



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Recurso nº : 125.242 - *EX OFFICIO*  
Matéria : IRPJ - Ex(s): 1997  
Recorrente : DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ  
Recorrida : COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA  
Sessão de : 22 de janeiro de 2002  
Acórdão nº : 103-20.813

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - LANÇAMENTO PROVAS - FATO GERADOR - BASE DE CÁLCULO** - O lançamento, como ato de aplicação do direito, envolve, entre outros atributos, a perfeita caracterização e prova da ocorrência da hipótese prevista em lei, decorrente da descoberta da verdade material por todos os meios admitidos, mas incabível a adoção de critérios indiciários ou de elementos inconclusivos para valorizar a base de cálculo e a data da ocorrência do fato gerador das obrigações correspondentes.

**OMISSÃO DE RECEITAS** - Não restando provada a omissão de receitas, correto o julgamento que cancelou as exigências principal e decorrentes.

**GLOSA DE DESPESAS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E PUBLICIDADE** - Estando o lançamento carente de motivação das glosas efetuadas, especialmente quando rejeita o total das despesas contabilizadas e, tendo sido apresentados os documentos correspondentes, incensurável a decisão que o cancelou.

Negado provimento ao recurso de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO NO RIO DE JANEIRO/RJ.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **NEGAR** provimento ao recurso *ex officio*, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Houve sustentação oral em nome da contribuinte proferida pelo Dr. Luiz Henrique Barros de Arruda, inscrição OAB/RJ nº 85.746.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
MARCIO MACHADO CALDEIRA  
RELATOR



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

**FORMALIZADO EM:**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NEICYR DE ALMEIDA, EUGÊNIO CELSO GONÇALVES (Suplente Convocado), JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, PASCHOAL RAUCCI e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

Recurso nº : 125.242 - EX OFFICIO  
Recorrente : DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ

RELATÓRIO

O DELEGADO DA RECEITA FEDERAL NO RIO DE JANEIRO/RJ recorre a este Colegiado de sua decisão de fls. 10.388/10.428, que exonerou a contribuinte COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA de crédito tributário superior a seu limite de alçada.

As exigências exoneradas referem-se a Imposto de Renda Pessoa Jurídica, PIS, COFINS e Contribuição Social sobre o Lucro, correspondente ao ano calendário de 1996.

As irregularidades descritas para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica e que informaram as demais exigências reflexas referem-se a omissões de receita (itens 01 a 09 do Termo de Verificação) e glosa de despesas de propaganda de Serviços Prestados por Pessoas Jurídicas (item 10 do Termo de Verificação).

A decisão recorrida portou a seguinte ementa:

**“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ  
Exercício: 1997**

**LUCRO REAL. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO.**

Faz-se mister a rejeição do lançamento decorrente de presunção de omissão de receitas não autorizada por lei, quando essa presunção não se alicerçar em indícios vigorosos da prática da infração tributária que, concatenados, estabeleçam o perfeito encadeamento dos atos urdidos com vistas à sonegação de receitas, constituindo-se em verdadeiras provas indiciárias.

**LUCRO REAL. DIFERENÇA QUANTITATIVA DE ESTOQUE.  
OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO.**

É ilícito presumir omissão de receitas a partir de diferença quantitativa de estoque apurada em período-base anterior ao de 1997, ainda que a



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

diferença seja cabalmente comprovada, por absoluta falta de autorização legal para tal procedimento, a qual passou a integrar o ordenamento jurídico do país somente com o advento da Lei nº 9.430, de 30.12.1996.

LUCRO REAL. DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE.

São operacionais, por serem necessárias, normais ou usuais, e portanto, dedutíveis na determinação do lucro real, as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pelas atividades das empresas.

**Assunto: Outros tributos e Contribuições**  
**Exercícios: 1997**

Ementa: CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS). CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL). CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS). DECORRÊNCIA.

Ressalvados os casos especiais, os lançamentos reflexivos colhem a sorte daquele que lhes deu origem, à medida que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusões diversas.

**LANÇAMENTO IMPROCEDENTE”**

As infrações imputadas à recorrida mereceram o seguinte relato e decisão da autoridade de primeiro grau:

“1. No dia 23.06.2000, em consequência da ação fiscal determinada pela DRF/RIO DE JANEIRO/RJ, foram lavrados quatro autos de infração contra a interessada, para lhe exigir:

1.1. no primeiro (fls. 370/373), imposto sobre a renda (IRPJ) de R\$ 116.963.152,43, acrescido de juros de mora, e multa agravada de R\$ 131.583.546,48;

1.2. no segundo (fls. 374/377), contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) de R\$ 2.730.557,64, acrescida de juros de mora, e multa agravada de R\$ 3.071.877,34;

1.3. no terceiro (fls. 378/381), contribuição social sobre o lucro líquido (CSL) de R\$ 34.662.859,98, acrescida de juros de mora, e multa agravada de R\$ 38.995.717,47; e



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

1.4. no quarto (fls. 382/385), contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS) de R\$ 8.401.715,81, acrescida de juros de mora, e multa agravada de R\$ 9.451.930,28.

2. O auto de infração de IRPJ foi lavrado sob a acusação de ela:

2.1. omitir receitas no valor de R\$ 420.085.790,89 no ano-calendário de 1996 e, assim, infringir o art. 195, inc. II, o art. 197 e o seu parágrafo único, os artigos 225, 226 e 227 do Regulamento do Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decr. nº 1.041, de 11.01.1994 (RIR/1994), e o art. 24 da Lei nº 9.249/95; e

2.2. computar, na determinação do lucro real daquele mesmo ano-calendário, despesas não comprovadas no montante de R\$ 47.862.818,87, atribuídas a pagamento de propaganda e publicidade e de serviços prestados por pessoas jurídicas, violando, desse modo, o art. 195, inc. I, o art. 197 e o seu parágrafo único, e os artigos 242, 243 e 247 do RIR/1994.

3. Os autos de infração que exigem contribuição ao PIS, CSL e COFINS foram lavrados por mero reflexo do que exige IRPJ. A infração apontada no primeiro foi basicamente enquadrada nos dispositivos das Leis Complementares nº 7/1970 e nº 17/1973 e da Portaria MF nº 142/1982 citados na sua folha de rosto (fls. 377); as denunciadas no segundo, no art. 2º e seus parágrafos da Lei nº 7.689/1988 e nos artigos 19 e 24 da Lei nº 9.249/1995; e a denunciada no terceiro, nos artigos 1º e 2º da Lei Complementar nº 70/1991 e no art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/1995.

4. Consta dos autos o termo de verificação (TV) de fls. 337/369, no qual o autuante esmiúça os motivos que o levaram a lavrar o presente auto de infração.

5. Irresignada com as exigências tributárias, a interessada interpôs impugnação em 11.08.2000 (fls. 389/484), alegando as razões que serão apreciadas adiante, e ofereceu posteriormente à titular desta Delegacia de Julgamento o memorial de fls. 10.360/10.386, no qual sumaria as imputações que lhe foram feitas e os seus argumentos de defesa.

6. É o relatório. Decido somente agora, em face do volume e das condições dos serviços."



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

FUNDAMENTAÇÃO

Acolho a impugnação, por ser tempestiva (protocolizada em 11.08.2000, vigésimo sexto dia após a ciência dos autos de infração, ocorrida em 13.07.2000, segundo o A.R. colado no verso da intimação de fls. 388) e reunir os demais requisitos de admissibilidade, e passo a decidir.

No item 13 do referido memorial, a interessada, sintetizando os argumentos expostos na impugnação acerca das supostas nulidades dos autos de infração lavrados, disse:

- a) que eles desrespeitam os artigos 223, § 1º, e 894, § 1º, do RIR/1994;
- b) que lhes faltam conteúdo e objeto;
- c) que eles a acusam de não ter atendido intimação relacionada com demonstrativo que jamais lhe foi entregue; e
- d) que, no tocante ao item 10 do termo de verificação, há contradição entre eles e os próprios elementos que lhes foram acostados; entre eles e a descrição da infração; e entre eles e as declarações que lhe foram prestadas pelo próprio autuante.

De acordo com o art. 59 do Decreto nº 70.235, de 06.03.1972, são nulos apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, ou os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não tendo sido questionada a competência do autuante para lavrar atos administrativos, é evidente que a interessada pretende que as falhas dos autos de infração por ela apontadas sejam consideradas óbices a sua defesa e, assim, impliquem a nulidade deles, por ofensa a princípio constitucional. Vejo-me, contudo,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

obrigado a afastar as prefaciais levantadas, frustrando-lhe a expectativa, embasado na própria contestação impetrada. Afinal, está, por certo, desprovido de razão quem alega cerceamento do direito de defesa, mas apresenta uma alentada impugnação de noventa e seis laudas que expõe as vísceras do procedimento fiscal e rebate ponto por ponto o lançamento, da qual inclusive me socorri sobremaneira, devo admitir, para compreender as imputações que lhe foram feitas nestes caudalosos autos.

Superada a alegação preliminar, passo a decidir o mérito.

1 - AJUSTES DE ESTOQUES - ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS EM ESTOQUE DESACOBERTADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS - OMISSÃO DE RECEITAS (itens 1 e 2 do TV - fls. 339/344)

O autuante, embasado nos demonstrativos compreendidos no anexo 1 ao auto de infração, onde se encontram relacionados, segundo ele, todos os lançamentos relativos a ajustes de estoque, e no fato de não lhe terem sido apresentados os documentos contábeis e fiscais correspondentes a essas entradas e saídas de mercadorias, acusou a interessada de omitir receitas. Reforçou a acusação com a transcrição das ementas de quatro acórdãos: três da Câmara Superior de Recursos Fiscais e um do Primeiro Conselho de Contribuintes. Os da CSRF, expressando o entendimento de que a falta de escrituração de compras autoriza a presunção de omissão de receitas anteriores; o do 1º CC, deixando essa interpretação subentendida. E acrescentou ele que a interessada, intimada, não esclareceu a origem dos recursos aplicados nas compras que, embora registradas nos livros fiscais, não constam na contabilidade comercial.

As receitas supostamente omitidas montaram a R\$ 19.675.743,51 (item 1 do TV), que é o total atribuído ao ajuste de estoque por entrada de mercadorias (fls. 103 do anexo 1 ao auto de infração), e a R\$ 25.954.788,00 (item 2 do TV), valor atribuído ao ajuste de estoque por saída de mercadorias (fls. 153 do anexo 1 ao auto).

Inconformada, a interessada alegou, em resumo:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46

Acórdão nº : 103-20.813

a) que as presunções de omissão de receitas, não apenas as tratadas nesses dois itens iniciais do termo de verificação, mas também as que se desdobram pelos sete itens seguintes, partiram de dados extraídos da sua contabilidade, ou seja, de valores perfeitamente escriturados;

b) que os fatos narrados nos itens 1, 2, 3, 7, 8 e 9 do termo de verificação, capitulados no art. 229 do RIR/1994, não guardam qualquer relação com a matéria tratada naquele dispositivo legal;

c) que as acusações feitas nesses dois primeiros itens do termo de verificação originaram-se do fato de o autuante não admitir que os produtos líquidos e voláteis por ela adquiridos, produzidos, estocados, transportados, enfim, manuseados e comercializados, estão sujeitos a dilatação, contração e evaporação, bem como a perdas insignificantes e eventuais, que são medidas diariamente e refletidas na sua escrituração comercial;

d) que os lançamentos contábeis de ajustes dos estoques não decorreram de entradas e saídas de mercadorias; registraram apenas as alterações de volumes dos produtos líquidos e voláteis relacionados nos anexos ao termo de intimação nº 19 (fls. 76/86), os quais, por natureza, evaporam-se, contraem-se e dilatam-se em função da temperatura ambiente, além de, obviamente, sofrerem pequenas perdas no manuseio e transporte;

e) que essas variações são medidas diariamente e lançadas no seu sistema de custos regularmente integrado e coordenado com o restante da sua escrituração;

f) que as perdas além de determinados níveis verificadas no transporte dos produtos são cobradas dos transportadores mediante, aí sim, emissão de nota fiscal;

g) que é vedada pelo art. 314 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25.06.1998, a emissão de nota fiscal que não corresponda a saída de produtos;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

h) que apresentou planilha (fls. 175) sintetizando a soma algébrica dessas variações durante todo o ano de 1996, as quais foram insignificantes em relação ao total das vendas daquele período, ficando muito abaixo do limite aceitável pela jurisprudência administrativa;

i) que se computam, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSL, as quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio, de acordo com o art. 233 do RIR/1994; e

j) que o Conselho de Contribuintes tem se pronunciado a respeito da razoabilidade das perdas com os produtos em apreço, admitindo a dedução de percentuais superiores aos por ela contabilizados, conforme denotam os acórdãos nº 101-78.769/1989, nº 105-5.740/1991 e nº 103-19.684/1998 cujas ementas transcreveu.

Nos subitens 1.3 e 2.3 do termo de verificação, consta que foram considerados infringidos os artigos 193, 194, 195, inc. II, 197, 224, 225, 226, 227, 229, 739 e 892 do RIR/1994, com as alterações do art. 3º da Lei 9.064/1995. O art. 193 conceitua lucro real; o 194, lucro líquido; o 195, inc. II, trata dos ganhos que devem ser computados no lucro real; o 197, do dever de escriturar; o 224 diz o que se classifica como lucro operacional e o 225, o que se classifica como lucro bruto; o 226 dispõe, de modo geral, sobre receitas; o 227 conceitua receita líquida de vendas e serviços; o 229 estabelece que provada, por indícios, a omissão de receita, ela será arbitrada com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por seus administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia; o art. 739 determina que a receita omitida sofre tributação exclusiva na fonte; e finalmente, o art. 892 versa sobre as bases do lançamento.

Três observações sobre esses dois primeiros itens do auto de infração merecem ser, de plano, registradas. A primeira é a de que a abundância, nestes autos, vai além das quantias envolvidas, das alegações aduzidas e do volume de papel reunido; alcança também, como se vê, a capitulação legal, o que contribui apenas para aumentar a angústia e o castigo da autoridade julgadora. A segunda é a de que nenhum dos dispositivos legais citados autoriza a presunção de omissão de receita a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

partir da falta de apresentação de documentos contábeis e fiscais correspondentes a supostas entradas e saídas de mercadorias, sendo todos eles bastante genéricos em relação à matéria objeto da autuação. E a última é a de que, mesmo sem ter havido sequer menção a suprimentos de caixa, encontra-se citado no enquadramento legal da infração o art. 229 do RIR/1994, o qual se presta tão-somente para fundamentar o arbitramento da receita omitida com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa, quando a omissão restar provada, por indícios.

Não havendo, pois, autorização da lei para presumir omissão de receita a partir da ausência de documentação contábil e fiscal correspondente a lançamentos de ajuste de estoques, o autuante precisaria investigar com profundidade a razão de tais ajustes e demonstrar com limpidez e convincentemente de que forma a interessada teria deles se valido para omitir receita, cuidando, inclusive, de contradizer os esclarecimentos por ela prestados (fls. 168/170) ou fazer transparecer a sua inverosimilhança. Afinal, quando a lei não autoriza a presunção da omissão de receita, o seu indício precisa ser vigoroso e o artifício empregado muito bem explicado, de modo a minimizar os resquícios de dúvida que sempre remanescerão na alma dos alheios ao procedimento fiscal.

