todos os valores efetivamente lançados na EFD a título de saídas [o julgador e os auditores quiseram dizer entradas] não se sustenta, pois se está a tratar de entradas, e não de saídas.

Relativamente às entradas por degradação (outras entradas), os autuantes apontam 878.262,423 ton. (toneladas), quando o correto seria 1.063.518,588 ton.

Também existe diferença no que concerne à apuração dos autuantes das entradas com notas fiscais (1.090.079,272 ton.), quando o correto seria 764.335,510 ton.

Diz que parte das divergências corresponde a movimentações com o CFOP 1.949, nas quais existem “uma entrada e uma saída nos mesmos valores, resultando em movimentação nula no estoque do estabelecimento”. O correto, na sua concepção, seria extrair as movimentações com o CFOP 1.949 da auditoria de estoques.

Tem-se também uma divergência referente às operações com CFOPs 2.501 e 2.949, que os auditores inicialmente indicaram como sendo 25.494,590 ton., quando o certo seria 23.978,464 ton.

Apesar da irresignação referente à situação descrita no parágrafo acima, a argumentação respectiva foi acolhida pelos autuantes (fl. 102) e pelos julgadores, o que resultou na desoneração de que trata o Recurso de Ofício.

Houve uma conversão de valores de metros cúbicos para toneladas, concernente à Nota Fiscal nº 70, mas o recorrente não se conforma com o ajuste efetuado, para 24.474,806 ton., segundo a JJF, de acordo com as normas da ABNT e da ANP, pois não foram indicadas que normas são essas.

A quantidade correta em toneladas já estava escriturada na EFD e não foram apresentados fundamentos para a sua desconsideração.

Mais um item em que há divergência trata das saídas com notas, pois a Fiscalização aduz 2.664.880,753 ton., enquanto o recorrente aponta 2.348.148,640 ton. A incongruência também seria em virtude das operações com CFOP 1.949, mais um motivo pelo qual entende devam ser excluídas.

“Em seguida, tem-se as saídas de CFOP 5659, na quantidade de 1.139,921 ton., sendo que das filiais intimadas as saídas neste CFOP correspondem a 352,972 ton. A diferença de 786,949 ton. se refere a notas fiscais emitidas pela filial 0145 (Fábrica de Asfalto – centro 1351), a qual não foi objeto da análise de estoques”.

O estabelecimento autuado possui autorização da SEFAZ referente à centralização das obrigações principais e acessórias vinculadas às unidades que compõem o seguimento de refino no Estado da Bahia.

Porém, as saídas de 786,949 ton., promovidas pela FASF, não devem ser consideradas na apuração do estoque da RLAM, por se tratar de unidade externa à análise dos ditos estoques. Contudo, este valor foi registrado corretamente nas entradas, como ficou validado na análise da Fiscalização. O terminal de Madre de Deus se refere ao local da entrada, e não ao estoque a partir do qual houve a saída.

Há também divergências quanto à apuração das saídas com os CFOPs 6.502, 6.659 (2.414,992 ton.), 7.501 e 7.654 (5.867,479 ton.), o que se deve ao fato de os auditores terem tomado números abaixo daqueles expressos no livro Registro de Saídas. Não foi indicada qualquer fundamentação referente ao fator de conversão/ densidade, o que implica em arbitramento não autorizado em lei.

Por fim, indica distorção nos saldos das faltas e sobras. Isso se deve ao fato de os auditores terem tomado as faltas e sobras máximas indicadas na Portaria 18/2017, e não aquelas constantes da sua escrituração. Tal metodologia viola o quanto disposto no art. 1º, § 2º, II da citada Portaria.

Conclui pela inexistência de omissões, pugna pela realização de diligência e pede deferimento.

Conforme o documento de fls. 199 a 204, na pauta de 19/02/2024, a 1ª CJF decidiu converter o feito em diligência aos autuantes e à repartição fiscal de origem, tendo como relatora a i. conselheira Valdirene Pinto Lima, com as seguintes observações:

“Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário, previstos, respectivamente, no art. 169, I, “a” e “b” do RPAF/99, contra a Decisão proferida por meio do Acórdão da 2ª JJF nº 0155-02/23-VD, que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração acima epígrafeado, lavrado no dia 21/12/2022 para formalizar a constituição de crédito tributário na cifra de R\$ 10.775.384,66, sob a acusação do cometimento das duas irregularidades assim discriminadas na instância de origem:

“Infração 1 – 004.005.001: Falta de recolhimento do imposto relativo às operações 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 estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Valor Histórico: R\$ 7.637.783,29. Período: dezembro de 2017. Enquadramento legal: Art. 2º, inciso I;

art. 23-B da Lei nº 7.014/96 c/com art. 83, inciso I do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e artigos 4º e 5º da Portaria nº 445/98. Multa de 100%: Artigo 42, III da Lei nº 7.014/96.

Complemento: Referente às saídas de Óleo Combustível para Exportação NCM 2710.19.22, conforme demonstrativos anexos e notas fiscais escrituradas na EFD.

Infração 2 – 004.005.011: Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Valor Histórico: R\$ 3.137.601,37. Período: dezembro de 2017. Enquadramento legal: Art. 8º, inciso II; art. 23, inciso II da Lei nº 7.014/96. Multa de 60%: Artigo 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96.

Complemento: Referente às saídas de Óleo Combustível para Exportação NCM 27101922, conforme demonstrativos anexos e notas fiscais escrituradas na EFD”.

Após analisar o Auto de Infração em apreço, a impugnação apresentada pela autuada, e a Informação Fiscal prestada pela autuante, em sessão do dia 22.08.2023, por meio do Acórdão JJF nº 0155-02/23, fls. 135 a 161, decidiu pela procedência em parte do presente Auto de Infração.

Inconformada com a decisão prolatada pela 1ª JJF a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, alegando, que há diversos equívocos no levantamento feito pelos autuantes. Nesse sentido, apresentou análise das divergências entre a apuração de estoques da Petrobras e do Fisco compilando em duas tabelas, desdobrando-se nos quatro pontos específicos que requer apreciação, sendo:

(...)