Não obstante, o que se tem nos autos são planilhas e planilhas pouco claras que exigem um enorme esforço de interpretação e impregnam de dúvidas o espírito de quem precisa delas extrair convicções, bem como um critério de valoração de custo baseado em sabe-se lá qual dispositivo legal, quando era de se esperar que neles houvesse, pelo menos, uma demonstração que contradissesse a afirmação da interessada de que a soma algébrica dos ajustes apresenta índice moderado em relação ao valor das mercadorias vendidas, aceitável como perda pela jurisprudência administrativa (fls. 169). Não só deixou o autuante de fazer qualquer demonstração, como simplesmente desprezou sem razão aparente os esclarecimentos da interessada a respeito da evaporação, contração, expansão e perdas no transporte e manuseio dos produtos que ela compra, fabrica e armazena, indo de encontro ao § 1º do art. 894 do RIR/1994 ("Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão"). E nem se pode alegar serem tais esclarecimentos disparatados, pois mesmo quem não é versado em química sabe que os líquidos, sobretudo o álcool, a gasolina e os óleos, evaporam e sujeitam-se a perdas ao serem transportados e manuseados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

Ao compulsar o anexo 1 ao processo, chamou-me também a atenção o fato de que alguns produtos ali relacionados inúmeras vezes são embalagens vazias ATLANTIC e tambores vazios para óleo. É notório que embalagens e tambores não se evaporam, não se contraem, não se expandem e nem se perdem simplesmente no manuseio e transporte. Não, pelo menos, os que imagino que são utilizados pela interessada. Poder-se-ia até dizer, então, que o mais enfático argumento da defesa não serve para derrear toda a acusação. Contudo, é-me extremamente difícil imaginar alguém convencido de que uma companhia do porte da interessada dedica-se à venda de tambores e embalagens vazios sem nota fiscal.

Por outro lado, a possibilidade de diferenças quantitativas de estoques configurar omissão de receitas veio à baila somente com o advento da Lei nº 9.430, de 30.12.1996 (vigência a partir de 01.01.1997), que em seu artigo 41 pôs em foco a matéria. O sinal de omissão de receitas identificado pelo autuante nesse caso, portanto, é no mínimo intempestivo.

Duas outras impropriedades do procedimento fiscal foram: a) presumir omissão de receitas a partir da falta de contabilização de compras; e b) imaginar que qualquer indício da prática da infração tributária enseja a aplicação do art. 894, inc. II, do RIR/1994 (Far-se-á o lançamento de ofício, inclusive, abandonando-se as parcelas que não tiverem sido esclarecidas e fixando os rendimentos tributáveis de acordo com as informações de que se dispuser, quando os esclarecimentos deixarem de ser prestados, forem recusados ou não forem satisfatórios) em detrimento dos dispositivos específicos que disciplinam a matéria. A falta de contabilização de compras, ainda que fosse cabalmente provada, não poderia ensejar a autuação de omissão de receitas, em face da absoluta ausência de previsão legal. Esta, por sinal, veio a ser estabelecida somente pelo art. 40 da própria Lei nº 9.430, de 1996. No que tange ao art. 894, inc. II, do RIR/1994, o seu próprio texto denota que ele é um recurso de aplicação bastante restrita, do qual se deve lançar mão com parcimônia e somente em casos extremos. E as informações prestadas pela interessada nestes autos me deixam convicto de que neles não havia a menor hipótese de aplicação do referido dispositivo.

Rechaço, por todos esses motivos, a acusação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46

Acórdão nº : 103-20.813

**2 - SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM COMPROVAÇÃO  
DOCUMENTAL - RETORNO DE MISTURA INFERIOR À  
SAÍDA PRIMÁRIA - OMISSÃO DE RECEITAS (item 3 do  
TV - fls. 344/347)**

A partir de dados fornecidos em meio magnético sobre a movimentação de estoques, o autuante relacionou os lançamentos relativos às saídas de mercadorias para mistura e envasamento e ao retorno delas misturadas e envasadas (fls. 89/100). Verificando que a quantidade de produtos retornada ao estoque era inferior à que saíra, ele intimou a interessada a informar a composição percentual das misturas envolvidas na formação do produto final, a discriminar o nome e o código dos insumos integrantes da fórmula do produto final, quantificando as prováveis perdas no processo de fabricação, e a justificar a diferença verificada (fls. 87/88). Dizendo que a interessada, por intermédio dos seus gerentes, recusou-se verbalmente a cumprir a intimação, sob a alegação de que se tratava de segredo industrial, e não apresentou qualquer documento que justificasse a diferença apontada, ele, então, concluiu que "as diferenças negativas apuradas" constituíam omissão de receitas e produziu algo próximo a seis mil planilhas intituladas "DIFERENÇA ENTRE MISTURAS SEM AGRUPAR - INTIMAÇÃO 20" e reunidas em vinte e um volumes, onde foram relacionados tambores e embalagens vazios, diversos outros itens (gasolina, óleo diesel, lubrificantes, álcool, etc.) e as respectivas diferenças de quantidade e valor, para servir, nas suas próprias palavras, de sustentação documental.

Irresignada, a interessada alegou basicamente:

a) que, ao analisar as planilhas acostadas ao termo de intimação nº 20 (fls. 89/100), observou ao autuante que os dados nelas constantes não significavam qualquer levantamento de produção, mas apenas somas das quantidades de cada item do estoque destinado a submeter-se a mistura e a outros processos durante todo o ano de 1996, e somas das quantidades totais anuais de itens retornados ao estoque como resultado das misturas já processadas;

b) que, com base naqueles dados, não se podia depreender qualquer diferença de estoque, uma vez que aquelas quantidades achavam-se representadas



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46

Acórdão nº : 103-20.813

por unidades de medidas diferentes, tais como caixas, litros, quilos, baldes, frascos, tambores e latas, e não podiam, por isso, ser somadas, como foi feito;

c) que o álcool anidro-AEAC e a gasolina A, as matérias-primas de maior movimentação dos seus estoques, cuja mistura produz a gasolina C e a gasolina C F1 master (esta última é a gasolina C aditivada), são o melhor exemplo da imprestabilidade das referidas planilhas para evidenciar irregularidades na sua escrituração, pois elas indicam que saíram para mistura 726.112.637 litros de álcool anidro-AEAC (fls. 89) e 2.641.123.041 litros de gasolina A (fls. 92), alcançando o total de 3.367.235.678 litros, enquanto entraram 1.735.140.130 litros de gasolina C (fls. 92) e 1.632.171.816 litros de gasolina C F1 master (fls. 92), somando quase os mesmos 3.367.311.946 litros (a insignificante diferença apurada, equivalente a 0,0023% se deve à agregação de aditivos à gasolina C F1 master), mas que, no entanto, de acordo com o levantamento fiscal, teriam ocorrido diferenças negativas de 726.112.637 litros de álcool anidro e 2.641.123.041 litros de gasolina A e diferenças positivas de 1.735.140.130 litros de gasolina C e 1.632.171.816 litros de gasolina C F1 master;

d) que essa conclusão constitui um autêntico disparate e revela que os números obtidos pela fiscalização não passam de meros exercícios aritméticos desprovidos de finalidade ou utilidade, não se prestando para presumir coisa alguma;

e) que foram desprezadas, sem justificativa declarada, as diferenças negativas de diversos itens (não foram considerados, segundo a interessada, os números constantes às fls. 191 a 1698, 2076 a 2244, 187 a 1655 e 2024 a 2187 dos anexos 2 a 7, 8 e 9, 13 a 18 e 19 e 20) e todas as diferenças positivas apuradas no termo de intimação e constatação nº 20;

f) que o autuante não efetuou levantamento de produção algum, limitando-se a somar quantidades de itens isolados do estoque, sendo que, para efetuar o lançamento, valeu-se apenas de uma parte desse exercício, ou seja, reuniu todas as quantidades de alguns produtos baixados do estoque em consequência de cumprimento de ordens de produção, subtraindo as quantidades entradas quando havia coincidência de código do produto, e imaginou terem elas saído porta a fora para serem vendidas sem nota fiscal;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46

Acórdão nº : 103-20.813

g) que ele não se interessou em assistir ao seu processo de produção, quando poderia constatar que os registros quantitativos que manipulava sequer significaram, na sua quase totalidade, saídas físicas de bens do seu estabelecimento, daí porque não havia emissão de notas fiscais;

h) que não se interessou também em observar em que rubricas os registros dos quais extraiu as quantidades tidas como saídas sem documentação fiscal foram contabilizados, pois, se o fizesse, teria constatado que aquelas operações foram escrituradas em contas representativas do próprio estoque, confirmando a inexistência de saída física de produtos do seu estabelecimento; e

i) que, enfim, os levantamentos feitos durante e ao fim da ação fiscal não representam diferença de qualquer modalidade, mas apenas somas de quantidades de itens escolhidos aleatoriamente no estoque entre os baixados para integrar a fabricação de outros produtos (que certamente retornaram aos estoques nas suas quantidades corretas), multiplicadas pelos maiores valores encontrados nos arquivos magnéticos da sua contabilidade gerados com esses registros, sendo um despautério, a partir desse imbróglio, presumir omissão de receitas no montante de R\$ 122.007.547,95.

No subitem 3.3 do termo de verificação, repetiu-se exatamente a mesma capitulação legal encontrada nos seus subitens 1.3 e 2.3, a qual já foi objeto de resumo no tópico anterior, sendo, pois, desnecessário resumi-la aqui novamente. Não custa reiterar, no entanto, que nenhum dos dispositivos legais citados autoriza a presunção de omissão de receita e que, em face da inexistência dessa licença da lei, a investigação necessitaria ser excessivamente cuidadosa para desnudar o expediente que teria sido empregado pela interessada com o fito de burlar o Fisco, conforme foi assinalado anteriormente. Todavia, o retrato da auditoria que se tem nos autos é bastante diferente da recomendada pela boa técnica, revelando-se extremamente superficial e descuidada, a ponto de desprezar a resposta à intimação nº 20 (semelhante às alegações relatadas nos itens "a" e "b" acima), que, em vez de relegada, merecia protesto vigoroso e explicação minuciosa, para evitar o descrédito total do trabalho fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

Não bastasse isso, o meu ralo conhecimento sobre combustíveis, adquirido por meio de noticiários veiculados pela mídia, permite-me perceber a verosimilidade do argumento exposto no item "c" acima, o qual se vale das próprias planilhas agregadas ao termo de intimação nº 20, para provar os vícios que elas contêm.

Diante disso, não vejo necessidade de continuar a fundamentar a decisão de rejeitar também essa acusação, até para não tornar ainda mais enfadonho esse julgamento, coisa que, pela visão panorâmica que tive deste processo, parece-me inevitável.

**3 - ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS DO ESTOQUE NÃO SUPORTADAS POR DOCUMENTOS FISCAIS - PREÇOS UNITÁRIOS IGUAIS A ZERO, SEGUNDO OS DEMONSTRATIVOS FORNECIDOS EM MEIO MAGNÉTICO - OMISSÃO DE RECEITAS (itens 4 e 5 do TV - fls. 347/352)**

Disse o atuante que a interessada, intimada a apresentar todos os documentos contábeis e fiscais relativos às mercadorias entradas e saídas dos seus estoques cujos preços unitários, na movimentação, eram iguais a zero (fls. 76), absteve-se de apresentá-los e tampouco apresentou qualquer diploma legal, sob a alegação verbal de que o número de registros correspondentes àquelas mercadorias (cerca de doze mil) era insignificante quando comparado ao total. Daí, inferiu ele que diferenças de estoque não devidamente justificadas caracterizam omissão de receitas.

Integra os autos o anexo 52 ao termo de verificação contendo cento e noventa e nove planilhas denominadas "ENTRADAS E SAÍDAS GERAL COM PREÇO UNITÁRIO ZERO - INTIMAÇÃO 19" (sic). Contudo, os valores tributáveis apurados estão discriminados nas planilhas de fls. 219 a 226 do anexo 70.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46

Acórdão nº : 103-20.813

Investiu a interessada contra essa imputação, alegando em suma:

a) que, embora não apresentando os preços unitários provavelmente por falha técnica no processo de cópia e geração dos arquivos magnéticos produzidos no formato e no meio especialmente requeridos pela fiscalização, os registros solicitados continham outras informações suscetíveis de serem cotejadas com seus livros comerciais e fiscais, tais como código e descrição dos produtos, códigos identificadores das operações a que correspondiam as entradas ou saídas, tipos de identificação do movimento (vendas, compras, transferências, etc.), números das notas fiscais (quando era o caso) que acompanharam os produtos entrados e saídos;

b) que a ausência dos preços unitários era, na verdade, uma falha insignificante não somente quando comparada com a quantidade de registros, mas principalmente pela natureza da imperfeição, uma vez que o autuante utilizou tais registros apenas para levantar quantidades, as quais foram multiplicadas diversas vezes por uma tabela de preços unitários máximos por ele elaborada;

c) que foram colocados à disposição do autuante os registros das operações com custo unitário realmente equivalente a zero, tanto que ele manteve, no anexo que instrui os itens 4 e 5 do termo de verificação, diversos registros com aquele custo;

d) que os anexos 52 e 70 ao referido termo padecem das inconsistências reveladas pelos seguintes fatos: d.1) embora o item 5 do TV alegue reunir, nas planilhas que o amparam, informações de saídas de mercadorias do estoque (denominadas "saídas positivas de mercadorias"), acham-se nelas inúmeros registros de entrada, facilmente identificados pelo código 20 inscrito na coluna "HIST-1", com sinal positivo; d.2) são apontados, como saídas, registros do código 30 (saída) com sinal negativo, que designam entradas; d.3) há dados computados em duplicidade; e



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46

Acórdão nº : 103-20.813

d.4) há meras transferências de produtos entre as suas bases registradas como entradas;

e) que a listagem juntada às fls. 840/1.050, equivalente ao mencionado anexo 52 - mas com os custos unitários corretamente reconstituídos, os quais sempre estiveram em seus arquivos matrizes servindo de assentamento aos respectivos lançamentos contábeis, nunca examinados pelo autuante - prova a insubsistência integral das presunções em tela;

f) que é um despropósito falar-se em saídas de mercadorias do estoque não suportadas por documentos fiscais, quando tanto nessa listagem quanto nas elaboradas pelo autuante estão impressos os códigos das operações, dos tipos de movimento e os números dos correspondentes documentos fiscais emitidos; e

g) que o raciocínio do autuante é por demais contraditório, pois, se houve venda e ela está lançada no documento fiscal competente, mas o custo da operação escriturado foi zero (quando deveria ser o valor indicado pelo autuante, ou qualquer outro valor positivo), teria havido pagamento de tributo superior ao devido, haja vista que o lucro teria sido igual à receita, sem qualquer dedução de custo.

A exigência tributária foi fundamentada nos artigos 889 e 894, inc. II, do RIR/1994. O primeiro dispositivo legal estabelece que o lançamento será efetuado de ofício: a) quando não for apresentada declaração de rendimentos; b) quando não for atendido, ou o for insatisfatoriamente, algum pedido de esclarecimento; c) quando houver declaração inexata; d) quando não houver, ou houver com inexatidão o recolhimento do imposto devido; e) quando for necessária a aplicação de penalidade pecuniária; e f) quando houver omissão de receitas. O segundo, que o lançamento será feito, inclusive, abandonando-se as parcelas que não tiverem sido esclarecidas e fixando-se os rendimentos tributáveis de acordo com as informações de que se dispuser.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

Não há no enquadramento legal da autuação, tal qual nos itens anteriormente apreciados, dispositivo algum autorizando a presunção de omissão de receitas a partir da apuração de "diferenças de estoque não devidamente justificadas".

Nunca é demais repisar que o fato de inexistir essa autorização da lei obriga o auditor a investigar e demonstrar com redobrado cuidado os vestígios da omissão de receitas que ele presume ter havido, de forma que tais vestígios, concatenados, constituam verdadeiras provas indiciárias, que são aquelas "*resultantes de fatos outros, que convencem a existência de outro fato*", no dizer de De Plácido e Silva. Entretanto, os vestígios que o levaram a inferir a infração denunciada não passam de registros de movimentação de estoques que indicavam preços unitários das mercadorias iguais a zero, os quais, de algum modo que não consegui perceber, fizeram-no vislumbrar entradas e saídas de mercadorias que a interessada não teria logrado comprovar com documentos fiscais, desaguando nas tais "diferenças de estoque não devidamente justificadas".

Sem levar em conta que essas diferenças de estoque foram multiplicadas por preços unitários máximos constantes de uma tabela elaborada pelo autuante com base sabe-se lá em quê, a obscuridade, a imprecisão, a desconexão entre os indícios detectados, a, enfim, ininteligibilidade da presunção de omissão de receitas, independentemente dos robustos argumentos de defesa aduzidos, não lhe permitem se sustentar de pé. Seria de bom alvitre, aliás, que os autos de infração dessa estirpe estivessem sempre acompanhados de uma cartilha, para que os não participantes da sua feitura pudessem entender o seu conteúdo sem grande esforço.

Vale lembrar ainda que, entre os itens relacionados nas planilhas reunidas no anexo 52 ao termo de verificação, encontram-se uma quantidade considerável de embalagens vazias e até algumas camisetas promocionais, que somente contribuem para desacreditar a presunção fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

4 - DIFERENÇA ENTRE OS ESTOQUES FINAIS DE  
MERCADORIAS - OMISSÃO DE RECEITAS (item 6 do TV  
- fls. 352/354)

O autuante, dispondo em forma de equação os estoques iniciais e finais e as entradas e saídas de produtos e mercadorias colhidos de um arquivo magnético que lhe foi fornecido pela interessada (estoque inicial + compras + misturas - vendas - saídas para misturas - ajustes de tanques - ajuste bombeamento - ajuste transferência - ajuste débitos a terceiros - consumo próprio = estoque final), elaborou um demonstrativo com os resultados auferidos (fls. 104/108), os quais, comparados com os estoques finais apresentados no mesmo arquivo magnético, revelaram diferenças. Não lhe tendo sido apresentados documentos contábeis e fiscais relativos a essas diferenças, ele, mais uma vez, entendeu haver ensejo para presumir omissão de receitas.

Opondo-se a mais essa presunção de omissão de receitas, alegou a interessada, em resumo:

a) que, na resposta ao termo de intimação nº 21, esclareceu, ratificando o que já havia dito verbalmente, que a fórmula empregada naquele termo estava equivocada, pois não computava os recebimentos de produtos oriundos de suas outras dependências, os produtos de terceiros recebidos para armazenagem em seus tanques, os faturamentos antecipados cujas mercadorias não haviam sido ainda entregues pelos fornecedores, as transferências de mercadorias para outras bases suas, as remessas de produtos para armazenagem em tanques de terceiros e as devoluções de produtos de terceiros armazenados em seus tanques;

b) que, como tais informações faziam parte do arquivo magnético entregue ao autuante, ela, com o intuito de facilitar a compreensão do erro por ele cometido ao utilizar o algoritmo incompleto descrito no termo de intimação, exibiu-lhe a



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

listagem de fls. 322/326 e relacionou os registros daquelas operações cujo resultado líquido corresponde, em litros, exatamente às diferenças apontadas, eliminando, assim, qualquer suspeita quanto à exatidão dos estoques contabilizados ao final de 1996; e

c) que, comprovada a inexistência de diferenças nos seus estoques finais com elementos constantes no próprio arquivo magnético que o autuante tinha em mãos, impossível seria exhibir os documentos que as justificassem.

O único dispositivo legal incluído na capitulação dessa acusação que até aqui não havia sido objeto de comentário é o art. 220 do RIR/1994, o qual, igualmente a todos os outros, não se aplica especificamente ao caso, por tratar apenas das demonstrações financeiras que deverão ser apuradas pelos contribuintes sujeitos ao pagamento do imposto com base no lucro real.

Não vou aqui enumerar todas as mazelas de mais essa canhestra presunção de omissão de receitas. Para ser absolutamente conciso, digo apenas que rejeito também essa acusação, porque, primeiramente, a resposta da interessada ao item 1 do termo de intimação nº 21 não foi sequer comentada pelo autuante no termo de verificação, quando precisava, pelo seu teor, ser replicada com esmero, inclusive por questão de respeito ao art. 894, § 1º, do RIR/1994. Depois, porque, à vista das listagens de fls. 322/326, não há dúvida que as raízes das equações formuladas pelo autuante coincidiriam exatamente com os estoques finais da interessada, se ele tivesse sido cuidadoso na reunião dos seus termos.

5 - DIFERENÇA ENTRE A MISTURA DE GASOLINA "A"  
E O ÁLCOOL ETÍLICO ANIDRO NA FORMAÇÃO DA  
GASOLINA "C" - ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO  
SUPPORTADAS POR DOCUMENTOS FISCAIS -  
OMISSÃO DE RECEITAS (item 7 do TV - fls. 354/359)



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

Colhendo dados sobre a movimentação de mercadorias em estoque fornecida em arquivo magnético pela interessada e conjugando-os com as informações por ela prestadas sobre a composição da gasolina do tipo C (78% de gasolina do tipo A + 22% de álcool anidro = gasolina do tipo C. Essa composição foi alterada para 82% e 18%, respectivamente, apenas nos meses de abril e maio de 1996, por força de disposição legal), o autuante elaborou um quadro (fls. 355) a partir do qual concluiu que a produção anual de gasolinas, aí incluídas a gasolina C, a gasolina C F1 master e a gasolina padrão, havia sido inferior à contabilizada em 74.927.138 litros. Considerando que o excedente contabilizado foi produzido com matérias-primas (gasolina do tipo A e álcool anidro) cuja compra a interessada não logrou comprovar, ele, então, presumiu que os recursos aplicados naquela compra provieram de receitas omitidas anteriormente, avaliando o seu montante em R\$ 50.313.573,00, que é o resultado da multiplicação da diferença de litros apurada pelo preço máximo da gasolina do tipo C em 1996 (R\$ 0,6715).

A interessada reclamou contra o procedimento fiscal, argumentando, em síntese:

a) que, quando foi intimada a esclarecer e exibir documentos correspondentes à diferença apurada, alertou o autuante de que o § 1º do art. 9º da Lei nº 8.723, de 28.10.1993, admite uma variação percentual na mistura de até 1%, para mais ou para menos;

b) que reconstituiu o cálculo da participação do álcool anidro utilizado, de fato, na produção de gasolinas no ano de 1996, computando a excepcionalidade de que trata a Medida Provisória nº 1.409, de 17.04.1996, bem como a variação acima mencionada, chegando ao percentual médio de 21,6366428%, cuja aplicação, adotando-se a mesma lógica empregada no item 2 do termo de intimação nº 21 (fls. 101/103), resultou em 3.367.311.946 litros de gasolinas produzidas;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

c) que informou ao autuante que a gasolina padrão é toda ela comprada a granel e também a granel é revendida ou embalada, sem qualquer adição de álcool anidro;

d) que, por esse motivo, dos 902.358 litros de gasolina padrão apontados como restituídos ao estoque após mistura, 837.558 litros ingressaram, na verdade, por compra, sendo os restantes 64.800 litros revendidos em tambores a consumidores especiais, sem qualquer adição de álcool anidro;

e) que esclareceu, por escrito e oralmente, ao autuante que, nos estabelecimentos de Brasília e S. Francisco do Conde, foi produzida gasolina C F1 master a partir da mistura de gasolina C, a qual, por sua vez, havia sido produzida originalmente a partir da gasolina A e do álcool anidro, motivo pelo qual ele, ao levantar as quantidades de gasolinas produzidas, duplicou os registros dessas entradas (cada uma delas equivalente a 65.748.100 litros), computando-as uma vez, pela produção original de gasolina C, e outra, pela produção da C F1 master a partir da própria gasolina C;

f) que, utilizando os mesmos dados fornecidos ao autuante, eliminou os erros por ele cometidos, ajustou os percentuais de mistura à realidade e elaborou o quadro estampado às fls. 321, elidindo todas as dúvidas acerca da existência de qualquer diferença em sua contabilidade; e

g) que o raciocínio norteador do demonstrativo de fls. 355 é tão despropositado que, se fosse considerada a produção real das gasolinas C e C F1 master (3.367.911.946 litros) e efetuado os mesmos cálculos a partir, não da gasolina A, mas dos volumes de álcool anidro indicados nos anexos 49 a 51 ao termo de verificação, concluir-se-ia que a produção de gasolinas, ao invés de ter sido menor, teria sido maior que a contabilizada em exatos 58.343.011 litros.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

Não há nenhum dispositivo legal citado na capitulação da infração que não tenha sido comentado anteriormente nesta decisão. Desse modo, já se sabe que, entre os citados, nenhum deles autoriza a presunção de omissão de receitas com base em simples suposição de diferença de quantidade de bens produzidos. Assim, a diferença que o autuante supõe ter encontrado necessitaria estar escorada em elementos seguros de prova e muito bem explicada, para convencer alguém de que dela se poderia presumir a existência de receitas mantidas à margem da escrituração.

O procedimento fiscal, porém, não prima pelas explicações cuidadosas e pelo oferecimento de indícios sólidos, como já foi possível perceber. Contrariamente, noto que ele, por diversas vezes, esquivava-se de esclarecer pontos da autuação veementemente rebatidos pela interessada. Essa falha ficou flagrante quando o autuante, apesar de refazer os seus cálculos levando em conta o defeito apontado pela interessada quanto à excepcionalidade da adição de álcool anidro à gasolina A nos meses de abril e maio de 1996, esquivou-se de comentar os demais defeitos apontados na resposta dada ao item 2 do termo de intimação nº 21 (fls. 318/321).

Não enfrentando com argumentos enérgicos - nem tíbios, diga-se a bem da verdade - os esclarecimentos prestados pela interessada, insistindo, pois, em desprezar o art. 894, § 1º, do RIR/1994, não cogito de que modo o autuante pretendia induzir alguém a acreditar que a omissão de receitas por ele presumida tinha, de fato, ocorrido; mormente, ao se analisar o acanhado quadrículo estampado às fls. 355, que pretende - sem, no entanto, conseguir - formar a convicção deste julgador a respeito da existência de diferença entre a produção efetiva de gasolinas e a que encontrou registrada na contabilidade da interessada.

No termo de verificação (fls. 355), disse o autuante textualmente: "Dos totais que saíram para mistura de gasolina A e de álcool anidro, com base nos percentuais informados, foram calculadas as quantidades produzidas de gasolina C...". Se a gasolina C é produto da mistura da gasolina A com o álcool anidro, e se o



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

autuante dispunha dos totais de ambos saídos para mistura, uma simples operação de adição revelaria a quantidade produzida de gasolina C. Não entendi o porquê de calculá-la com o emprego de uma operação matemática mais complicada. O autuante considerou corretas somente as quantidades de gasolina A informadas - abandonando as de álcool - e a partir delas, valendo-se dos percentuais de composição da gasolina C, calculou a produção desta última. Porque o autuante elegeu acertadas as quantidades de gasolina A e desprezou as de álcool anidro, não consegui compreender. Isso, no entanto, não tem a menor relevância. Relevante é observar que, se os dados colhidos e se a forma como eles foram processados estivessem corretos, ainda que partisse o autuante das quantidades de álcool anidro informadas, o resultado da operação matemática deveria ser exatamente o mesmo. Partindo das quantidades de álcool, porém, o resultado é outro. Conforme sagazmente alegado pela interessada, partindo das quantidades de álcool, concluiria o autuante que a produção de gasolina C, ao invés de ser menor que a contabilizada, teria sido maior. Esse fato é mais uma prova de que o procedimento fiscal não foi bem realizado. Não há, por conseguinte, a menor possibilidade de prosperar a autuação.

**6 - DIFERENÇA ENTRE O FATURAMENTO INFORMADO PELO SISTEMA SIGA, REFERENTE AO ESTADO DE SÃO PAULO, E A RECEITA BRUTA CONTABILIZADA - SAÍDAS DE MERCADORIAS NÃO SUPOSTAS POR DOCUMENTOS FISCAIS - OMISSÃO DE RECEITAS (item 8 do TV - fls. 359/362)**

Tendo verificado que o valor do faturamento contabilizado de todos os estabelecimentos da interessada no estado de São Paulo era inferior em R\$ 135.536.263,40 ao que extraíra das cópias das guias de informação e apuração do ICMS (GIA) que lhe foram fornecidas pela Secretaria da Fazenda daquele estado (anexos 53 a 55), o autuante, à falta de apresentação de documentos que comprovassem a diferença verificada, presumiu ter havido omissão de receitas.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

Rebatendo a acusação, alegou a interessada, em síntese:

a) que, recorrendo aos dados da sua contabilidade contidos no mesmo arquivo magnético entregue ao autuante, constatou que a soma das receitas dos seus estabelecimentos no estado de São Paulo, em 1996, foi de R\$ 1.360.296.789,20, diferente, portanto, do total indicado nos demonstrativos de fls. 126 (R\$ 1.306.329.971,24) e fls. 127 (R\$ 1.306.484.728,60) por ele elaborados;

b) que a Secretaria da Fazenda de São Paulo não prestou informação sobre suas (da interessada) receitas; forneceu somente cópias das guias de informação e apuração do ICMS (GIA) que lhe foram entregues espontaneamente;

c) que o autuante somou os dados indicados na coluna "valores contábeis" daqueles documentos, na qual figuram os totais das notas fiscais, as quais compreendem, além da sua receita bruta, o ICMS retido dos clientes, por substituição tributária, que não deve ser incluído naquela receita;

d) que esse esclarecimento foi prestado ao autuante, em resposta ao termo de intimação nº 23 (fls. 330/336);

e) que o ICMS por ela lançado, na qualidade de substituta tributária, nem integra a receita bruta, nem pode ser contabilizado como despesa operacional, conforme prescrevem o § 2º do art. 226 do RIR/1994, a Instrução Normativa nº 51/1978 e o art. 3º das medidas provisórias que então vigoravam e resultaram na Lei nº 9.715/1998, e orienta o MAJUR/1997; e

f) que, mesmo que ela não estivesse correta, que nenhum desses atos legais e normativos existisse e que o ICMS devesse integrar a receita bruta, forçoso seria reconhecer, como corolário desse entendimento, que ele deveria ser computado como dedução da receita bruta, o que anularia por completo a exigência fiscal.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

A base legal da acusação, idêntica à das imputações feitas nos três primeiros itens do termo de verificação, dispensa comentários; as falhas da auditoria, porém, não dispensam, conquanto sejam idênticas a tantas outras praticadas nestes autos.