Em sessão de julgamento, a Conselheira Valdirene Pinto Lima, pediu vistas do processo e fez um apanhando das informações acima, partindo do trabalho efetuado pelos autuantes, onde apresentou uma série colocações acerca da sua análise, como segue:

“Analisando o processo da Petrobrás, Auto de Infração nº 299904.0010/22-5, passo a demonstrar a composição identificada no demonstrativo da Autuante após sua última Informação Fiscal.

Abaixo o print da planilha acostada aos autos após Informação Fiscal às fls.104:

(...)

Na linha 29, coluna M, tenho o resultado do Estoque Final apurado na auditoria, que monta um estoque final de 83.293,007 TO, e como bem ilustrou a fórmula utilizada foi da seguinte forma:

Para encontrar o resultado as Colunas e Linhas usadas foram:

=A22+B22-C26+E25-E26+H24-K26-H26

Que ao imputar os valores constantes da planilha, print acima, resulta no seguinte resultado, ressalte-se que esse é exatamente o que foi apurado pela auditoria:

(...)

Agora passo a identificar nominalmente a que se refere cada célula utilizada:

(...)

Após identificado cada célula, passo a discriminar os valores que compõem cada um, ressalte-se que todas as informações foram extraídas da planilha da auditoria chamada de “Dem_Mov_Produtos_RCPE_2017” – Aba “Resumo 3”:

(...)

1) Estoque Inicial, é exatamente o informado pela Petrobrás via Sped:

2) Produção Entrada

Que assim está composto

a) *Observei a inclusão de entradas com Nota Fiscal, como é o caso do CFOP 1659 - Transferência de combustível e lubrificante para comercialização, entretanto, esse valor foi excluído no total do item 06 conforme abaixo, o que anula o resultado:*

(...)

b) *O Ajuste de Estoque, no valor de 1.382,236, está lançado aqui como entrada, porém não foi considerado sua saída, já que este está comprovadamente registrado no Livro de Controle de Produção cfe, dados da RELAN apresentado pela auditoria, vejamos, a Entrada compôs a Produção, porém sua Saída, foi descartada, o que afeta a apuração:*

(...)

c) *Outro ponto que merece destaque é a inclusão da Degradação no valor de 185.256,165, que deveria ser tratado fora o que se chama PRODUÇÃO, até porque, quando da sua saída foi tratado apartadamente, como podemos observar do item 4 – Outras Saídas, ressalte-se que para esse ponto, o mesmo não tem influência no resultado final pois não foi usado em naquele momento.*

d) Outro ponto de destaque são as entradas de SOBRAS, no valor de 7.416,703 neste item, pois conforme demonstrado no item 9 abaixo, já foi utilizada pela auditoria para apurar os 8.317,613 referente as Perdas Máximas, não podendo assim, ser somado na produção.

e) E por fim, a Mov. De Estoque, também não pode compor este item, haja vista que as saídas foram também desprezadas, como segue:

Ocorre que no item 02 – Produção, “d”, a auditoria também utilizou as sobras de 7.416,703 para compor seu total de produção, duplicando assim a informação.

Além disso, necessário se faz uma interpretação minuciosa da Portaria 18/2017, tendo em vista que a recorrente lança as faltas diariamente, e conforme diz o art. 1o, § 2o, inciso II, que não se deve dispensar as informações do LRCPE para cálculo dos ajustes:

“§ 2º São consideradas naturais e admissíveis, no segmento de Distribuição de Combustíveis os limites de faltas de até 0,6% e de sobras de até 0,1% no volume de combustíveis, derivados de petróleo, verificadas nas sucessivas operações após a saída destes produtos da refinaria, do formulador, do importador, conforme definida no inciso II do artigo 20 da Resolução ANP 43/09, sendo que, a obtenção desses limites:

I - não comprehende o fator de correção de volume (FCV) previsto no inciso VII da cláusula nona do Convênio ICMS 110/07;

II - não dispensa a informação das faltas e sobras admitidas para ajuste das quantidades existentes de fato em estoque” (grifos acrescidos).

Valdirene Lima”

Pautado para julgamento em sessão do dia 19.02.2024, esta Câmara de Julgamento Fiscal resolveu encaminhar o processo em diligência ao autuante sentido de que seja analisado os pontos apresentados acima e para que seja apresentado um novo demonstrativo se for o caso.

O recorrente deverá ser intimado a tomar conhecimento do resultado da diligência com a entrega de cópia do parecer, dos novos papéis de trabalho, se elaborados, concedendo-lhe o prazo de 20 (vinte) dias para manifestação, se assim desejar.

Depois, pede-se que o PAF seja devolvido para este Relator, a fim de que se possa avaliar as informações prestadas”.

Os auditores responderam às fls. 209 a 213, do seguinte modo:

“A 1ª CJF do Conseg remeteu o auto em epígrafe em diligência ao Autuante no sentido de que seja analisado os pontos apresentados no Recursos de Ofício e Voluntário, contra a Decisão proferida por meio do Acórdão da 2ª JJF N° 0155/02-23-VD, que julgou PROCEDEnte EM PARTE o Auto de Infração acima epigrafado, e para que seja apresentado um novo demonstrativo, se for o caso. O recorrente deverá ser intimado a tomar conhecimento da diligência com a entrega de cópia do parecer, dos novos papéis de trabalho, se elaborados, concedendo-lhe um prazo de 20 (vinte) dias para manifestação, se assim desejar.

Na forma prevista no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, Dec. 7.629/99, atendemos a diligência fiscal requerida.

Incialmente cumpre-nos trazer alguns recortes da Análise do Roteiro de Fiscalização dos estoques da RLAM anexas às folhas 15 e 16 do PAF.

II- Detalhes Do Levantamento

Utilizados o RCPE da RLAM na rubrica Produzido para registro mensal das entradas e saídas da produção por produto, Registro de Inventários da RLAM e Centralizadas para alocação dos Estoques Iniciais e Finais por produto, destacando que para os Estoques Iniciais e Finais foram consideradas todas as rubricas dos produtos a saber: Produzido, TRF_Produzido, TRF_Importado e Compra Nacional (quando houve), e a EFD da RLAM para computo de todas as notas fiscais de entradas e saídas por produto selecionado.

IV – Cálculos Efetuados

O roteiro objetiva a apuração do estoque final por produto selecionado, posterior confrontação com o Registro de Inventário, para apuração ou não de possíveis diferenças.