Uma delas diz respeito à imprecisão do valor do faturamento regional da interessada. Afinal, ele foi de R\$ 1.306.329.971,24, conforme consta no demonstrativo de fls. 126, ou de R\$ 1.306.484.728,60, como está estampado no demonstrativo de fls. 127? Ou seria de R\$ 1.360.296.789,20, como afirma a interessada?

Não foi essa, no entanto, a falha mais grave do autuante. Mais grave do que essa foi a de novamente se esquivar de enfrentar os esclarecimentos prestados pela interessada (fls. 330/336), teimando em desprezar o art. 894, § 1º, do RIR/1994. Nem mesmo a afirmação da interessada de que ele teria somado os totais das notas fiscais sem atentar para o fato de eles embutirem o ICMS retido dos clientes, por substituição tributária, foi capaz de demovê-lo do seu completo mutismo. E era de se esperar que ele, no mínimo, apresentasse, em contraposição àquela afirmativa, o faturamento total dos estabelecimentos da interessada no estado de São Paulo e todo o respectivo ICMS retido, impugnando a explicação oferecida. Essa providência, inclusive, dissiparia a dúvida sobre o real valor do faturamento.

Não há como ser acolhido, portanto, um procedimento fiscal que se apresenta desse modo.

**7 - DIFERENÇA ENTRE AS VENDAS DA PETROBRAS E AS RESPECTIVAS COMPRAS CONTABILIZADAS PELA INTERESSADA - SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO SUPORTADAS POR DOCUMENTOS FISCAIS - OMISSÃO DE RECEITAS (item 9 do TV - fls. 362/366)**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

Narrou o autuante:

1. que efetuou diligências na Petrobras objetivando comparar as quantidades de produtos vendidos por ela à interessada com as compras contabilizadas por esta, e encontrou diferenças;

2. que, intimando a interessada a comprovar tais diferenças (intimação nº 26 - fls. 154 e 155), obteve a resposta de que elas se referiam a notas fiscais complementares de preços e a notas fiscais de faturamento antecipado cujas quantidades de mercadorias mencionadas em todas elas não afetaram os seus estoques, bem como a compras realizadas junto a outros fornecedores que não foram computadas no levantamento fiscal; não foi apresentado, contudo, nenhum documento que amparasse essas alegações;

3. que, levando em consideração a resposta acima, elaborou o demonstrativo de fls. 156, no qual foram assinaladas novas diferenças quanto ao óleo diesel, à gasolina do tipo A, ao álcool anidro e ao óleo combustível que a interessada também não conseguiu justificar com documentos hábeis e idôneos; e

4. que essas novas diferenças de quantidades foram discriminadas no quadro de fls. 363.

As quantidades anotadas na coluna intitulada "diferença a tributar" do referido quadro foram multiplicadas pelo preço máximo de venda de cada um dos produtos citados, alcançando o montante de R\$ 67.382.732,00.

Concluiu o autuante que a interessada feriu a legislação vigente quando não conseguiu comprovar as diferenças de modo satisfatório; quando deixou de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46

Acórdão nº : 103-20.813

contabilizar as vendas ou as compras dos produtos citados; e que a falta da contabilização traduz omissão de receita.

A interessada começou a atacar esse item do termo de verificação, explicando passo a passo o desenvolvimento da ação fiscal.

Disse inicialmente que a resposta ao termo de intimação nº 22 (fls. 327 e 328) informava o autuante dos seguintes fatos:

1) o arquivo magnético a ela fornecido assim como a listagem que o acompanhou não estavam firmados por representante da Petrobras, não sendo possível, por isso, certificar a sua procedência, e além disso, estavam repletos de inconsistências que comprometiam totalmente a confiabilidade dos dados neles contidos, como exemplificam as compras de 177.754.951 litros de querosene de aviação, produto que ela não utiliza nem comercializa;

2) não foi considerado, no quadro de fls. 122, o fato de parte das compras por ela efetuadas provir de outros fornecedores;

3) a Petrobras informou que o arquivo magnético fornecido ao autuante compreendia também vendas efetuadas a outras empresas, invalidando novamente toda a apuração feita; e

4) seria indispensável, para certificar a qualidade dos dados da sua escrituração, observar que as quantidades vendidas pela Petrobras são medidas à temperatura de 20º centígrados e assim consignadas nos documentos fiscais de sua emissão, enquanto ela mede as quantidades ingressadas no seu estoque à temperatura ambiente, segundo a prática admitida pelo mercado e alicerçada na legislação de regência, o que enseja diferenças quantitativas típicas desse ramo de negócio, plenamente justificáveis porque não interferem no resultado tributável da empresa.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

Depois, respondendo ao termo de intimação nº 24 (fls. 141 e 142), que tomou sem efeito o de nº 22, afirmou:

1) que ele reiterava os dizeres da intimação anterior quanto a terem sido analisadas todas as notas fiscais emitidas pela Petrobras e apontava outras diferenças quantitativas, as quais não foram apuradas, entretanto, com base em notas fiscais, mas apenas a partir de um segundo arquivo magnético entregue pela empresa estatal;

2) que também desta vez o autuante não tomou as precauções mínimas para conferir confiabilidade às informações que possuía, partindo sempre do pressuposto de estar errada a sua contabilidade, razão pela qual lhe imputou o ônus de apurar e justificar as diferenças que ele encontrara;

3) que em sua resposta de fls. 179, acompanhada de planilhas e cópias dos documentos fiscais comprobatórios, relatou, em minucioso trabalho de identificação, todos os erros que maculavam a apuração anexa ao termo de intimação nº 24;

4) que esse trabalho deve ser apreciado detidamente, pois nele foi descrito e comprovado cabalmente os seguintes fatos:

4.1) ela não comercializa aguarrás, e assim, os fornecimentos a esse título indicados no arquivo magnético correspondem, na verdade, a vendas de álcool hidratado devidamente suportadas por notas fiscais contabilizadas;

4.2) a quantidade de álcool anidro indicada como vendida a mais pela Petrobras não estava correta; a diferença decorreu do fato de terem sido tomadas como compras quantidades indicadas em diversas notas fiscais relativas apenas a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46

Acórdão nº : 103-20.813

complementos de preço de vendas realizadas anteriormente, o que acarretou duplicidade de entradas na apuração feita pelo autuante, equívoco que, eliminado, reduz a diferença para aproximadamente 0,003%, desprezível, portanto;

4.3) as diferenças apuradas quanto ao óleo diesel, à gasolina e aos óleos combustíveis decorreram:

4.3.1) do fato de o autuante não levar em conta que ela adquire esses produtos também da Refinaria de Petróleo Ipiranga e da Refinaria de Petróleo de Manguinhos, como comprovam as notas fiscais a ele entregues;

4.3.2) do fato de o autuante computar as quantidades indicadas nas notas fiscais de meros complementos de preços, o que implicou duplicidade de registros; e

4.3.3) da diferença de temperatura das medições do produto comentada anteriormente;

4.4) as diferenças relativas a compras de mistura metanol/etanol/gasolina correspondiam, na verdade, a fornecimentos de outro produto (hidratado c/etanol/gaso), que, por isso, foram contabilizados como álcool hidratado;

4.5) em relação ao querosene, duas notas fiscais de vendas realizadas pela Petrobras não constam no arquivo magnético fornecido pela estatal, mas as compras foram devidamente contabilizadas por ela;

4.6) as diferenças relativas a compras de matérias-primas para a produção de óleos lubrificantes resultaram do fato de ela e a Petrobras darem aos mesmos produtos denominações diferentes;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46

Acórdão nº : 103-20.813

4.7) desconsideração de que alguns produtos foram adquiridos também de outros fornecedores, como ocorreu com o neutro médio RR, o neutro leve, o "bright stock" e o ATH;

4.8) inversão de sinal, por parte do autuante, na apuração da diferença do produto hidrog. pulverizador agrícola;

4.9) esquecimento do autuante de computar algumas das suas compras que efetivamente constavam no arquivo magnético fornecido pela Petrobras;

4.10) inexistência de qualquer diferença quantitativa entre os registros de alguns produtos;

4.11) levantamento efetuado incorretamente pelo autuante das compras por ela realizadas de alguns outros produtos; e

4.12) erros diversos encontrados no arquivo magnético fornecido pela Petrobras, demonstrados mediante apresentação das notas fiscais por ela (interessada) corretamente contabilizadas.

Prosseguiu a interessada dizendo que a sua expectativa era a de que o autuante, percebendo a fragilidade dos dados obtidos da Petrobras ou a incorreção no processamento deles, ou ambas as coisas, resolvesse inteirar-se do funcionamento dos sistemas da estatal e validar os arquivos magnéticos antes de qualquer outra providência. No entanto, ele preferiu simplesmente lavrar o termo de constatação nº 2 (fls. 159/160), dois termos de intimação dirigidos à Petrobras (fls. 136/137) e o termo de intimação nº 26 (fls. 154/155).

Às intimações, segundo ela, a estatal respondeu que encaminhava um arquivo magnético contendo exclusivamente notas fiscais de complemento de preço e de faturamento antecipado que não implicaram movimentação em seus estoques de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46

Acórdão nº : 103-20.813

mercadorias, acompanhado de relatório impresso das cópias dos documentos e da confirmação de que algumas notas fiscais não constaram do arquivo magnético entregue anteriormente, mas que foram, de fato, emitidas.

Sobre o termo de intimação nº 26, comentou a interessada:

1) que ele reiterava os dizeres dos termos de intimação nº 22 e 24 quanto a terem sido analisadas todas as notas fiscais emitidas pela Petrobras e apuradas novas diferenças de valores;

2) que, cotejando a via daquele termo que lhe foi entregue devidamente rubricada pelo autuante (fls. 1.426/1.427) com a que ele juntou ao processo (fls. 154/155), constatou substanciais e inexplicadas diferenças entre os valores constantes nos seus anexos;

3) que o demonstrativo (fls. 156) anexo ao termo de intimação foi indicado como fonte dos valores ora exigidos (fls. 362); e

4) que, não tendo, pois, conhecimento do demonstrativo que constava nos autos, infirmadas estão as assertivas consubstanciadas nas fls. 362 de que, mesmo regularmente intimada, ela teria deixado de esclarecer as diferenças nele apontadas.

Concluiu a interessada a respeito desse item 9 do termo de verificação:

a) que, se o autuante, levantando as notas fiscais de compras de óleo diesel e gasolina constantes da sua contabilidade, encontrou quantidades superiores às dos registros das mesmas notas fiscais existentes na contabilidade da Petrobras, a diferença apurada, caso fosse verdadeira, deveria autorizar presunção de omissão de vendas da estatal e não dela, interessada;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46

Acórdão nº : 103-20.813

b) que, apesar de ele ter afirmado possuir todas as notas fiscais de vendas da Petrobras para ela, interessada, de cuja análise teria resultado a prova da omissão de receita, os autos demonstram a inexistência de intimação dirigida àquela empresa requisitando a totalidade daqueles documentos e nenhuma resposta por ela prestada sugere que tenham sido eles fornecidos;

c) que, se a Petrobras não promove as baixas nos seus estoques correspondentes às mercadorias faturadas antecipadamente, deixando de lançá-las em conta representativa de mercadorias de terceiros em seu poder, e o atuante não atentou a essa falha, há aí uma nova razão para diferenças de 116.938.358 litros de óleo diesel, 57.565.153 litros de gasolina, 73.417.567 litros de álcool anidro e 29.028.551 litros de óleos combustíveis, computados, então, indevidamente na coluna "QUANT COMPL DE PREÇOS E FATUR ANTECIP" do demonstrativo de fls. 156, uma vez que ela (interessada), tratando a compra como perfeita e acabada, contabiliza o correspondente valor como estoques em poder de terceiros;

d) que, não se certificando o atuante das datas em que teriam sido efetivamente entregues a ela as mercadorias vendidas pela Petrobras, atendo-se apenas às transportadas por via marítima e conhecendo-se a morosidade desse meio de transporte, já se identificam aí significativos volumes de mercadorias correspondentes a notas fiscais emitidas pela estatal em 1995 que somente ingressaram nos seus estoques em 1996 e, por outro lado, substanciais volumes de mercadorias correspondentes a notas fiscais emitidas pela estatal em 1996 que somente ingressaram nos seus estoques no ano seguinte, conforme exemplificam os documentos de fls. 1.434/1.499;

e) que os arquivos magnéticos dos quais se extraíram as ilusórias diferenças não foram objeto de validação, de modo que, em face das falhas apontadas em todas as intimações respondidas, a única presunção possível neste processo é a de que as informações contidas naqueles arquivos não são fidedignas ou não foram



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

corretamente processadas, não sendo confiáveis, portanto, as apurações neles embasadas;

f) que a Petrobras jamais foi indagada sobre as divergências por ela apontada nas respostas aos termos de intimação nº 22 e 24, o que revela que o procedimento fiscal, além de violar os princípios do contraditório e do devido processo legal, buscou, ao arrepio da lei, inverter o ônus da prova, sendo, por isso, nulo; e

g) que jamais foram confrontados os valores das vendas da Petrobras com os das suas (da interessada) compras, limitando-se o atuante a cotejar quantidades registradas numa e noutra ponta, deixando, portanto, de se ater ao fato e as suas relevantes influências, para efeito de qualquer comparação apropriada, de que a estatal, como todas as refinarias, lançava nas notas fiscais as quantidades de produtos vendidos medidas à temperatura de 20º Celsius, enquanto ela, de maneira usual e lícita, registrava as quantidades entradas nos seus estoques conforme o volume apurado à temperatura ambiente, advindo, daí, diferenças quantitativas que não se refletiam, contudo, no preço total da operação, pois somente acarretavam ajustes nos custos unitários dos produtos.

Acreditando ter provado incontestavelmente as falhas da acusação consubstanciada nesse item 9 do termo de verificação, mas dizendo-se ainda assim insatisfeita, a interessada, incansável e determinada a destruir incertezas porventura remanescentes sobre sua idoneidade, resolveu discorrer sobre os efeitos que a divergência entre os critérios de medição de volumes de álcool e combustíveis adotados por ela e pelas refinarias acarreta na comparação que o atuante tentou mas não conseguiu fazer corretamente. Assim, salientando que a origem dessa falta de homogeneidade de procedimentos está na própria legislação disciplinadora da sua atividade econômica, como se pode verificar por intermédio das prescrições das notas explicativas anexas às Portarias nº 237/1995, nº 60/1996 e nº 293/1996, do ministro da Fazenda (fls. 1.512/1.519), prosseguiu ela esclarecendo:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

1) que, em virtude da evaporação, contração, dilatação e perdas no manuseio e no transporte a que estão sujeitos o álcool e os derivados de petróleo, e da diferença de temperatura em que é feita a medição do volume dos produtos nas refinarias e nas distribuidoras, as principais distribuidoras contratam coletivamente empresas especializadas para prestar-lhes os serviços descritos nos contratos denominados internamente de TESIAP (iniciais de suas subscritoras: Texaco, Esso, Shell, Ipiranga, Agip e Petrobras) exemplificativamente juntados às fls. 1.523/1.622, entre os quais figura a atribuição de medir as quantidades efetivamente entradas nos seus estoques à temperatura ambiente;

2) que dessas medições, anotadas em relatórios exigidos nos mencionados contratos, provêm os registros quantitativos de ingressos de álcool e derivados de petróleo na sua escrituração;

3) que a resposta da Agência Nacional do Petróleo a sua consulta (fls. 568/569) confirma que constitui procedimento usual entre as empresas que lidam com derivados de petróleo e álcool combustível medir tais produtos à temperatura ambiente, para efeito de registro contábil, os quais são adquiridos do produtor à temperatura de 20° C (vinte graus Celsius);

4) que os esclarecimentos prestados pelo Instituto Brasileiro de Petróleo e Gás (fls. 571/572) elucidam que, sendo a variação de densidade dos combustíveis decorrente de fenômeno natural, não é incorreto o procedimento que, em geral, registra aumentos volumétricos à temperatura ambiente, em função de os faturamentos das refinarias serem feitos a 20° C; e

5) que a Resolução nº 6, de 25.06.1970, do Conselho Nacional do Petróleo (fls. 1.626/1.628), aprovou tabelas, ainda em vigor, de coeficientes para a



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

conversão de volume dos derivados do petróleo em função da densidade dos produtos e da temperatura ambiente.

Finalmente, a interessada juntou à impugnação dois exemplos de utilização das tabelas anexas à referida resolução (fls. 1.630/1640) que demonstram a possibilidade de, entre 20° C e 30° C, verificar-se um acréscimo de 1,1% e de 0,79% nos volumes de gasolina A e óleo diesel, respectivamente.

Todos os dispositivos que compõem a base de cálculo da autuação já foram objeto de comentários anteriores e, como de costume neste processo, nenhum deles autoriza a presunção de omissão de receitas.

Estendi-me adremente no relato desse tópico do contencioso fiscal, na expectativa de propiciar aos leitores sem paciência para conhecer a íntegra desses autos uma noção bastante aproximada de como se desenrolou a auditoria nesse ponto, e para deixar patente a sua fragilidade, evidenciada pela gama de restrições da interessada aos levantamentos efetuados que, apesar de serem dignas de redarguição, foram simplesmente ignoradas pelo autuante, em mais um flagrante desrespeito ao art. 894, § 1º, do RIR/1994.

Patenteada também deve ficar a imensa desigualdade da controvérsia aqui travada. Enquanto de um lado tem-se uma impugnação que, não se contentando em demolir a acusação com provas e argumentos robustos e bem articulados, recheou o processo com pareceres de órgão oficial, de renomado instituto e de empresa de auditoria independente, para dizimar qualquer suspeita sobre sua idoneidade, do outro, tem-se um procedimento fiscal negligente, que em momento algum rebateu qualquer uma das críticas feitas aos seus levantamentos, em resposta as suas intimações.

Por que o autuante não fez comentários, por exemplo, sobre as críticas da interessada relativas às inconsistências das informações da Petrobras contidas no



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46

Acórdão nº : 103-20.813

arquivo magnético e nas listagens fornecidos por aquela empresa? E sobre a diferença de temperatura em que são feitas as medições dos volumes dos produtos? E sobre o fato de terem sido arrolados como vendidos pela Petrobras alguns produtos que foram adquiridos de outros fornecedores? E sobre a inversão de sinal cometida por ele na apuração da diferença do produto hidrog. pulverizador agrícola? E sobre o seu esquecimento de computar algumas das compras da interessada que efetivamente constavam no arquivo magnético fornecido pela Petrobras?

A omissão do autuante revela desrespeito ao art. 894, § 1º, do RIR/1994 e sedimenta a convicção de que as críticas das quais foi alvo a auditoria são absolutamente procedentes.

Não bastasse isso, são manifestas a obscuridade e a imprecisão do procedimento fiscal, vícios que tornam imprestável qualquer acusação.

Ademais, ainda que se pudesse confiar nas informações contidas no quadro de fls. 363, relativas à apuração e à contabilização de óleo diesel e gasolina A, elas não serviriam para estribar a presunção de omissão de receitas, porque o fato de se encontrar contabilizadas mais compras do que as efetivamente realizadas não autoriza a presunção de omissão de receitas. Configura, quando muito, a contabilização de custos ou despesas não comprovados.

**8 - GLOSA DE DESPESAS DE PROPAGANDA E DE**  
**SERVIÇOS PRESTADOS (item 10 do TV - fls. 366/369)**

Houve por bem o autuante glosar todas as despesas com o pagamento de propaganda e publicidade e de serviços prestados por pessoa jurídica, que montaram a R\$ 47.862.818,87, sob a acusação de não ter havido a apresentação de parte dos contratos de prestação de serviços e tampouco a comprovação da sua efetiva



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46

Acórdão nº : 103-20.813

prestação. E acrescentou que a apresentação das notas fiscais e a prova do efetivo pagamento foram realizadas por amostragem.

Inconformada com a glosa, a interessada alegou, em síntese:

a) que há no procedimento fiscal uma enorme incongruência, pois, apesar de certificar terem sido devidamente checados todos os documentos solicitados por meio do termo de intimação nº 25 e de atestar a sua consonância com a legislação vigente (fls. 1.644), o autuante glosou a totalidade das suas despesas de propaganda e publicidade e de serviços prestados;

b) que, se as despesas em questão se referem, entre outras, a auditoria externa, limpeza e conservação, armazenagem, vigilância e segurança, publicações legais, prêmios distribuídos em campanhas publicitárias e propaganda em geral; se todos os pagamentos foram comprovados; se todas as retenções na fonte sobre esses rendimentos foram vistas, não teria o autuante notado que ela é uma companhia aberta obrigada a contratar auditoria independente e a publicar demonstrações financeiras; que ela armazena mercadorias em poder de terceiros; que em seus estabelecimentos trabalha pessoal de limpeza e de segurança, trajando uniformes de outras empresas; e que as estações de rádio, a televisão e os jornais, os postos de gasolina e diversos eventos públicos veiculam publicidade sua?

c) que, somando-se a isso os contratos acostados por ele próprio aos autos, é razoável glosarem-se as despesas comprovadamente pagas à Petrobras, à Coopers & Lybrand, Biedermann & Bordasch S/C Auditores, que a auditava, à Texaco do Brasil, à Esso Brasileira de Petróleo, à Shell Brasil e à Petrobras Distribuidora, subscritoras dos contratos TESIAP, à Rocha e Filho, que realiza as medições de compras das refinarias, e a tantas outras?



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

d) que, por outro lado, como provar, por exemplo, as despesas com a dedetização e desratização, além das muitas outras realizadas há cinco anos, serão mediante a exibição das notas fiscais, dos documentos de pagamento e dos contratos juntados aos autos pelo próprio autuante? e

e) que, como se infere do rol de contas de fls. 152, o exame dos documentos relativos às despesas com o pagamento de serviços prestados foi tão superficial, que até os saldos das contas representativas de recuperação de despesas ali anotados foram computados na apuração global.

Dos dispositivos que compõem o enquadramento legal da infração, somente dois, os artigos 242 e 243 do RIR/1994, tratam especificamente da matéria em exame. O art. 242 estabelece que são operacionais as despesas pagas ou incorridas para a realização das operações exigidas pela atividade da empresa e necessárias à manutenção da respectiva fonte produtora, que sejam usuais ou normais no tipo de negócio por ela explorado. O 243 diz apenas que, aos custos e despesas operacionais, aplicam-se as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros.

Causou-me profunda estranheza, de plano, a eliminação de todas as despesas de propaganda e publicidade e de serviços prestados, sem exceção, porque não consigo imaginar um único empreendimento sequer do vulto do da interessada e voltado para a distribuição do que quer que seja, cuja realização não implique despesas dessas naturezas. Depois, espantou-me também a falta de sensibilidade do autuante para perceber a intensa propaganda dos produtos da interessada veiculada pela mídia escrita, falada e televisada, ou o fato de passar-lhe pela cabeça a hipótese de tanta publicidade ser gratuita, sem qualquer ônus. Do mesmo modo, é inadmissível supor que ele nem suspeite de que sociedades anônimas de capital aberto, como é o caso da interessada, têm despesas obrigatórias com auditoria externa, com publicação de demonstrações financeiras e com as anuidades exigidas pelas bolsas de valores



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

Despesas de propaganda e publicidade e de serviços prestados por pessoas jurídicas não faltaram à interessada. Os seus comprovantes foram juntados aos borbotões ao processo (fls. 1.652/8.668). O que faltou não a ela, mas ao autuante, foi bom senso. Para uma empresa da magnitude da interessada, até mesmo a proporcionalidade da soma das despesas de propaganda com as de serviços prestados por terceiros em relação à receita líquida (1,31%) denota a sua necessidade e normalidade, condições requeridas pelo artigo 242 do RIR/1994, para fins de dedução na determinação do lucro real.

Além de tudo o que já foi dito, há de se convir que não é confiável uma auditoria que, malgrado tenha examinado e acolhido uma parte dos comprovantes das despesas em exame, conforme comprova o atestado de fls. 1.644, glosa a totalidade do seu valor.

**9 - AUTOS DE INFRAÇÃO REFLEXOS - PIS, CSL e COFINS**

Ressalvados os casos especiais, os lançamentos reflexivos seguem a sorte daquele que lhes deu origem, à medida que não há argumentos novos a ensejar conclusões diversas. Assim, faz-se mister a rejeição desses lançamentos, pelas mesmas razões por que rejeitei o principal.”

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

VOTO

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, Relator

O recurso atende os pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme consignado em relatório, as matérias vindas a exame com o recurso de ofício, referem-se a omissão de receitas e glosa de despesas, conforme descrito no Termo de Verificação de fls. 337/369.

**Este termo, nos seus itens 1 e 2 descreve omissão de receitas** decorrentes de ajuste nos estoques. O primeiro como "Entrada de Mercadorias em Estoque desacobertas de documentos fiscais" e o segundo como "Saídas de Mercadorias em Estoque desacobertas de documentos fiscais", respectivamente nos valores de R\$ 19.675.743,51 e R\$ 25.954.788,00.

A conclusão do auditor fiscal teve origem nos lançamentos contábeis referentes a ajustes de mercadorias em estoque, tendo efetuado o Demonstrativo de Ajuste de Estoque que compõe o Anexo 01, de fls. 001/154.

Precedente a esta apuração, foi a contribuinte intimada, através do Termo de Intimação nº 19 (fls. 73/86) a apresentar as notas fiscais relativas a lançamentos de ajuste nos estoques, cuja resposta encontra-se às fls. 168/170.

Os esclarecimentos prestados relatam que estes ajustes são decorrentes de aferições diárias de variações dos produtos em estoque, os quais, por suas próprias naturezas, além de evaporarem, se contraem ou se expandem segundo



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46

Acórdão nº : 103-20.813

as variações de temperatura ambiente. Esclarece que estas aferições são feitas nos tanques, no transporte terrestre, ferroviário ou por navios, entre as bases da companhia, sendo as diferenças, sejam positivas ou negativas, aferidas em cada um destes locais ou situações e devidamente escrituradas.

Esta resposta registra, também, que as perdas no transporte além de determinados níveis, quando previstos em contrato firmado com os transportadores, são deles cobrados mediante emissão da correspondente nota fiscal, repondo-se simbolicamente ao estoque a perda verificada e registrando-se simultaneamente a mesma quantidade como saída resultante de venda.

Ao final, esclarece que, somente nos casos acima são emitidos documentos fiscais, considerando que os ajustes efetuados por evaporação, expansão ou contração dos produtos, não ensejam a emissão destes documentos por vedação legislativa, uma vez que não corresponde a efetiva saída de mercadorias (art. 414 do RIPI/99).

Para exemplificar casos de emissão de comentos fiscais traz relatório de Movimentação Diária de Estoques (álcool hidratado - escritório de Campos) com a respectiva Nota Fiscal da perda apurada (fls. 172/174) e informa que as notas fiscais emitidas nestas condições está gravado em arquivo magnético entregue.

A justificativa do autuante para efetuar a tributação por omissão de compras (entrada de mercadorias desacobertada de documentos fiscais) foi a falta de apresentação de documentos para comprovar o alegado, bem como devido à falta de esclarecimento da "origem dos recursos empregados no pagamento das compras registradas nos livros fiscais, excluídas da contabilidade comercial".



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

O motivo da autuação por saídas de mercadorias em estoque desacobertas por documentos fiscais, foi a falta de comprovação com documentos hábeis e idôneos, de modo satisfatório a atender os requisitos legais.

Neste contexto é que devem ser analisadas estas imputações fiscais de omissão de compras e vendas.

Estas omissões de receita, para terem segurança na sua tributação, devem estar perfeitamente caracterizadas e comprovadas considerando que o lançamento é um ato administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, calcular o montante do tributo devido, dentre outros atributos.

Esta verificação da ocorrência do fato gerador e o cálculo do tributo devido devem ser precedidos de um dever de investigação, a partir dos indícios encontrados, de forma a averiguação da verdade material e o exato valor a ser tributado.

Neste sentido, cabe à auditoria fiscal provar os fatos constitutivos do seu direito, através dos vastíssimos poderes instrutórios de que goza, de forma a não trazer incerteza do fato tributável, inclusive com análise criteriosa dos esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo, justificando e/ou comprovando a rejeição dos esclarecimentos na forma prevista na legislação.

Pela análise destas duas questões, podemos, de plano, verificar que a resposta ao Termo de Intimação nº 19 não foi levada em consideração quando da lavratura do auto de infração, porquanto nada foi objetado pelo fisco quando aos esclarecimentos prestados pela contribuinte, sendo a exigência simplesmente formalizada a partir dos dados extraídos da própria contabilidade.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

Este fato, por si só já justifica o cancelamento feito pela autoridade de primeiro grau, dada a total incerteza do levantamento feito pelo autuante, cujos dados apurados em nada se assemelham a omissões de receita, quando muito deveriam merecer uma análise mais precisa dos dados obtidos.

Por outro lado, os ajustes feitos nos estoques, exceto aqueles decorrentes de ressarcimento por terceiros, não pressupõem emissão de notas fiscais, sendo incabível o argumento de falta de comprovação documental.