Fórmula Geral: Estoque Final = Estoque Inicial + Produção + Entradas – Saídas

Fórmula Utilizada: Estoque Final = Estoque Inicial (RI todos) + Produção (RCPE+Degradações+Misturas+Sobras) – Saídas por Mistura (Totais) + Entradas por Degradação Outras – Saídas por Degradações (Totais) + Entradas (NF EFD) – Saídas (NF EFD) – Faltas Máximas.

Entradas: CFOPs todos, exceto retornos simbólicos de armazenagem, e os que registraram perdas e sobras que

são registrados diariamente no RCPE e para atendimento à Portaria nº 18 de 24.01.2017 são emitidas as notas fiscais em fevereiro do exercício seguinte.

Saídas: CFOPs todos, exceto remessas simbólicas de armazenagens, excluídos os custos de dutovia quando houve, e os que registraram perdas e sobras que são registrados diariamente no RCPE, e para atendimento à Portaria nº 18 de 24.01.2017 são emitidas as notas fiscais em fevereiro do exercício seguinte.

As informações prestadas pela RLAM em Atendimento de Intimação às folhas 12 a 14 do PAF.

E por fim, citar que o Demonstrativo Movimentação de Produtos RCPE 2017, está acostado à folha 17 do PAF:

A Diligência está dividida em duas partes a saber e serão respondidas individualmente:

I - A seguir a análise das alegações efetuadas pelo Autuado em seu Recurso de Ofício, a maioria já refutadas nas Informações Fiscais apresentadas pelos Autuantes.

1- Da Decadência: Já refutada na Informação Fiscal à folha 101 do PAF e no Acordão JJF nº 0155-02/23-VD à folha 155 do PAF.

2- Do Desacerto da Decisão Recorrida

2.1- Das entradas (produção) e entradas outras (degradações)

Alegação idêntica à defesa respondida na IF à folha 94 do PAF.

“Os valores registrados no demonstrativo como entradas de produção são os lançados mensalmente nos Livros Registro de Controle de Produção, que contemplam o produto do resíduo, as entradas por mistura, degradações e sobras. Este valor alegado como informado sequer contempla as saídas efetivas registradas na EFD.”

Ressaltamos que não houve opinião dos Autuantes, os dados foram extraídos mensalmente do LRCPE na rubrica Produzido e totalizados anualmente. As diversas ocorrências citadas, foram consideradas, a despeito das sobras e degradações, e devem, pois o Autuado efetivamente comercializa as sobras e degradações adicionadas à sua produção, os estornos do CFOP 5658 (5658 é um CFOP de Saída) tem como contrapartida lançamentos efetuados em outro centro de custo a exemplo do 1368 Temadre 0154, cuja quantidade está incluída no estoque final e os ajustes de estoques se anulam ao longo do exercício conforme planilha entregue no atendimento da intimação.

Quanto à diferença das entradas por degradações também já explicado na IF à folha 101 do PAF:

“Conforme respondido no item 01, estes (185.256,165) valores foram lançados pelo contribuinte como Entradas no Livro Registro de Controle de Produção e Estoque, exceto os que entraram em outras rubricas e nas empresas centralizadas, por isso foram considerados a parte”.

2.2 – Das entradas com notas fiscais

Alegação idêntica a defesa, respondida na IF à folha 102 do PAF:

“Alegação procedente, efetuamos a retificação deste CFOP 2501, que por equívoco não havia sido realizada, como as saídas para outras UFs e Exportação cujas unidades também se encontravam em metro cúbico”.

“Conforme já explicado na Análise do Roteiro às pgs. 15 e 16 do PAF “As transferências para as empresas centralizadas da RLAM efetuadas sob o CFOP 5658 e 5659, correspondem as entradas do CFOP 1659 na EFD e foram consideradas nos cálculos; obviamente o resultado é nulo, e isto foi necessário para rastreamento de todas as notas fiscais emitidas”.

Acrescentamos que o valor de 324.227,636 da 1949 é contrapartida da 5949 nos moldes do Cov 5/2009 e está demonstrado no “Demonstrativo Movimentação de Produtos RCPE 2017” à folha 17 do PAF. O procedimento adequado ao Fisco é conciliar todas as notas fiscais emitidas e recebidas pelas empresas, independentemente de sua classificação fiscal e/ou forma escriturada pelo contribuinte nos seus livros fiscais, desse modo evita-se distorções, corroborando o conceito de Auditoria da verdade material.

2.3 – Das saídas com notas fiscais

Alegação idêntica a defesa respondida na IF à folha 102 do PAF:

*“Alegação completamente improcedente, as notas fiscais foram emitidas para entrega em *Local Entrega: PETROLEO BRASILEIRO S/A - AVENIDA MILTON BAHIA RIBEIRO 2744 -SUAPE - MADRE DE DEUSBA, CEP:42600-000 CNPJ:33000167/0154-86,INSCR. EST.:030642203 *, conforme informações complementares e as entradas registradas da mesma forma. Então está errado nas Saídas, mas correto nas Entradas? Anexo como exemplo a nota fiscal nº 203”.*

2.4 – Das faltas e sobras

Alegação idêntica a defesa respondida na IF à folha 103 do PAF:

“Cumpre-nos informar que o Demonstrativo dos Cálculos de Sobras e Faltas efetuado em consonância com a Portaria nº 18/2017, encontra-se em planilha “Sobras e Faltas” no Demonstrativo de Movimentação de Produtos RCPE 2017 à folha 17 do PAF. Destacamos que esta Portaria foi confeccionada conjuntamente, e que os percentuais utilizados foram informados pela Petrobrás”.

II- Colocações da Conselheira Valdirene Pinto Lima acerca da sua análise como segue:

1) *Estoque Inicial é exatamente o informado pela Petrobrás via Sped*

Conforme “Demonstrativo das Entradas e Saídas e Movimentação de Estoque de Produtos RCPE 2017 à folha 18 do PAF:

Livros Registros de Inventários

(...)

2) *Produção Entrada*

a) e b) Conforme “Demonstrativo Movimentação de Produtos RCPE 2017”

à folha 17 do PAF os valores da 1659 são idênticos à soma da 5658+5659 que correspondem as transferências para as empresas centralizadas.

(...)

O valor de 16.456,980 apresentado como CFOP 5658, que é um CFOP de saída, corresponde ao estorno de notas fiscais desse CFOP (5658) assim informado pela própria RLAM em Carta de Atendimento 521 conforme planilha Dados da RLAM do mesmo demonstrativo à folha 19 do PAF. Esses lançamentos têm como contrapartida o centro de custo 1368 da 0154 Temadre e constam do estoque final da centralizada.

Conforme IF à folha 102 do PAF:

“As movimentações de estoques não foram incluídas no levantamento, pois as saídas ocorreram na rubrica TRF_Produtido de mesmo Centro de Custo 1350, cujo estoque final está subtraído do mesmo valor lançado nas entradas da rubrica Produzido que é computado conjuntamente, portanto anulam-se as operações, dados que constam do Demonstrativo das Entradas e Saídas e Movimentação de Estoque de Produtos Atendimento de Intimação CE 521 a folha 19 do PAF”.

c) A inclusão da Degradção está tratada anteriormente no item 2.1. Ressaltamos que as entradas por degradação não podem ser tratadas fora da produção, pois assim como as Sobras, a ela se incorpora como Estoques e deles são retirados para a venda. E quanto as Saídas, estas sim, tem que ser tratadas apartadas, pois são transferidas para outros produtos.

d) A quantidade de Sobras de 7.416,703 corresponde, conforme informado pela própria RLAM às Sobras apenas do Centro de Custo 1350 na rubrica Produzido demonstrado abaixo, não existindo duplicidade:

(...)

Conforme Demonstrativo de Sobras e Perdas Lançadas por Produto e Notas Fiscais à folha 20 do PAF:

Sobras totais 7.651,885 + 284.020,033 = 291.671,918

Faltas totais 12.207,272 + 289.679,854 = 301.887,126

Não houve duplicidade, as Sobras já foram efetivamente lançadas como Entradas de produção pelo Autuado.

e) A movimentação de estoques já explicada no item a e b constam do “Demonstrativo das Entradas e Saídas e Movimentação de Estoque de Produtos Atendimento de Intimação CE 521” à folha 19 do PAF:

Relembrando, os valores adicionados às entradas da rubrica produzido são idênticos aos subtraídos da rubrica TRF_Prod, que estão subtraídos do estoque final computados no demonstrativo.

3) *Saída*

a) Constatação

4) *Entradas Outras*

a) Constatação

5) *Saídas Totais de Degradção*

a) Constatação

6) *Entrada CFOPs 1659,1949,2501 e 2949*

a) Constatação

b) Constatação

c) *Densidade do óleo Combustível*

De acordo com sciencealpha.com/pt/oil-chemical-composition-properties-and-application/

“A densidade do óleo está na faixa de 0.89-1.02 g / cm³ e aumenta com a viscosidade. Quanto menor a densidade do óleo, mais fácil e rápido ele é separado da água e das impurezas mecânicas. O óleo combustível tem propriedades altamente poluentes”.

A densidade média pode ser estabelecida em 0,955 = (0,89+1,02)/2.

Em <https://petrobras.com.br>, tem um manual técnico do óleo combustível apesar de não apresentar explicitamente o valor da densidade traz a especificação da viscosidade.

Óleo combustível Informações Técnicas (versão 1.4

A Portaria ANP nº 3, de 27 de janeiro de 2016 estabelece a especificação dos óleos combustíveis a serem comercializados no País

Tabela I - Especificação de óleos combustíveis CARACTERÍSTICA UNIDADE TIPO MÉTODO OCB1 OCA1 OCB2 OCA2 ABNT ASTM

Viscosidade Cinemática a 60°C máx. (2) (3) mm²/s 620 960 NBR 10441 D445

Além disso para verificação do nosso entendimento, coletamos como exemplos algumas notas fiscais que possuem o dado da densidade nas informações complementares, constantes do “Demonstrativo das Saídas de Óleo Combustível Exportação 2017” às folhas 32 a 42 do PAF:

*Informações Complementares de Interesse do Contribuinte Descrição *ICMS - NAO INCIDENCIA - ART. 155, p 2o INC. X, AL. A, DA CF/88. *IPI IMUNE CONF. ART. 18 INCISO II DO DEC. 7.212/2010 *TX Dolar: 3.07590 *272.42* Do dia :22/03/2017 *RE: 17/0379341-001 *0002063E17 *I.B.:0320201701544,0320201701536,0320201701558,0320201701566,0320201701564,0320201701580Cert.E nsaio:/2017,/2017,/2017,/2017,/2017 *Modalidadede venda:CIF *Ordem: 8500844777 *DOCUMENTO EMITIDO NOS TERMOS DO AJUSTE SINIEF N.o 07/05 E SUAS ALTERACOES *Dens: 0.9642 RH2 * *Qtde Temp.Amb. 71707.932 M3, Qtde a 20o 71707.932 M3, Qtde a 15o 71316.548 M3 *Volume referido a temperatura ambiente:71707932 litros *Vol. em L: 71707930.77*

*Informações Complementares de Interesse do Contribuinte Descrição *ICMS - NAO INCIDENCIA - ART. 155, p 2o INC. X, AL. A, DA CF/88. *IPI IMUNE CONF. ART. 18 INCISO II DO DEC. 7.212/2010 *TX Dolar: 3.31390 *269.25* Do dia :21/06/2017 *RE: 17/0916607-001 *0004785E17 *I.B.:0320201703319,0320201703302,0320201703330,0320201703297,0320201703344,0320201703332Cert.E nsaio:/2017,1025/2017,/2017,/2017,1056/2017,/2017 *Modalidade de venda:CIF *Ordem: 8500853391 *DOCUMENTO EMITIDO NOS TERMOS DO AJUSTE SINIEF N.o 07/05 E SUAS ALTERACOES *Dens: 0.9666 RH2 * *Qtde Temp.Amb. 71882.633 M3, Qtde a 20o 71882.633 M3, Qtde a 15o 71522.010 M3 *Volume referido a temperatura ambiente:71882633 litros *Vol. em L: 71882631.774*

*Informações Complementares de Interesse do Contribuinte Descrição *ICMS - NAO INCIDENCIA - ART. 155, p 2o INC. X, AL. A, DA CF/88. *IPI IMUNE CONF. ART. 18 INCISO II DO DEC. 7.212/2010 *TX Dolar: 3.11900 *322.00* Do dia :03/02/2017 *RE: 17/0123243-001 *0000764E17 *I.B.:0320201700706,0320201700713,0320201700703,0320201700693Cert.E nsaio:/2017,/2017,/2017,/2017 *Modalidade de venda:CIF *Ordem: 8500838180 *DOCUMENTO EMITIDO NOS TERMOS DO AJUSTE SINIEF N.o 07/05 E SUAS ALTERACOES *Dens: 0.9689 RH2 * *Qtde Temp.Amb. 44027.233 M3, Qtde a 20o 44027.233 M3, Qtde a 15o 43805.904 M3 *Volume referido a temperatura ambiente:44027233 litros *Vol. em L: 42666791.272.*

Várias outras podem ser consultadas no referido demonstrativo.