Ainda, como suporte à inconsistência do lançamento, nesta parte, temos que os informações prestadas pela Agência Nacional de Petróleo (fls. 568/569) e Instituto Brasileiro de Petróleo e Gás (fls. 571/572), as quais declinam que os produtos comercializados pela recorrida estão sujeitos a expansão, contração e evaporação no transporte, estocagem e manuseio, em função da temperatura ambiente, umidade relativa do ar, bem como dos meios de movimentação e armazenamento. Apesar de não precisarem o percentual de perda, informam que variam de 0,4% a 0,72%, em função do tipo do produto e de condições de movimentação e estocagem (ANP) ou de 0,6% no caso de destilados leves e médios, como gasolina e diesel e 0,4% no caso de álcool etílico para fins combustíveis (IPPG) como também informa que o Comitê de Contabilidade do Instituto de Pesquisa da Inglaterra verificou uma média de perda de 0,56% entre as 11 maiores refinarias da Grã Bretanha.

Acrescente-se a este fato que, segundo o quadro da contribuinte, anexado às fls. 175, quando da resposta ao Termo de Intimação nº19, os percentuais de perdas registrados em sua contabilidade foram de 0,1 para álcool e querosene, 0,3% para gasolina e diesel, 0,2% para lubrificantes e graxas e 0,5% para matérias primas, percentuais estes compatíveis com as informações prestadas pelas entidades mencionadas acima.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

Ainda, incabível a arguição do fisco, de que não houve comprovação dos recursos empregados nas compras registradas nos livros fiscais e excluídas na contabilidade comercial, não só pela falta desta intimação específica, quanto pelo motivo das compras e seus ajustes terem sido extraídas da própria contabilidade.

Desta forma, considerando que o levantamento efetuado pelo fisco, não demonstra qualquer irregularidade, muito menos em relação a omissão de receitas por omissão de compras ou vendas, mas simplesmente faz um levantamento dos ajustes nos estoques, estes inerentes à própria atividade da recorrida, bem como por ser devidamente compatível as perdas registradas com as informações prestadas pelos órgãos encarregados da regulamentação, fiscalização, pesquisa e desenvolvimento do setor, deve ser mantida esta parte da decisão recorrida.

**O item 03 do Termo de Verificação** identifica a irregularidade, também a título de omissão de receita, como "saídas de mercadorias sem comprovação documental (retorno de mistura inferior à saída primária)".

Segundo o relato do autuante, selecionados os lançamentos contábeis relativos a entradas e saídas de mercadorias para mistura, visando obtenção de produto novo, constatou-se que o retorno se deu em quantidade inferior ao que originalmente havia saído.

Intimada através do Termo de Intimação nº 20 (fls. 87/88) a comprovar as diferenças apresentadas no demonstrativo de fls. 89/100, alega o autuante que obteve resposta verbal de que não iriam ser apresentados os documentos, considerando tratar-se de segredo industrial.

O demonstrativo da diferença entre misturas compõe os anexos 02 a 12 e o demonstrativo de entradas e saídas de mistura os anexos 13 a 22, tendo sido levado à tributação as diferenças negativas apuradas.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

Assim, por falta de comprovação foi concluída a exigência tributária, cuja base de cálculo monta em R\$ 122.007.547,95 e está demonstrada às fls. 254/261 do Anexo 70.

A despeito do auto de infração focar, neste item, a falta de resposta à intimação, consta às fls. 176/177, resposta ao Termo de Intimação nº 20, na qual a contribuinte esclarece que ao analisar a planilha intitulada "Diferenças entre valores para Misturas" não encontrou, na realidade, qualquer diferença, uma vez que consta quantidades totais anuais de cada item do estoque saído para mistura e as quantidades totais anuais de itens retornados como resultado das misturas já processadas.

Esclarece, ainda nesta resposta, que com base nos elementos constantes das planilhas, não se pode depreender qualquer diferença, uma vez que as quantidades dos itens em estoque nela contidos estão representados por diferentes unidades de medida (litros, quilos, etc.) correspondentes a material de embalagem (tambores, baldes, latas), aditivos e óleos básicos a serem utilizados como matéria prima e matéria prima a ser utilizada na fabricação de material de embalagens, lubrificantes acabados e graxas acabadas.

Como demonstração da impossibilidade de existir diferença, apresenta informação de itens de maior movimentação (álcool anidro-AEAC e gasolina A, fls. 177) nos quais os resultantes da mistura (gasolina C e gasolina F1 Master apresentam ligeira diferença, plenamente justificada.

A análise destes fatos e da documentação acostada pelo fisco, constante de 21 anexos, confirma o alegado pelo sujeito passivo e que motivou o cancelamento desta exigência no julgado recorrido.

O quadro de fls. 89/100, denominado de "Diferenças entre valores para misturas", que instruiu a intimação nº 20, apenas consigna a quantidade de cada



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

produto do estoque destinado a mistura para elaboração de produto novo e a quantidade destes produtos retornados ao estoque, o que está consoante a resposta dada a esta intimação.

Não existe correlação entre as matérias primas destinadas a elaboração do produto novo, com o resultado da produção, mas simplesmente relação de saída de produtos e retorno de novos produtos.

Tais elementos, longe de significar levantamento de produção, não teve o prosseguimento da auditoria, seja por insuficiência na resposta à intimação, que solicitava a composição percentual das misturas envolvidas na formação do produto final, seja pelo entendimento de que tais elementos eram suficientes para formalizar crédito tributário e o concluiu a partir dos elementos de que dispunha.

Quando da análise deste item, a recorrente, examinando as alegações de defesa, relativamente à mistura de produtos, para elaboração de produtos novos, destacou no relato da impugnação que "o álcool anidro-AEAC e a gasolina A, as matérias primas de maior movimentação dos seus estoques, cuja mistura produz a gasolina C e a gasolina C F1 master (esta última é a gasolina C aditivada), são o melhor exemplo da imprestabilidade das referidas planilhas para evidenciar irregularidades na sua escrituração, pois elas indicam que saíram para mistura 726.112.637 litros de álcool anidro-AEAC (fls. 89) e 2.641.123 litros de gasolina A (fls. 92), alcançando o total de 3.367.235.678 litros, enquanto entraram 1.735140.130 litros de gasolina C (fls. 92) e 1.632.171.816 litros de gasolina C F1 master (fls. 92), somando quase os mesmos 3.367.311.946 litros (a insignificante diferença apurada, equivalente a 0,0023% se deve a agregação de aditivos à gasolina C F1 master)".

Com estas considerações, ao exame dos quadros elaborados pela fiscalização para concluir em omissão de receita, em nada se aproveita para ensejar tal



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

infração, indicando estes inúmeros demonstrativos apenas o início de uma auditoria de produção que restou inconclusa.

Os dados apurados, mesmo considerando deficiência na resposta ao Termo de Intimação nº 20, não permite identificar omissão no registro de receitas, porquanto os lançamentos não podem ser feitos a partir de elementos de que o fisco dispuser, se estes não dão certeza da existência do fato alegado.

Desta forma, deve ser negado provimento a este item do recurso de ofício.

**Os itens 4 e 5 do Termo de Verificação**, identificam omissão de receitas a partir das entradas (item 4) e saídas (item 5) de mercadorias em estoque, não suportadas por documentos fiscais, das quais os preços unitários dos produtos, segundo demonstrativos em meio magnético fornecidos pela empresa, eram iguais a zero.

Estes itens decorrem, também, da análise dos dados fornecidos em meios magnéticos relativos à movimentação de mercadorias em estoque.

Segundo o relato fiscal, foram selecionados todos os lançamentos relativos a entradas e saídas de mercadorias em estoque, dos quais os preços unitários dos produtos eram iguais a zero, sendo objeto da intimação através do Termo nº 19 (fls. 76/86), para apresentação dos documentos contábeis e fiscais.

Ainda, segundo a descrição do fisco, a resposta veio por meios verbais, com alegação de que registros, cerca de 12.000, eram insignificantes em relação ao total de registros de movimentação de estoque, abstendo-se de apresentar qualquer documento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

À falta de informações foi elaborado o "Demonstrativo de entradas e saídas de mercadorias com preço unitário igual a zero", que consta do anexo 52, fls. 01/201.

A tributação de entradas de mercadorias no estoque, sem documento fiscal, foi fundamentada nos artigos 889 e 894,II do RIR/94, está discriminada nos Demonstrativos de fls.219/226 do anexo 70, totalizando R\$ 1.148.186,52. Os valores tributados como saídas de mercadorias em estoque, igualmente sem documento fiscal, com a mesma fundamentação legal, discriminados às fls. 02/218 do mesmo anexo, montam em R\$ 5.582.621,95.

A despeito da alegação do fisco de não atendimento ao Termo de Intimação nº 19, como visto anteriormente, a resposta encontra-se às fls. 168/176, onde se consigna que houve falha na geração do arquivo magnético, cujos dados já recuperados estavam sendo entregues naquela oportunidade. Informa, ainda, esta resposta, que alguns produtos têm efetivamente custo unitário igual a zero e a documentação estará sendo disponibilizada gradativamente, ou apresentadas justificativas.

A autoridade monocrática, ao afastar este item, explicitou em sua fundamentação que "os vestígios que o levaram a inferir a infração denunciada não passam de registros de movimentação de estoques que indicavam preços unitários das mercadorias igual a zero, os quais, de algum modo que não consegui perceber, fizeram-no vislumbrar entradas e saídas de mercadorias que a interessada não teria logrado comprovar com documentos fiscais, desaguando nas "tais diferenças de estoque não devidamente justificadas".

Observa ainda, essa autoridade, "que essas diferenças de estoques foram multiplicadas por preços unitários máximos constantes de uma tabela elaborada pelo autuante com base sabe-se lá em que".



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

Assim, dada a obscuridade, imprecisão, a desconexão entre os indícios detectados, a ininteligibilidade da presunção de omissão de receitas, bem como de uma considerável quantidade de embalagens vazias e até camisetas promocionais entre os itens relacionados no anexo 52 ao Termo de Verificação, foi cancelada a exigência.

Não resta dúvida, a partir destes fatos que a exigência em comento não tem fundamentos fáticos para subsistir. A infração imputada deu-se a partir de elementos colhidos em informações prestadas em CD Rom, relativo a movimentação de mercadorias, cuja resposta ao Termo de Intimação declina que houve erro na transcrição dos dados. Fornecida ou não o complemento das informações, como consta também da resposta, é certo que os dados apresentados como omissão de receita, não foram originados da contabilidade propriamente dita, de forma a verificar a sua exatidão e principalmente valoração.

Não foram confrontados os dados fornecidos pela autuada com os constantes de seus registros magnéticos originais, a despeito da informação da falha de transcrição.

Acrescente-se a isto, que a movimentação dos estoques, como ressaí do exame de diversas peças processuais, refere-se também a movimentações internas, inclusive objeto da tributação no primeiro item, quando se tributou ajuste de estoques, originado do mesmo Termo de Intimação nº 19, como também, do segundo e terceiro itens, ao se tributar entradas e saídas sem comprovação documental quando da remessa de matérias primas para elaboração de novos produtos.

Esta quantidade de levantamentos, não tem uma conclusão fática e quantitativa de elementos, que possam caracterizar omissão de receita e, muito menos de seu efetivo valor.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

Desta forma, correto foi o julgamento recorrido ao afastar a exigência destes itens.

**O termo de Verificação, em seu item 6, descreve a infração imputada, também omissão de receita, pela "diferença entre os estoques finais de mercadorias da Cia."**

Segundo o relato fiscal, a partir do CD ROM relativo a movimentação de mercadorias em estoque, foram selecionadas todas as quantidades relativas a estoques iniciais, finais, entradas e saídas efetivas de mercadorias da empresa. De posse destes dados foi elaborado um resultado da equação algébrica como segue:  $E_i (+) E (-) \text{saídas} = E_f$ , de onde foram extraídas as diferenças apuradas.

Estas diferenças estão detalhadas no Termo de Intimação nº 21, de fls. 101/108, quando foram solicitados os documentos contábeis e fiscais relativos às diferenças apontadas nos estoques finais, consignados em dois itens. O primeiro identificado como "diferenças no estoque final do movimento da Cia., Histórico 7" e o segundo como "diferença no estoque de Mercadorias – gasolina C, cujo demonstrativo está descrito às fls. 102/103, este objeto da tributação do item seguinte

Ainda, neste relato da infração, o fisco informa que à vista da não apresentação dos documentos, elaborou-se o "Demonstrativo da diferença de estoque final em 31/12/96", que compõe o anexo 60, fls. 001/123.

A base de cálculo da exigência está discriminada nos Demonstrativos de fls.227/253 do anexo 70 e monta em R\$ 12.160.078,07.

A despeito da informação de não atendimento à intimação específica deste item da autuação, consta às fls. 313/326 a resposta à intimação, com os esclarecimentos a respeito do solicitado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

O primeiro questionamento da intimação, relativo à diferença no estoque final, específica deste item, teve o seguinte esclarecimento:

"A este respeito, cumpre ressaltar, ratificando a exposição que lhe foi feita pessoalmente no ato do recebimento da citada intimação, que a fórmula em apreço está equivocada, por não considerar as operações que transitam pelo estoque da Companhia, relativas a entradas por recebimentos de produtos que vieram de outras dependências da própria empresa (histórico 7-20-02); entrada de produtos pertencentes a terceiros para armazenagem em nosso tanque ou entradas físicas de produtos que haviam sido faturados antecipadamente pelos fornecedores e que, por conseguinte, encontravam-se em poder desses fornecedores até então (histórico 7-20-03); saídas por transferências para outras bases da Companhia (histórico 7-30-10) e saídas por transferências decorrentes de remessas para armazenagem em tanques de terceiros ou saídas por devoluções de produtos pertencentes a terceiros que encontravam-se armazenados em nossos tanques (histórico 7-30-11)."

Para comprovar o alegado, foi juntada listagem elaborada pelo setor de informática da empresa (fls. 322/326), com a leitura dos registros dos códigos de histórico destacados, cujos montantes em litros, segundo a esta resposta, corresponde exatamente às diferenças apontadas no Termo de Intimação.

A impugnação, nesta parte, reafirma os termos da resposta à intimação e, informa que, não havendo diferenças nos seus estoques finais, com elementos constantes do próprio arquivo magnético que o autuante tinha em mãos, impossível seria exhibir os documentos que as justificassem.

A recorrente baseou o cancelamento desta infração não só pela falta de exame ou qualquer comentário a respeito da resposta à intimação nº 21, que desencadeou este item da acusação fiscal, que implica em esmerada réplica em



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

respeito ao artigo 894, § 1º do RIR/94. Também, fundamentou rejeição da exigência, no exame das listagens de fls. 322/326, quando explicita que "não há dúvidas que as raízes formuladas pelo autuante coincidiriam exatamente com os estoques finais da interessada, se ele tivesse sido cuidadoso na reunião dos seus termos.

Também, neste item, não vejo como subsistir a exigência. O autuante após as constatações feitas pelo exame do CD Rom, apresentou resultados que, objeto de intimação, não teve o exame e contra-razões de seu conteúdo, para concluir a autuação. Apenas desprezou tal resposta, fazendo indicar na descrição dos fatos que a empresa não apresentou qualquer documento.

Esta omissão do fisco, em examinar a resposta à intimação, por si só já justificaria o cancelamento da exigência, considerando que os elementos ofertados mereciam a comprovação ou justificativa de falta de consistência para manter a exigência com base nos parâmetros da intimação original.