7) Saídas CFOPs 5658, 5659, 5949, Outras UFs(6) e Exportação

a) *Já respondido no item 2.3, dados da nota fiscal anexa à folha 113 do PAF, o*

emitente e o destinatário são os mesmos para a escrituração centralizada, mas se observa nas informações complementares o efetivo endereço de entrega. Constatase que os valores de entradas são idênticos às saídas conforme já respondido no item 2 a) e b), então o registro de entrada está certo mas o de saída está errado?

Dados da NF-e

(...)

b) Constatação

c) e d) Já respondido no item 6

Não houve o item 8)

8) Falta Máxima Apurada (...)

a) Já respondido nos itens 2d) da Conselheira e 2.4 das alegações do Autuado.

Finalizando, cumpre-nos esclarecer que os livros do contribuinte não são reescritos pela autoridade fiscal. Os dados tratados foram coletados dos livros fiscais apresentados, da EFD, das notas fiscais coletadas, e informações adicionais extra-fiscais apresentadas pelo próprio autuado.

Conforme determinado, o recorrente deverá ser intimado a tomar conhecimento do resultado da diligência com a entrega do parecer, dos novos papéis de trabalho, se elaborados, concedendo-lhe o prazo de 20 (vinte) dias para manifestação, se assim desejar. Como não houve novos papéis de trabalho, todas as informações relatadas estão acostadas ao PAF conforme descrito, cópia deste Atendimento de Diligência deve ser entregue ao Autuado.

Depois que o PAF seja devolvido para o relator, a fim de que se possa avaliar as informações prestadas.

Observação: Este Atendimento de Diligência segue gravado junto a Informação Fiscal à folha 43 do PAF".

O sujeito passivo se manifesta às fls. 222 a 229.

Esclarece que o que a Fiscalização tem como rubrica no LRCPE (Livro Registro de Controle da Produção e Estoque), na verdade, o contribuinte tem como correto o termo “TIPO DE AVALIAÇÃO” ou “LOTE”. Utilizados em cada um dos movimentos físicos registrados nos estoques, têm como função identificar a origem do produto movimentado.

Não se pode confundir o tipo de avaliação “PRODUZIDO” com efetiva produção. Os “produtos produzidos” estão contemplados nos movimentos em geral, identificados nos códigos Z89, Z90 ou Z93, dentro do tipo de avaliação de pertencimento.

Quanto às entradas com notas fiscais, a diferença de 496,34 toneladas resulta da metodologia de cálculo da conversão do volume (M20) para massa (tonelada).

Relativamente às saídas com notas fiscais, a Fiscalização considera que, se no estabelecimento TEMADRE houve entradas de 1.139,921 toneladas, deveria haver de igual forma saídas no mesmo montante. Tal fato somente seria verdadeiro se o levantamento das movimentações de estoques contemplasse o estabelecimento centro logístico 0145 – Fábrica de Asfalto, o que não ocorreu.

Na questão das faltas e sobras, em vez de as buscarem na escrita fiscal do recorrente, os auditores calcularam o valor máximo admitido na Portaria nº 18/2017, como se fosse um limite factual, o que distorceu claramente o levantamento quantitativo.

Em seguida, no tópico denominado “COLOCAÇÕES DA CONSELHEIRA VALDIRENE PINTO LIMA”, passa a tecer considerações sobre os itens da solicitação de diligência, acima transcritos.

Pugna pelo acolhimento das razões recursais.

A 1ª CJF (Câmara de Julgamento Fiscal), às fls. 345 a 252, converteu o feito em nova diligência à SAT/ COPEC, que não foi juntada aos fólios processuais (o PAF, da fl. 253, passa para a fl. 254), mas que contém observações em tudo semelhantes à primeira, acima parcialmente transcrita, somente que em termos mais didáticos.

Na informação de fls. 256 a 258, os auditores, observando as orientações contidas na solicitação de diligência, modificaram o lançamento: a infração 01 de R\$ 7.637.783,29 para R\$ 3.271.316,44 e a infração 02 de R\$ 3.137.601,37 para R\$ 1.343.856,79, nos termos do demonstrativo de fl. 259.

Intimado do resultado (fl. 262), o sujeito passivo se manifestou no dia 14/08/2025, nos seguintes termos:

“PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS, já qualificada no âmbito do Processo Administrativo Fiscal (PAF) decorrente do Auto de Infração em epígrafe, por sua Unidade local e por conduto de seus bastantes advogados que esta subscrevem, vem, tempestiva e mui respeitosamente, apresentar MANIFESTAÇÃO CONCLUSIVA ACERCA DA NOVA DILIGÊNCIA FISCAL encaminhada via Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e), ali colhida em 08/08/2025, e o faz na forma que segue adiante expandida, com base nas ponderações do Órgão Tributário desta Companhia.

Para o caso vertente, observa-se haver sido acolhidas, em grande parte, as considerações defensivas apresentadas ao longo da tramitação do presente PAF, a evidenciar que a busca da verdade material é coetânea à consecução da devida Justiça Fiscal.

Com efeito, esta Companhia, ao longo de todo o iter procedural, sempre empreendeu busca pela segurança jurídica, com o objetivo de bem cumprir adequadamente suas obrigações tributárias sob a égide da legalidade e pelo senso de respeito ao Erário Público que lhe move.