De outra ponta, o exame da autoridade monocrática da listagem de fls. 322/326, apresentada com a resposta à Intimação nº 21, comprova a inexistência de diferenças.

Desta forma, correta a decisão monocrática que rejeitou mais esta acusação.

**O item 7 do Termo de Verificação (fls. 354/357) imputa à recorrida a irregularidade intitulada como "Diferença entre a mistura de gasolina "A" e o álcool etílico anidro na formação da gasolina "C" – Entradas de mercadorias não suportadas por documentos fiscais - omissão de receitas."**

Consoante a descrição do fisco, após a resposta à Intimação nº 21, relativamente à movimentação de mercadorias em estoque, calculou o autuante, a partir



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

da participação percentual do álcool etílico anidro, misturados à gasolina A, para produção da gasolina C (22% exceto nos meses de abril e maio, de 18%) a efetiva produção da gasolina C, constatando uma diferença contabilizada a maior no montante de 74.927.138 litros.

Observe-se que o quadro que apurou esta diferença (fls. 356) inclui na produção da gasolina C a gasolina C propriamente dita, a gasolina C F master e a gasolina padrão

Considerando que o excedente contabilizado não foi objeto de prova material, valorizou o litro da gasolina C a R\$ 0,6715 (preço máximo) restando um valor tributável de R\$ 50.313.573,00.

Os quadros demonstrativos da quantidade de gasolina A estão nos anexos 23 a 25, da gasolina C (inclusive a C F master) nos anexos 26 a 48 e o álcool anidro nos anexos 49/51.

A cuidadosa análise dos parâmetros adotados pelo autuante, para apurar a insuficiência de produção, frente às informações oferecidas na resposta ao Termo de Intimação nº 21 e reafirmadas na impugnação, indicam que os dados são imprecisos e inconsistentes para servir de base tributável.

Ao refazer a diferença de produção indicada no Termo de Intimação nº 21, considerando a resposta a este termo, o autuante apenas retificou o percentual de participação do álcool na composição da gasolina C, nos meses de abril e maio, abstendo-se das demais afirmativas do contribuinte, quais sejam: a) que o § 1º do artigo 9º da Lei nº 8.723/93 admite uma variação percentual na mistura de até 1% para mais ou para menos, b) que a gasolina padrão é toda ela comprada a granel e revendida ou embalada sem qualquer adição de álcool anidro e, c) que houve produção de gasolina C F1 master a partir da gasolina C nos estabelecimentos de Brasília e S. Francisco do



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46

Acórdão nº : 103-20.813

Conde, sendo esta produzida a partir da gasolina A gerando, por consequência, duplicação de registros por parte do autuante.

Ao abandonar parte das informações solicitadas, sem qualquer prova ou justificativa, há a conclusão inafastável de inexatidão desta apuração, considerando, ainda, que na resposta ao referido Termo de Intimação, a empresa refez os cálculos da produção, com base nos argumentos apresentados, também não apreciados pelo fisco.

Esta inexatidão é confirmada, também, quando na apuração da quantidade de gasolina C produzida, utilizou o fisco apenas da quantidade de gasolina A utilizada na mistura, abandonando-se a quantidade de álcool. Neste ponto a autoridade monocrática menciona os argumentos de defesa na parte em que calculados o montante de gasolina C a partir da quantidade de álcool utilizada na mistura, a produção seria diferente da apurada na auditoria e maior que a contabilizada.

Por outro lado, o fisco, ao eleger a base tributável, tributou como omissão de receita a produção contabilizada a maior, valorizando a gasolina C ao preço máximo. Neste ponto, se houve contabilização a maior, como imputar omissão de receita se esta está registrada em montante superior à admitida nos cálculos da auditoria.

Por estes motivos deve mantido o cancelamento da exigência consignada neste item 7 do Termo de Verificação.

**O item 8 do Termo de Verificação** revela outra acusação de omissão de receitas, intitulada de "Diferença entre o faturamento informado pelo SIGA-(Sistema gerador de Ação Fiscal) referente ao Estado de São Paulo e a receita bruta contabilizada pela Ipiranga. - Saídas de mercadorias não suportadas por documentos fiscais."



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

Esta acusação teve o início do procedimento com análise da resposta ao ofício enviado à Secretaria de Estado da Fazenda de São Paulo (fls. 139) o qual solicitara informações a respeito do movimento econômico declarado através de GIA, por todos os estabelecimentos no Estado.

O atendimento do ofício enviado a essa Secretaria, veio pelo expediente de fls. 138, da Coordenação da Administração Tributária - CAT, Diretoria de Informações - DI, encaminhando cópias das GIAs de todos estabelecimentos da companhia no Estado.

Pela Termo de Intimação nº 23 (fls. 123/125), foi solicitado à autuada a comprovação das diferenças constatadas entre o seu faturamento e os valores da mesma natureza informado pela Secretaria, conforme demonstrativos anexos à intimação (fls. 126/129), que aponta uma diferença de R\$ 135.536.263,40.

Diante da resposta apresentada (fls. 330/331), apenas com justificativas de que as diferenças se referiam a substituição tributária e, frente à não apresentação de qualquer documentação comprobatória, o autuante elegeu a diferença apontada como base de cálculo dos tributos exigidos.

Examinando a resposta acima mencionada e seu anexo de fls. 332/336, não mencionado pelo fisco, verifica-se que a justificativa da contribuinte é que não existe tal diferença, sendo que o apurado pelo fisco refere-se às parcelas indicadas no campo "valor contábil" dos Livros de Apuração do ICMS, conforme demonstrativos que faz anexar, nos quais alega estar computado o ICMS por substituição tributária, que não constitui receita da empresa.

Do texto da peça impugnatória, extrai-se que a recorrida insiste no erro do fisco, alegando ainda que a Secretaria da Fazenda não prestou informações sobre o seu faturamento, mas somente forneceu cópia das GIAs, tendo o autuante somado os



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

valores contábeis daqueles documentos que, como informado ao agente fiscalizador, estão incluídos os valores do ICMS por substituição tributária, além de outros valores que não constituem receita.

Neste ponto sustenta que o ICMS por substituição tributária não integra a receita bruta nem pode ser considerado como despesa operacional, conforme legislação que menciona.

Ainda, segundo suas informações, corroboradas pela auditoria feita pela KPMG Auditores Independentes no pronunciamento anexo à impugnação, a substituição tributária foi contabilizada em conta de Passivo.

Como visto em itens precedentes, o agente fiscalizador deu parcial atenção à resposta à intimação relativa a esta acusação, omitindo-se a respeito dos esclarecimentos prestados, o que, como explicitado pela recorrente macula esta acusação.

Mas, não é somente a falta de contraposições ao esclarecido pela intimada que determina a improcedência do feito. Como visto, a Secretaria da Fazenda forneceu simplesmente cópia das GIAs e não informações sobre o faturamento da recorrida. Estes documentos não se prestam para colher informações sobre o faturamento, sem uma análise de seu conteúdo, para excluir os valores que não constituem receita, como as substituições tributárias.

Isto pode ser verificado pelas planilhas de fls. 2/5 do anexo 53 que instruiu este item do Termo de Verificação.

Desta forma, não havendo consistência na imputação fiscal, cujos vastos levantamentos são inconclusos para indicar omissão de receitas, deve



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

igualmente, ser mantida a decisão de primeiro grau, que corretamente excluiu as exigências decorrentes deste item.

**O item 09 do Termo de Verificação**, último item relativo a omissão de receitas traz em sua acusação "Diferenças entre as vendas da Petrobrás e as respectivas compras contabilizadas na Ipiranga – Saídas e Entradas de Mercadorias não suportadas por documentos fiscais".

Neste item, a auditoria fiscal, partindo de informações colhidas na Petrobrás, relativamente às quantidades de produtos vendidos para a então fiscalizada, no ano de 1996, comparou com a contabilização de entradas dessas mesmas quantidades e constatou diferenças que foram objeto dos Termos de Intimação nº 22 (fls.111/122) e nº 24 (fls. 141/144), este último tornando sem efeito o anterior, em virtude da constatação de erros nas informações fornecidas pela Petrobrás, ocorridas na transmissão de dados, conforme documento de fls. 145.

Em nova intimação, de nº 26, agora de fls. 154/157, após os esclarecimentos aos Termos acima mencionados de que no total informado pela Petrobrás constavam faturamentos de complemento de preços e que haviam compras de outros fornecedores no total de seus registros de compras, foram refeitos os demonstrativos de diferenças apuradas, computando-se faturamentos devido a complemento de preços e compras de outros fornecedores.

Frente a ausência de justificativas ou alegações insatisfatórias, foi concluído o levantamento de fls. 363, onde se constatam diferenças indicadas como contabilizadas a maior nos produtos óleo diesel tipo A-B-C e gasolina A e contabilizadas a menor nos produtos álcool etílico anidro e óleo combustível AI-3-A-A2 e B1-4AC.

A base de cálculo foi o somatório destas diferenças e como sustentação documental estão os demonstrativos de notas fiscais de saída da Petrobrás (anexos 56



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46

Acórdão nº : 103-20.813

e 57), demonstrativos de compras de gasolina A, óleo diesel, álcool anidro, óleos combustíveis feitos pela Ipiranga (anexos 58 e 59), demonstrativos de notas fiscais da Petrobrás referente a complemento de preços e faturamento antecipado (anexos 64/69).

Este item mereceu uma análise detalhada do julgador monocrático, considerando as inúmeras informações trazidas aos autos, com diversos esclarecimentos por parte da autuada, como retificações feitas pela Petrobrás, não só para completar informações, mas corrigir erros cometidos, como os alegados na transmissão de dados. Os fundamentos de decidir dessa autoridade são aqui aproveitados como razões de manutenção da decisão recorrida.

Neste tópico, foi assim o pronunciamento do julgador monocrático:

"A interessada começou a atacar esse item do termo de verificação, explicando passo a passo o desenvolvimento da ação fiscal.

Disse inicialmente que a resposta ao termo de intimação nº 22 (fls. 327 e 328) informava o autuante dos seguintes fatos:

1) o arquivo magnético a ela fornecido assim como a listagem que o acompanhou não estavam firmados por representante da Petrobras, não sendo possível, por isso, certificar a sua procedência, e além disso, estavam repletos de inconsistências que comprometiam totalmente a confiabilidade dos dados neles contidos, como exemplificam as compras de 177.754.951 litros de querosene de aviação, produto que ela não utiliza nem comercializa;

2) não foi considerado, no quadro de fls. 122, o fato de parte das compras por ela efetuadas provir de outros fornecedores,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

3) a Petrobras informou que o arquivo magnético fornecido ao autuante compreendia também vendas efetuadas a outras empresas, invalidando novamente toda a apuração feita; e

4) seria indispensável, para certificar a qualidade dos dados da sua escrituração, observar que as quantidades vendidas pela Petrobras são medidas à temperatura de 20º centígrados e assim consignadas nos documentos fiscais de sua emissão, enquanto ela mede as quantidades ingressadas no seu estoque à temperatura ambiente, segundo a prática admitida pelo mercado e alicerçada na legislação de regência, o que enseja diferenças quantitativas típicas desse ramo de negócio, plenamente justificáveis porque não interferem no resultado tributável da empresa.

Depois, respondendo ao termo de intimação nº 24 (fls. 141 e 142), que tornou sem efeito o de nº 22, afirmou:

1) que ele reiterava os dizeres da intimação anterior quanto a terem sido analisadas todas as notas fiscais emitidas pela Petrobras e apontava outras diferenças quantitativas, as quais não foram apuradas, entretanto, com base em notas fiscais, mas apenas a partir de um segundo arquivo magnético entregue pela empresa estatal;

2) que também desta vez o autuante não tomou as precauções mínimas para conferir confiabilidade às informações que possuía, partindo sempre do pressuposto de estar errada a sua contabilidade, razão pela qual lhe imputou o ônus de apurar e justificar as diferenças que ele encontrara;

3) que em sua resposta de fls. 179, acompanhada de planilhas e cópias dos documentos fiscais comprobatórios, relatou, em minucioso trabalho de identificação, todos os erros que maculavam a apuração anexa ao termo de intimação nº 24;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

4) que esse trabalho deve ser apreciado detidamente, pois nele foi descrito e comprovado cabalmente os seguintes fatos:

4.1) ela não comercializa aguarrás, e assim, os fornecimentos a esse título indicados no arquivo magnético correspondem, na verdade, a vendas de álcool hidratado devidamente suportadas por notas fiscais contabilizadas;

4.2) a quantidade de álcool anidro indicada como vendida a mais pela Petrobras não estava correta; a diferença decorreu do fato de terem sido tomadas como compras quantidades indicadas em diversas notas fiscais relativas apenas a complementos de preço de vendas realizadas anteriormente, o que acarretou duplicidade de entradas na apuração feita pelo autuante, equívoco que, eliminado, reduz a diferença para aproximadamente 0,003%, desprezível, portanto;

4.3) as diferenças apuradas quanto ao óleo diesel, à gasolina e aos óleos combustíveis decorreram:

4.3.1) do fato de o autuante não levar em conta que ela adquire esses produtos também da Refinaria de Petróleo Ipiranga e da Refinaria de Petróleo de Manguinhos, como comprovam as notas fiscais a ele entregues;

4.3.2) do fato de o autuante computar as quantidades indicadas nas notas fiscais de meros complementos de preços, o que implicou duplicidade de registros; e

4.3.3) da diferença de temperatura das medições do produto comentada anteriormente;

4.4) as diferenças relativas a compras de mistura metanol/etanol/gasolina correspondiam, na verdade, a fornecimentos de outro produto (hidratado c/etanol/gaso), que, por isso, foram contabilizados como álcool hidratado;

4.5) em relação ao querosene, duas notas fiscais de vendas realizadas pela Petrobras não constam no arquivo magnético fornecido pela estatal, mas as compras foram devidamente contabilizadas por ela;

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

4.6) as diferenças relativas a compras de matérias-primas para a produção de óleos lubrificantes resultaram do fato de ela e a Petrobras darem aos mesmos produtos denominações diferentes;

4.7) descon sideração de que alguns produtos foram adquiridos também de outros fornecedores, como ocorreu com o neutro médio RR, o neutro leve, o "bright stock" e o ATH;

4.8) inversão de sinal, por parte do autuante, na apuração da diferença do produto hidrog. pulverizador agrícola;

4.9) esquecimento do autuante de computar algumas das suas compras que efetivamente constavam no arquivo magnético fornecido pela Petrobras;

4.10) inexistência de qualquer diferença quantitativa entre os registros de alguns produtos;

4.11) levantamento efetuado incorretamente pelo autuante das compras por ela realizadas de alguns outros produtos; e

4.12) erros diversos encontrados no arquivo magnético fornecido pela Petrobras, demonstrados mediante apresentação das notas fiscais por ela (interessada) corretamente contabilizadas.