Foi, sempre com esse espírito, que, para além de eventual perícia, a PETROBRAS ponderou a construção de diálogo institucional, levado adiante de forma conjunta e multidisciplinar, por representantes desta Companhia e os Senhores Auditores Fiscais da SEFAZ/BA, em boa-fé e espírito de colaboração e mútua compreensão, voltado a destrinchar e integralmente elucidar os valores, volumes, datas e eventos que dão azo a este auto de infração.

Não à-toa, uma vez que os trabalhos bem evoluíram e foram compreendidos os fatos e registros, as quantidades constantes das notas fiscais de saída e de entrada informadas no SEF, ou seja, decorrentes da escrita da própria (dado que todas as informações constantes no SEF foram ali inseridas lealmente pela própria Companhia) estes levaram à identificação de que os valores inicialmente lançados mereceram devida revisão.

Assim, constata-se que, para o caso vertente, houve avanços significativos na análise dos estoques do antigo estabelecimento RLAM --- CNPJ nº 33.000.167/0143-23 e Inscrição Estadual nº 009.073.803 —, com retificações que resultaram em ajustes nos valores originalmente autuados, retratados na presente diligência fiscal, a apontar para o valor-base revisado para R\$ 4.615.173,23.

À vista do encerramento dos trabalhos ora apresentados, a PETROBRAS, por sua área técnica, pondera, ad cautelam, em relação ao novo demonstrativo dos débitos indicados no termo da diligência fiscal, para o presente caso, acerca de cada ponto:

Infração 1: A diferença de estoques, apontada inicialmente no auto de infração, para o produto Óleo combustível para exportação, no exercício 2017, teve a exposição “reduzida” para o montante de R\$ 3.271.316,44, referente à cobrança do ICMS, relacionado a pretensa omissão de saídas, resultante da falta de reconhecimento dos movimentos realizados no código “Z02” nos registros do LRCPE. Em tempo, importante salientar, que o montante do movimento “Z02”, ficou reduzido pelo reconhecimento das operações de transferências originadas na Fábrica de Asfalto, ignoradas nos estudos anteriores. 2017 COMENTÁRIOS: Mov. Z02 não considerado Entradas NF da FASF não consideradas 16.456,980786,949 15.670,031

Infração 2: A diferença de estoques, apontada inicialmente no auto de infração, para o produto Óleo combustível para exportação, no exercício 2017, teve a exposição “reduzida” para o montante de R\$ 1.343.856,79, referente à cobrança do ICMS-ST, relacionado pretensa omissão de saídas, resultante da falta de reconhecimento dos movimentos realizados no código “Z02”, conforme já mencionado no item acima. a

Deste modo, não obstante, comprehende a PETROBRAS que esses novos demonstrativos refletem maior aderência às premissas técnicas e legais, especialmente no que tange à exclusão de CFOPs que não ensejam movimentações definitivas e à consideração de ajustes de estoques devidamente registrados nos sistemas de medição.

ANTE O EXPOSTO, diante desta manifestação, e obviamente condicionada à manutenção dos termos apontados, comprehende-se poder ser considerado o resultado da presente diligência para fins de encerramento da fase de instrução, conferindo-se continuidade ao presente Processo Administrativo Fiscal até final deliberação sob essas novas bases, que, assim, poderão constituir o lançamento em definitivo.

Diante disso, naturalmente reservando suas teses defensivas ao caso vertente, nesse momento processual, coaduna-se ao resultado da presente diligência fiscal, para tal fim, na medida em que:

1. Os valores reduzidos ora apresentados representam um avanço na busca pela verdade material e pela segurança jurídica com vistas a fixar-se o final lançamento oriundo deste Processo Administrativo Fiscal;
2. Reitera-se a contínua disposição desta Companhia, em prestar quaisquer esclarecimentos adicionais, sempre que necessário, e perenizar o diálogo técnico com a douta Equipe de Auditores da SEFAZ/BA de modo a garantir a correta apuração real dos fatos”.

VOTO

No presente lançamento de ofício, foi imputada ao contribuinte a falta de recolhimento do imposto relativo às operações 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 estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (infração 01; 2017); bem como a falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante

levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (infração 02; 2017).

A notificação da lavratura do lançamento de ofício ocorreu no dia 23/12/2022, conforme Mensagem DT-e de fl. 46.

De acordo com o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, quanto à obrigação principal, o prazo decadencial deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas efetuar o pagamento em valor inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I do CTN, quando: **a)** o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas não efetuar o respectivo pagamento; **b)** o contribuinte não declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omitir a realização da operação ou prestação tributável; **c)** o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, efetuar o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verificar que o valor recolhido foi menor do que o efetivamente devido, em virtude de dolo, fraude ou simulação, que não foram comprovados.

Tais raciocínios somente se aplicam às infrações por descumprimento de obrigações principais, não havendo que se falar no art. 150, § 4º do CTN quando a obrigação é acessória, já que o dispositivo legal complementar faz expressa referência à homologação do lançamento. Em se tratando de obrigação acessória, não há o que homologar. O lançamento ocorre de ofício.

As acusações tratam de omissão de saídas apurada por meio de levantamento quantitativo de estoques, inexistindo, portanto, qualquer informação ou recolhimento a homologar, o que desloca a contagem do prazo decadencial do art. 150, § 4º para o art. 173, I do CTN.

Ainda que se admitisse a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, o resultado prático seria idêntico, ou seja, não ocorreria a decadência, pois o fato gerador é de 31/12/2017, por força do art. 39, § 2º do RPAF/99, e a ciência do Auto de Infração se deu no dia 23/12/2022.

§ 2º Na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado.

Rejeitada a prejudicial de decadência.

No mérito, o Recurso de Ofício decorre de o recorrido, em sede defensiva (impugnante naquela oportunidade; fl. 102), ter alertado para o fato de a Fiscalização ter considerado uma entrada com CFOP 2501 na quantidade de 25.494,590 toneladas. Entretanto, a referida operação dizia respeito à Nota Fiscal nº 70, lançada no livro Registro de Entradas, mas com aquele número expresso em metros cúbicos, e não em toneladas.

Os auditores reconheceram o equívoco e, ao contrário do que disse o recorrido, informaram as condições e critérios de cálculo, quais sejam, converteram de volume para peso considerando uma temperatura de 20 graus centígrados, alcançando a densidade de 0,96 ton./m³.

Recurso de Ofício Não Provado.

No tocante ao Recurso Voluntário, o levantamento quantitativo de estoques consiste em equação matemática, método de auditoria de movimentação física que, tratando os dados e documentos fiscais do auditado, apura sua real dinâmica empresarial com repercussão tributária, de modo a confrontar o verdadeiro estoque final do exercício com o estoque final registrado nos livros próprios. Assim, apenas se apura omissão nessa via quando os registros fiscais não refletem a verdade material do movimento das mercadorias/ produtos.

A auditoria se dirige exatamente à investigação da higidez da EFD.

Como resultado da segunda diligência solicitada por essa CJF (Câmara de Julgamento Fiscal), algumas retificações foram elaboradas pelas autoridades autuantes, tais como:

- Retirados todos os CFOPs de entradas e saídas que não ensejaram movimentações físicas (1.659, 1.949, 5.658, 5.659 e 5.949).
- Adicionadas as quantidades registradas como entradas no livro RCPE (Registro de Controle de Produção e Estoque) em outros centros de custo, com todas as rubricas/ movimentações a elas referentes.
- Subtraídas as quantidades consignadas como saídas dos centros de custo 1.350, 1.352, 1.353, 1.354 e 1.368.
- Efetuados ajustes nas movimentações dos estoques.
- Consideradas as conversões efetuadas de metros cúbicos para toneladas no tocante ao produto óleo combustível para exportação, de acordo com os registros do livro RCPE (Registro de Controle de Produção e Estoque).

As entradas e saídas por degradações e misturas já obedeciam às premissas dos segundo e terceiro itens acima mencionados.

Acolho a revisão de fl. 259, elaborada pelo Fisco, de maneira que seja alterado o lançamento: a infração 01 de R\$ 7.637.783,29 para R\$ 3.271.316,44 e a infração 02 de R\$ 3.137.601,37 para R\$ 1.343.856,79.

Modificada a Decisão recorrida.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE

Com o devido respeito, divirjo quanto à decadência.

Não pode o tipo de infração e nem a técnica de fiscalização definir, alterar ou qualificar a forma de contagem ou próprio o prazo decadencial, que possui natureza de norma geral de direito tributário e, portanto, se sujeita à reserva de lei complementar, assim como o lançamento, nos termos do art. 146, III, “b” da Constituição Federal de 1988.

O lançamento realizado com base em levantamento quantitativo de estoques em nada modifica a contagem do prazo decadencial. Já não se encontra mais em vigor o art. 107-A do Código Tributário do Estado da Bahia, acertadamente revogado pela Lei nº. 13.199/2014, e o § 2º do art. 39 do RPAF, que sequer corresponde a lei em sentido estrito, não tem a capacidade de prostrar o marco inicial da decadência, pois, é matéria de competência exclusiva de lei complementar, conforme art. 146, III, “b” da CF/88. Do mesmo modo, o fato gerador dos tributos também é matéria reservada (art. 146, III, “a” da CF/88), não podendo ser modificado pela técnica de fiscalização adotada pelo Estado da Bahia para as hipóteses de omissão de entrada e/ou saída.

O “Levantamento Quantitativo Por Espécie” é técnica de auditoria contábil aplicada pela fiscalização tributária para subsidiar a presunção legal de omissão de receitas. Valendo-se dos registros de estoque inicial, entradas, produção, saídas e estoque final presentes no inventário, possibilita encontrar eventuais diferenças positivas e negativas que permitem presumir a existência de omissões de entrada e/ou saída.

Todavia, a possibilidade de sua utilização não pode ser interpretada como uma obrigação, muito menos possui a capacidade de alterar o fato gerador do tributo ou o momento da sua ocorrência, que também não corresponde à omissão.

A omissão de receitas (de entradas e/ou saídas) é uma situação jurídica posterior à ocorrência do fato gerador do tributo a qual, quando identificada, possibilita à fiscalização lançar de ofício o

crédito, contudo, não se confunde com o evento que marca o surgimento da obrigação tributária, ou seja, a omissão de receitas não corresponde à hipótese de incidência, essa sim considerada fato apto a resultar no nascimento de uma obrigação e, consequentemente, apta a desencadear o prazo decadencial.

Assim, quando o legislador estadual ou a administração tributária opta pela adoção de determinada prática como técnica de fiscalização tem evidente conhecimento de que esta escolha não afetará o momento em que o fato gerador ocorreu ou muito menos o prazo decadencial, sob pena de condicionar a própria eficácia das normas gerais de direito tributário estabelecidas no Código Tributário Nacional à técnica de fiscalização escolhida pelo aplicador da norma, o que não é razoável, principalmente quando se sabe que o fato desencadeador do prazo decadencial não se confunde com a escrituração do inventário, ao final do exercício.

Até se poderia sustentar que o entendimento ora defendido limita, de certo modo, o tempo que a administração dispõe para realizar o lançamento de ofício, considerando que o fisco só detém condições de realizar esse tipo de fiscalização quando ocorre a escrituração do inventário. Entretanto, esta percepção só seria válida se considerássemos que a atividade fiscalizatória somente poderia ser efetivada no limite final do prazo que tem disponível (5 anos) o que, ainda que fosse verdade, não é o mais adequado.

O Estado pode se organizar para somente realizar auditorias de controle de estoque em exercício fechado tendo como limite máximo os quatro exercícios anteriores. Se não se preocupa em agir desse modo, não pode pretender uma interpretação do marco inicial da decadência que seja mais favorável à sua demora voluntária.

Ademais, também só tomaria ares de validade esta defesa se o levantamento quantitativo por exercício fechado fosse a única técnica cabível para apuração de omissões, o que não me parece a hipótese. Pelo contrário, a Portaria nº 445/98 do Secretário da Fazenda do Estado da Bahia, que tem como objetivo a orientação sobre o alcance dos procedimentos pertinentes ao levantamento quantitativo de estoques, indica a possibilidade de se efetuar o trabalho por exercício aberto.

Ainda, não se deve confundir a situação aqui em discussão com a hipótese de ocorrência de um “fato complexivo” como classificou, pioneiramente, AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO (Fato gerador da obrigação tributária. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, pp. 70-74) e que decorreria do disposto no art. 105 c.c. art. 116, inciso I, do CTN.