Prosseguiu a interessada dizendo que a sua expectativa era a de que o autuante, percebendo a fragilidade dos dados obtidos da Petrobras ou a incorreção no processamento deles, ou ambas as coisas, resolvesse inteirar-se do funcionamento dos sistemas da estatal e validar os arquivos magnéticos antes de qualquer outra providência. No entanto, ele preferiu simplesmente lavrar o termo de constatação nº 2 (fls. 159/160), dois termos de intimação dirigidos à Petrobras (fls. 136/137) e o termo de intimação nº 26 (fls. 154/155).

Às intimações, segundo ela, a estatal respondeu que encaminhava um arquivo magnético contendo exclusivamente notas fiscais de complemento de preço e de faturamento antecipado que não implicaram movimentação em seus estoques de mercadorias, acompanhado de relatório impresso das cópias dos documentos e da confirmação de que algumas notas fiscais não constaram do arquivo magnético entregue anteriormente, mas que foram, de fato, emitidas.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

Sobre o termo de intimação nº 26, comentou a interessada:

1) que ele reiterava os dizeres dos termos de intimação nº 22 e 24 quanto a terem sido analisadas todas as notas fiscais emitidas pela Petrobras e apuradas novas diferenças de valores;

2) que, cotejando a via daquele termo que lhe foi entregue devidamente rubricada pelo autuante (fls. 1.426/1.427) com a que ele juntou ao processo (fls. 154/155), constatou substanciais e inexplicadas diferenças entre os valores constantes nos seus anexos;

3) que o demonstrativo (fls. 156) anexo ao termo de intimação foi indicado como fonte dos valores ora exigidos (fls. 362); e

4) que, não tendo, pois, conhecimento do demonstrativo que constava nos autos, infirmadas estão as assertivas consubstanciadas nas fls. 362 de que, mesmo regularmente intimada, ela teria deixado de esclarecer as diferenças nele apontadas.

Concluiu a interessada a respeito desse item 9 do termo de verificação:

a) que, se o autuante, levantando as notas fiscais de compras de óleo diesel e gasolina constantes da sua contabilidade, encontrou quantidades superiores às dos registros das mesmas notas fiscais existentes na contabilidade da Petrobras, a diferença apurada, caso fosse verdadeira, deveria autorizar presunção de omissão de vendas da estatal e não dela, interessada;

b) que, apesar de ele ter afirmado possuir todas as notas fiscais de vendas da Petrobras para ela, interessada, de cuja análise teria resultado a prova da omissão de receita, os autos demonstram a inexistência de intimação dirigida àquela



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

empresa requisitando a totalidade daqueles documentos e nenhuma resposta por ela prestada sugere que tenham sido eles fornecidos;

c) que, se a Petrobras não promove as baixas nos seus estoques correspondentes às mercadorias faturadas antecipadamente, deixando de lançá-las em conta representativa de mercadorias de terceiros em seu poder, e o atuante não atentou a essa falha, há aí uma nova razão para diferenças de 116.938.358 litros de óleo diesel, 57.565.153 litros de gasolina, 73.417.567 litros de álcool anidro e 29.028.551 litros de óleos combustíveis, computados, então, indevidamente na coluna "QUANT COMPL DE PREÇOS E FATUR ANTECIP" do demonstrativo de fls. 156, uma vez que ela (interessada), tratando a compra como perfeita e acabada, contabiliza o correspondente valor como estoques em poder de terceiros;

d) que, não se certificando o atuante das datas em que teriam sido efetivamente entregues a ela as mercadorias vendidas pela Petrobras, atendo-se apenas às transportadas por via marítima e conhecendo-se a morosidade desse meio de transporte, já se identificam aí significativos volumes de mercadorias correspondentes a notas fiscais emitidas pela estatal em 1995 que somente ingressaram nos seus estoques em 1996 e, por outro lado, substanciais volumes de mercadorias correspondentes a notas fiscais emitidas pela estatal em 1996 que somente ingressaram nos seus estoques no ano seguinte, conforme exemplificam os documentos de fls. 1.434/1.499;

e) que os arquivos magnéticos dos quais se extraíram as ilusórias diferenças não foram objeto de validação, de modo que, em face das falhas apontadas em todas as intimações respondidas, a única presunção possível neste processo é a de que as informações contidas naqueles arquivos não são fidedignas ou não foram corretamente processadas, não sendo confiáveis, portanto, as apurações neles embasadas;

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

f) que a Petrobras jamais foi indagada sobre as divergências por ela apontada nas respostas aos termos de intimação nº 22 e 24, o que revela que o procedimento fiscal, além de violar os princípios do contraditório e do devido processo legal, buscou, ao arrepio da lei, inverter o ônus da prova, sendo, por isso, nulo; e

g) que jamais foram confrontados os valores das vendas da Petrobras com os das suas (da interessada) compras, limitando-se o atuante a cotejar quantidades registradas numa e noutra ponta, deixando, portanto, de se ater ao fato e as suas relevantes influências, para efeito de qualquer comparação apropriada, de que a estatal, como todas as refinarias, lançava nas notas fiscais as quantidades de produtos vendidos medidas à temperatura de 20º Celsius, enquanto ela, de maneira usual e lícita, registrava as quantidades entradas nos seus estoques conforme o volume apurado à temperatura ambiente, advindo, daí, diferenças quantitativas que não se refletiam, contudo, no preço total da operação, pois somente acarretavam ajustes nos custos unitários dos produtos.

Acreditando ter provado incontestavelmente as falhas da acusação consubstanciada nesse item 9 do termo de verificação, mas dizendo-se ainda assim insatisfeita, a interessada, incansável e determinada a destruir incertezas porventura remanescentes sobre sua idoneidade, resolveu discurrir sobre os efeitos que a divergência entre os critérios de medição de volumes de álcool e combustíveis adotados por ela e pelas refinarias acarreta na comparação que o atuante tentou mas não conseguiu fazer corretamente. Assim, salientando que a origem dessa falta de homogeneidade de procedimentos está na própria legislação disciplinadora da sua atividade econômica, como se pode verificar por intermédio das prescrições das notas explicativas anexas às Portarias nº 237/1995, nº 60/1996 e nº 293/1996, do ministro da Fazenda (fls. 1.512/1.519), prosseguiu ela esclarecendo:

1) que, em virtude da evaporação, contração, dilatação e perdas no manuseio e no transporte a que estão sujeitos o álcool e os derivados de petróleo, e da

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

diferença de temperatura em que é feita a medição do volume dos produtos nas refinarias e nas distribuidoras, as principais distribuidoras contratam coletivamente empresas especializadas para prestar-lhes os serviços descritos nos contratos denominados internamente de TESIAP (iniciais de suas subscritoras: Texaco, Esso, Shell, Ipiranga, Agip e Petrobras) exemplificativamente juntados às fls. 1.523/1.622, entre os quais figura a atribuição de medir as quantidades efetivamente entradas nos seus estoques à temperatura ambiente;

2) que dessas medições, anotadas em relatórios exigidos nos mencionados contratos, provêm os registros quantitativos de ingressos de álcool e derivados de petróleo na sua escrituração;

3) que a resposta da Agência Nacional do Petróleo a sua consulta (fls. 568/569) confirma que constitui procedimento usual entre as empresas que lidam com derivados de petróleo e álcool combustível medir tais produtos à temperatura ambiente, para efeito de registro contábil, os quais são adquiridos do produtor à temperatura de 20° C (vinte graus Celsius);

4) que os esclarecimentos prestados pelo Instituto Brasileiro de Petróleo e Gás (fls. 571/572) elucidam que, sendo a variação de densidade dos combustíveis decorrente de fenômeno natural, não é incorreto o procedimento que, em geral, registra aumentos volumétricos à temperatura ambiente, em função de os faturamentos das refinarias serem feitos a 20° C; e

5) que a Resolução nº 6, de 25.06.1970, do Conselho Nacional do Petróleo (fls. 1.626/1.628), aprovou tabelas, ainda em vigor, de coeficientes para a conversão de volume dos derivados do petróleo em função da densidade dos produtos e da temperatura ambiente.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

Finalmente, a interessada juntou à impugnação dois exemplos de utilização das tabelas anexas à referida resolução (fls. 1.630/1640) que demonstram a possibilidade de, entre 20° C e 30° C, verificar-se um acréscimo de 1,1% e de 0,79% nos volumes de gasolina A e óleo diesel, respectivamente.

Todos os dispositivos que compõem a base de cálculo da autuação já foram objeto de comentários anteriores e, como de costume neste processo, nenhum deles autoriza a presunção de omissão de receitas.

Estendi-me adremente no relato desse tópico do contencioso fiscal, na expectativa de propiciar aos leitores sem paciência para conhecer a íntegra desses autos uma noção bastante aproximada de como se desenrolou a auditoria nesse ponto, e para deixar patente a sua fragilidade, evidenciada pela gama de restrições da interessada aos levantamentos efetuados que, apesar de serem dignas de redarguição, foram simplesmente ignoradas pelo autuante, em mais um flagrante desrespeito ao art. 894, § 1º, do RIR/1994.

Patenteada também deve ficar a imensa desigualdade da controvérsia aqui travada. Enquanto de um lado tem-se uma impugnação que, não se contentando em demolir a acusação com provas e argumentos robustos e bem articulados, recheou o processo com pareceres de órgão oficial, de renomado instituto e de empresa de auditoria independente, para dizimar qualquer suspeita sobre sua idoneidade, do outro, tem-se um procedimento fiscal negligente, que em momento algum rebateu qualquer uma das críticas feitas aos seus levantamentos, em resposta as suas intimações.

Por que o autuante não fez comentários, por exemplo, sobre as críticas da interessada relativas às inconsistências das informações da Petrobras contidas no arquivo magnético e nas listagens fornecidos por aquela empresa? E sobre a diferença de temperatura em que são feitas as medições dos volumes dos produtos? E sobre o fato de terem sido arrolados como vendidos pela Petrobras alguns produtos que foram



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

adquiridos de outros fornecedores? E sobre a inversão de sinal cometida por ele na apuração da diferença do produto hidrog. pulverizador agrícola? E sobre o seu esquecimento de computar algumas das compras da interessada que efetivamente constavam no arquivo magnético fornecido pela Petrobras?

A omissão do autuante revela desrespeito ao art. 894, § 1º, do RIR/1994 e sedimenta a convicção de que as críticas das quais foi alvo a auditoria são absolutamente procedentes.

Não bastasse isso, são manifestas a obscuridade e a imprecisão do procedimento fiscal, vícios que tornam imprestável qualquer acusação.

Ademais, ainda que se pudesse confiar nas informações contidas no quadro de fls. 363, relativas à apuração e à contabilização de óleo diesel e gasolina A, elas não serviriam para estribar a presunção de omissão de receitas, porque o fato de se encontrar contabilizadas mais compras do que as efetivamente realizadas não autoriza a presunção de omissão de receitas. Configura, quando muito, a contabilização de custos ou despesas não comprovados.\*

Acrescente-se a todas estas considerações que, todos os levantamentos efetuados pelo fisco foram sempre pelos totais anuais e, mesmo com as diversas retificações, ao considerar as alegações da fiscalizada, bem como os erros cometidos pela Petrobrás em suas informações, não dão consistência na apuração de omissão de receitas.

As apurações quantitativas anuais, mesmo por produto, são indícios para o desencadeamento de um procedimento fiscal que merecem a investigação necessária para identificar e valorizar devidamente, especialmente as compras tidas como não contabilizadas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

Isto porquanto, afora os argumentos do julgador monocrático, as apurações quantitativas, tanto de omissão de compras e vendas, foram valorizadas ao preço máximo de venda do período (fls. 363), quando deveriam, no caso de compras serem valorizados na data do pagamento das compras, supostamente não contabilizadas e pelo valor constante das respectivas notas fiscais que, acrescente-se, não foram identificadas pelo fisco.

Ressalte-se, como visto anteriormente nas considerações do julgador monocrático, que as quantidades saídas da Petrobrás nem sempre são as recebidas pela autuada, considerando os critérios de medição e as perdas efetivas, motivo pelo qual era fundamental a identificação das notas fiscais que pudessem não constar dos registros contábeis ou fiscais.

Quanto às compras registradas a maior, como igualmente foram detectadas pelo fisco pelos totais anuais, impunha-se a identificação dos registros que não correspondiam a efetivas vendas da Petrobrás, não só para perfeita caracterização do ilícito apontado, como para sua correta valoração.

Assim, como o levantamento fiscal apenas indica que deveria ser levada adiante a auditoria e, considerando que o mesmo não apresenta dados confiáveis que possam indicar omissão de compras e vendas, trazendo base de cálculo sem precisão da data da ocorrência do fato gerador como de sua valoração, deve ser mantida a decisão recorrida, também neste item.

**O décimo item do Termo de Verificação**, último da imputação fiscal, refere-se a glosa de despesas de propaganda e serviços prestados por pessoa jurídica, indicado pela falta de apresentação de parte dos contratos de prestação de serviços firmados entre as partes e falta de apresentação comprovantes da efetiva prestação dos serviços.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

Os procedimentos de auditoria, neste item, tiveram início com o Termo de Intimação nº 25 (fls. 147/248), com objetivo de ver comprovadas as despesas de Serviços Prestados por Pessoas Jurídicas e despesas de propaganda, respectivamente nos valores de R\$ 23.361.003,36 e R\$ 24.501.815,51, constantes da Ficha 5, item 5 e 17 da DIRPJ do ano calendário de 1996.

Informa o autuante, no Termo de Verificação, ao efetuar a glosa da totalidade das despesas, tanto as contabilizadas como Serviços Prestados por Pessoas Jurídicas, como as registradas como despesas de propaganda, que somente foi apresentada parte dos contratos de prestação de serviços; que não houve comprovação de sua efetiva prestação e, ainda mais, que as notas fiscais e prova do efetivo pagamento foi realizada por amostragem. Os contratos apresentados constam dos anexos 61 e 62.

O relato fiscal que subsidia a autuação deste item 10 do Termo de Verificação demonstra a sua improcedência. Não só pela contradição, quando explicita que foram apresentados diversos documentos e examinados muitos outros e glosa a totalidade das despesas. Ainda mais, por não explicitar o motivo determinante da recusa de cada documento apresentado.

A singeleza ou simplicidade da autuação, sem causa determinante das glosas, por si só já demonstra o acerto da decisão recorrida.

Mas, nesta decisão, a autoridade julgadora, trouxe um relato das razões de defesa apresentada que demonstra de forma clara e insofismável a inconsistência da acusação e informando que às fls. 1.652/8.668 está anexada a documentação que comprova as despesas glosadas.

Apesar de desnecessário o seu exame, foi feita uma apreciação por amostragem, somente no sentido de deixar claro equívoco do fisco, que se assemelha



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA


Processo nº : 15374.001616/00-46  
Acórdão nº : 103-20.813

mais a um descaso para com o contribuinte, quando os documentos verificados guardam consistência com despesas necessárias e devidamente comprovadas.

Verifica-se de todo o exposto que não há como subsistir qualquer das 10 acusações fiscais, todas elas caracterizadas por falta de consistência nos dados apresentados para fundamentar as exigências correspondentes, não só relativamente à matéria fática, quanto à valoração das respectivas bases de cálculo, o que justifica o total provimento em primeira instância.

Desta forma, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

Brasília, 22 de janeiro de 2002

  
MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, relator