É equivocado falar em “fato gerador pendente”, pois é a situação jurídica tributária que se encontra com uma pendência, podendo se tratar de um negócio jurídico condicional, por exemplo, sendo o fato gerador um evento instantâneo, no direito tributário brasileiro, como ensina EDVALDO BRITO (Direito tributário e constituição: estudos e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016, pp. 111-113).

O equívoco também não passou ileso da análise de PAULO DE BARROS CARVALHO (Curso de direito tributário. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.p. 278-283), que formula contundente crítica à introdução equivocada de institutos alienígenas ao direito tributário brasileiro sem respeitar as peculiaridades do ordenamento jurídico nacional, além de chamar a atenção para a necessidade de dissociar os elementos políticos que podem contaminar o processo legislativo com atecnia na redação das normas que regem os contornos jurídicos próprios dos institutos que se pretendia regular, ou seja, aponta erro do legislador ao mencionar “fato gerador” quando a norma não se aplica, por dedução lógica, a regulá-los.

Observe-se, por exemplo, que o imposto de renda das pessoas físicas, tributo ao qual normalmente é atribuído o “fato gerador complexivo” tem, na verdade, período próprio para a sua apuração e lançamento, dado que sua sistemática contempla uma série de eventos que podem demandar complementação e/ou restituição quando do ajuste realizado na entrega da declaração (art. 7º da Lei 9.250/95).

No entanto, é devido mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital são percebidos (art. 2º da Lei nº. 7.713/88), ou seja, seu fato gerador não é “anual”, a sua apuração é que observa esta periodicidade, não havendo dúvidas que basta a ocorrência de um evento em que surja aquisição de disponibilidade financeira para que se considere realizada a sua hipótese de incidência. Em outras palavras, dentro do período de apuração podem ocorrer um ou diversos fatos geradores do tributo, não se caracterizando com um fato “pendente” ou “complexivo”.

É verdade que o Código Tributário Nacional contém exceção, admitindo a fixação por lei da data na qual o fato gerador se considera ocorrido (art. 144, § 2º do CTN). Contudo, nem mesmo em relação ao imposto de renda é possível afirmar a sua aplicabilidade, diante da falta de uma previsão expressa na legislação vigente.

Neste sentido, é oportuno destacar a elucidativa ementa da recentíssima Solução de Consulta Interna COSIT nº 6, de 30 de agosto de 2021, expedida pela Subsecretaria de Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil, “[...] com o objetivo dirimir dúvida quanto ao aspecto temporal de incidência do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), ou seja, quando ocorre o fato gerador do imposto e faz surgir a obrigação tributária decorrente [...]”:

Origem SUBSECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO (SUFIS)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF. FATO GERADOR. ASPECTO TEMPORAL DE INCIDÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal do IRPF surge com a ocorrência do fato gerador, que é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. As hipóteses de omissão de receitas com comprovação por via indireta, que são aquelas expressamente dispostas na legislação de regência, não modificam ou ampliam o fato gerador do tributo, que permanece inalterado, e possibilitam a imposição da exação quando o contribuinte, embora intimado, não apresenta as informações e os documentos solicitados no processo de lançamento de ofício ou os apresenta de maneira insatisfatória ou inexata.

Tanto no lançamento espontâneo como no lançamento de ofício, a incidência do IRPF, em relação à percepção de rendimentos, rendas e ganhos diversos, se configura à medida que os rendimentos e os ganhos de capital forem percebidos. Ou seja, os rendimentos são passíveis de tributação no mês em que forem recebidos, considerado como tal aquele da entrega de recursos pela fonte pagadora, inclusive por meio de depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.

Dispositivos Legais: Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF), art. 153, inciso III; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), art. 43; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 2º; Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, art. 6º, § 1º; Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 3º, parágrafo único; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 42; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 2º, 33, 34, parágrafo único, 47, inciso XIII, e 908 a 913.

Do mesmo modo é o caso do ICMS, cuja legislação específica prevê período de apuração e de recolhimento próprios, e que não se confundem com aquele adotado pela técnica de fiscalização escolhida para apurar eventuais omissões da corrente e que tampouco podem ser equiparados ao seu “fato gerador”, já que a legislação baiana não possui esta previsão expressa em lei em sentido estrito. O art. 4 da Lei nº 7.014/96 não contém tal disposição.

O Livro de Registro de Inventário, especificamente, segundo §§ 6º e 7º do art. 76 do Convênio SINIEF s/n, de 15 de dezembro de 1970, deve ter a escrituração efetivada dentro de sessenta dias contados da data do balanço patrimonial ao qual as pessoas jurídicas estão obrigadas, por força da legislação do imposto de renda, ou, do último dia do ano civil, para aquelas que não mantêm escrita contábil, dispositivos reproduzidos no âmbito estadual pelo RICMS.

Isso implica dizer que, conforme Regulamento do Imposto de Renda, dependendo do regime de tributação, a escrituração do inventário poderia ocorrer trimestralmente ou anualmente, em se tratando de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real e, anualmente, no caso de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou optantes pelo Simples Nacional. Não há, contudo, qualquer impedimento para que a fiscalização seja realizada ano a ano, logo após esse prazo, ou em períodos de 2, 3 ou 4 anos.

Portanto, a meu ver, considerada a lavratura do auto de infração, encontram-se fulminados pela decadência os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos em momento anterior ao quinquênio que antecede a data da ciência do contribuinte (Súmula 12 do CONSEF).

Assim, peço licença para divergir do voto proferido para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para acolher a prejudicial de decadência pertinente a todos os créditos lançados cujo fato gerador ocorreu mais de cinco anos antes da data de intimação do contribuinte, sendo ainda certo que, não podendo precisar aqueles ocorridos entre esta data e o final do exercício, a improcedência deve abarcar todo o período.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299904.0010/22-5, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$ 4.615.173,23, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 3.271.316,44 e 60% sobre R\$ 1.343.856,79, previstas no art. 42, incisos III e II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Bruno Nou Sampaio, José Adelson Mattos Ramos e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Anderson Ítalo Pereira e Valdirene Pinto Lima.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de agosto de 2025.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DIVERGENTE

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS