

**A.I. Nº** - 146468.0078/07-7  
**AUTUADO** - GALÉS COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
**AUTUANTE** - HENRIQUE IJALMAR LOPES GRANGEON  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO

Retificação da Resolução concernente ao Acórdão nº 0064-05/08, de 10 de abril de 2007, exarado pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal deste Colegiado, conforme solicitação à fl. 784 dos autos, de acordo com o previsto pelo art. 164, § 3º, do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629, de 9 de Julho de 1999, em face da não inclusão do Recurso de Ofício cabível no resultado do julgamento, nos termos previstos pelo art. 169, inciso I, alínea “a” do referido decreto.

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0064-05/08-A**

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** Provas em parte a existência de aquisições de mercadorias sem documentação fiscal. Assim ocorrendo, o adquirente assume a responsabilidade pelo imposto devido por quem lhe vendeu as mercadorias sem documentação fiscal e, por conseguinte, sem prova de que o tributo foi pago (responsabilidade solidária). Refeitos os cálculos, reduzindo-se o valor do crédito tributário. **b) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO (COMBUSTÍVEL). LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO.** A empresa adquiriu combustíveis sem documentos fiscais, sendo, portanto, devido o imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), haja vista tratar-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Refeitos os cálculos, reduzindo-se o valor do crédito tributário. **2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. a) ESTABELECIMENTO USUÁRIO DE ECF. EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE VENDA A CONSUMIDOR CONCOMITANTEMENTE AO USO DO EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA.** Os contribuintes usuários de equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) somente estão autorizados a emitir notas fiscais de venda ao consumidor ou modelo 1, nos casos de sinistro ou defeito do equipamento, ou por se encontrarem impedidos de emitir o cupom fiscal. Percentual de multa reduzido de 5% para 2%. Infração parcialmente subsistente. **b) VENDAS A CONSUMIDOR FINAL. FALTA DE EMISSÃO DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL CORRESPONDENTE. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.** A constatação de omissão de saídas de mercadorias cujo imposto já houvera sido recolhido pelo regime de substituição tributária, configura a realização de vendas sem emissão de

documentos fiscais. Subsistência da infração, porém com adequação da penalidade aplicada. **3. LIVROS FISCAIS. LIVROS DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEL – LMC. ESCRITURAÇÃO EM DESACORDO COM AS NORMAS REGULAMENTARES. MULTA.** Infração caracterizada. Rejeitada a preliminar de nulidade argüida pelo sujeito passivo. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 18/06/2007, imputa ao autuado o cometimento das seguintes infrações:

1. falta de recolhimento do imposto (ICMS), na condição de responsável solidário, por ter o autuado adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, sendo o fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2004, 2005 e 2006), lançando-se imposto no valor de R\$100.347,39, com multa de 70%;
2. falta de recolhimento do imposto (ICMS), por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter a empresa adquirido mercadorias de terceiros sem documentos fiscais, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, tendo o fato sido apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2004, 2005 e 2006), lançando-se o imposto no valor de R\$31.800,08, com multa de 60%;
3. emissão de outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal nas situações em que está obrigado o sujeito passivo, nos exercícios de 2004, 2005 e 2006, sendo aplicada a multa de R\$89.991,58;
4. omissão de saídas de mercadorias cujas operações são isentas ou não tributáveis, efetuadas sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, fato constatado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2004, 2005 e 2006), sendo aplicada multa no valor de R\$150,00 (R\$50,00 por exercício);
5. escriturou livros fiscais em desacordo com as normas regulamentares, exercícios 2004, 2005 e 2006, sendo aplicada a multa de R\$140,00.

O autuado apresenta defesa (fl.679 a 687), por seu advogado, devidamente constituído (fl.688), transcreve o teor de todas as infrações descritas nos autos, preliminarmente, suscita a nulidade da autuação, sob a alegação de ilegitimidade para figurar no pólo passivo da presente relação processual. Diz que a responsabilidade pelo lançamento e pagamento do imposto, relativo às operações internas subseqüentes, é atribuída por lei, na condição de sujeito passivo por substituição, ao distribuidor. Aduz que os revendedores de combustíveis são empresas “credenciadas” pelos distribuidores, aos quais estão contratualmente vinculados. Afirma que no seu caso, a maior parte das aquisições é feita junto às Distribuidoras BR e Ipiranga, e que não compra fora de distribuidor idôneo e muito menos sem a correspondente Nota Fiscal.

Assevera que toda e qualquer venda de combustível, do distribuidor para as revendas, encontra-se sujeita à substituição tributária, por isso entende, ser aquele o único responsável pelo recolhimento do imposto. Argüi que os produtos citados no Auto de Infração ingressaram no

estabelecimento autuado com a fase de tributação encerrada, com o ciclo de tributação esgotado, com o ICMS devido pela revenda ao consumidor final retido, cabendo ao Estado auditar as saídas dos distribuidores, para fins de constatação da substituição tributária e eventual cobrança.

Transcreve partes de ementas de Acórdãos de Juntas e Câmaras de Julgamentos Fiscais do CONSEF, tratando de casos de ilegitimidades passiva. Aduz que a exigência fiscal, embora discriminada como em razão da falta de registro de entradas, se reporta à “omissão de saídas”, cuja receita, também omitida, foi utilizada na aquisição dos produtos. Assegura que é impossível adquirir combustíveis junto a distribuidor sem Nota Fiscal e se tal fato acontecesse, o revendedor não poderia ser responsabilizado. Diz que suas compras são sempre efetuadas em distribuidor idôneo, com a retenção do ICMS e que por isso é indevida a autuação, em face da sua ilegitimidade passiva.

Ressalta que as diferenças apontadas no Auto de Infração tiveram origem, em erro formal no LMC, segundo ele é improcedente a autuação, porque houve exigência de “omissão de receita/saídas” e que por isso, com base no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, que transcreve, a sua conclusão é de que a autuação em lide tem como base a constatação de suposta “omissão de saídas de mercadorias”, anteriores, cuja receita foi utilizada para compras de mercadorias supostamente não registradas, o que se identificou através das vendas sem nota fiscal. Diz que não é cabível a autuação, porque as saídas promovidas pela Autuada não se encontram sujeitas ao pagamento do ICMS, porque as mercadorias comercializadas são adquiridas com a fase de tributação encerrada, pela substituição tributária.

Assegura que a autuação não prova a efetiva entrada sem nota fiscal ou sem o registro fiscal, diz que o Auto de Infração provaria, no máximo, a ocorrência de “vendas anteriores” sem a emissão de nota fiscal, ou seja, presunção de “omissão de receita”, obtida mediante saídas não tributadas, de produtos cuja fase de tributação se encerrou nas entradas, em relação às quais não existe prova de qualquer irregularidade.

Sustenta que não é o caso de constatação de uma efetiva omissão de entradas, de aquisições de mercadorias sem as correspondentes notas fiscais, porque as mercadorias foram adquiridas com as respectivas notas fiscais regulares e com a substituição de ICMS. Aduz que não se omite receita através de compras e sim de vendas e a autorização legal no caso é para a presunção de “omissão de saídas de mercadorias tributáveis”, porque o fato gerador correspondente é a saída. Diz que a lei pretende atingir é a omissão de receita anterior, entendendo que não se pode provar a infração, com a identificação específica das compras que não teriam sido objeto de substituição. Pontua que a hipótese seria de cobrança por comprovação e não por presunção.

Frisa que mesmo que a lei autorize a “presunção de efetiva aquisição de mercadorias sem documentação fiscal”, deve-se atentar para as nuances do setor, porque todas as etapas entre o ato da compra e o da venda final, além das características físico-químicas dos produtos envolvidos, inserem variáveis que traduzem ao final do processo, pequenas distorções entre os volumes comprados e os totalizadores na venda ao consumidor, podendo ensejar a impressão de que se vendeu mais do que se comprou.

Afirma que no exercício de 2004, a diferença apontada para o produto “gasolina comum”, foi originada por um erro de lançamento no LMC, consoante cópias e declaração da contabilidade, anexos. Argumenta que o “Bico” número 08, do “Tanque” 05 (com capacidade de 15.000 litros), no dia 25/03/2004, apresenta abertura de 70.918,90 litros e fechamento de 201.975,35 litros, o que representaria uma venda, em um só dia e através de uma única “bomba”, de 131.056,45 litros, o que, diante da capacidade do tanque (15.000 litros), seria impossível.

Ressalta que no mesmo LMC, na mesma data assinalada e no mesmo “bico”, a venda real registrada foi de apenas 99,76 litros. Observa que a venda total do dia foi de R\$10.628,68, correspondente aos “bicos” 2, 3, 5, 8, 10, 12 e 13, diz que do ponto de vista contábil, não houve a

venda de 131.056,35 litros de gasolina comum. Alega que houve falha humana, significando dizer que 130.956,59 litros não foram vendidos, por isso pede que essa quantidade de gasolina comum, seja abatida da autuação em 2004.

Salienta que em relação ao item 02, que cobra antecipação pelo valor agregado, a improcedência, além de ser consequência direta da ineficiência do item 01, decorrente da impossibilidade legal da aplicação de MVA para auferir a base de cálculo, o RICMS/97, no caso de levantamento quantitativo, prevê meio próprio para a apuração dos preços médios unitários, não existindo lastro legal para acrescentar a estes outros valores agregados, pois se presume que toda a cadeia de tributação é atingida pela simples presunção de omissão de saídas. Aduz que o item 02, por misturar fato gerador por “presunção” com fato gerador por suposta “constatação”, configura clara e ilegalmente “bis in idem”.

Acrescenta que se devidos fossem os valores concernentes ao item 01, as parcelas do item 02 estariam ali englobadas, porque acha que a autuação se deu por “presunção de omissão de receita” e esta “receita omitida” se reportaria ao “valor sonegado”. Pede que seja observada a repercussão do erro cometido no produto “gasolina”, em 2004, para fins de dedução proporcional no item 02, que mesmo assim este, carece de fundamentação legal a sua exigência fiscal listada no Auto de Infração.

No que tange ao item 03, diz que o Auto de Infração revela que a multa foi imposta em razão da utilização de notas fiscais de venda a consumidor, em substituição ao ECF (cupom fiscal), em desacordo com a legislação. Aduz que apesar da previsão legal para a sanção, o autuado pede e espera que a multa seja cancelada ou reduzida, tendo em vista a continuidade da ação fiscal e, na prática, a equiparação da pena acessória à exigência de tributo.

Argumenta que a autuação impõe multa equivalente de 5% sobre vendas já tributadas por antecipação, diante simples constatação de utilização de NF D1, em desacordo com as normas. Argüi que está sendo punido, com pesada multa, por emissão de notas fiscais em operação que não mais se encontra sujeita à incidência do ICMS. Prega que a sanção é injusta porque além da ausência de incidência no imposto no momento da sua emissão, é aplicada por ter emitido documento fiscal, e não pela falta de emissão.

Narra que não há no processo provas de que tenha agido com dolo, fraude ou simulação, diz que houve boa fé, uma vez que as notas fiscais foram emitidas para acobertar saídas fora da cadeia de tributação. Expressa que a pena é superior àquela aplicada no caso de falta de emissão de NF, mesmo nos casos de operações tributadas. Enfatiza que neste caso específico o CONSEF tem feito uma interpretação mais branda da lei, permitindo o cancelamento ou a redução da multa para 10% do valor cobrado e cita ementas de Acórdãos de J1F e C1F para provar a sua alegação. Fala que por isso pede a redução da multa para 10% do valor originalmente cobrado, servindo como sanção educativa.

Profere que quanto ao item 04, seja aplicada apenas uma multa de R\$50,00, e não por exercício, em face da continuidade da ação fiscal. Por derradeiro solicita a absorção da multa aplicada no item 05, argumenta que o LMC serviu de base para a apuração dos itens 01 e 02.

Encerra sua defesa protestando pela produção de todos os meios de provas em direito admitidas, posterior juntada de novos documentos e a revisão fiscal para a conferência das movimentações, em especial do item “gasolina”, e pede que o Auto de Infração seja julgado nulo ou improcedente, nos itens contestados.

O autuante presta informação fiscal (fl.723 a 728), inicialmente descreve as infrações e esclarece que a exigência fiscal decorre de uma solicitação feita à Coordenação de Fiscalização de Petróleo e Combustível (COPEC), que gerou um relatório fiscal (fls. 511 a 527), no qual foram narradas as irregularidades supostamente praticadas pelo autuado. Conseqüentemente, a INFAZ Varejo efetuou programação específica, com objetivo de promover a homologação dos

exercícios de 2004 a 2006, tendo sido aplicados os roteiros de auditorias de estoques em exercícios fechados dos produtos comercializados pelo contribuinte: gasolina comum, gasolina aditivada, álcool e diesel (comum e aditivado) o que culminou com a lavratura do presente Auto de Infração.

Informa que ao proceder ao levantamento dos estoques, foram utilizados os procedimentos recomendados pela inspetoria para o comércio de combustíveis, de acordo com a Portaria 26/92 do DNC e 116/00 da ANP e pela própria SEFAZ, por meio dos Pareceres de nº 3820/02, 327/05 e 7754/05, conforme cópia dos documentos juntados às fls. 431 a 495.

Ressalta que o autuado insurge-se contra as exigências constantes do Auto de Infração em tela, argüindo, inicialmente, a sua nulidade, e num segundo momento a sua improcedência, e que com relação a essas alegações passa a se pronunciar a seguir dentro do que se constitui a sua informação fiscal.

Aduz que em sua peça de defesa, inicialmente, que o autuado alegando ilegitimidade passiva suscita a nulidade da autuação por entender que a mesma não pode figurar no pólo passivo da presente relação processual, por achar que a responsabilidade pelo lançamento do imposto, é atribuída por lei, na condição de sujeito passivo por substituição, ao distribuidor.

Sustenta que a tese aqui defendida pelo autuado não pode prosperar, em nenhuma hipótese, porque o ciclo de comercialização dos combustíveis líquidos compreende três etapas bem distintas e inconfundíveis: produção (refinaria), distribuição, e comercialização (posto revendedor).

Enfatiza que a ação empreendida contra o estabelecimento comercial do autuado (posto revendedor), objetivou o levantamento das suas entradas e saídas dos combustíveis ocorridas nos exercícios de 2004 a 2006, sendo que as diferenças ali apuradas decorrem da falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, apurado através de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Esclarece que em nenhum momento, na peça de acusação menciona a existência de vendas anteriores sem a emissão de nota fiscal, considerando presunção de omissão de receita como alegado. Diz que o que ficou caracterizado, foi a condição de responsável solidário da Autuada, razão pela qual fica a mesma na obrigação de recolher tanto o ICMS normal, objeto da exigência feita na infração 1, bem como aquele outro ICMS que seria devido por substituição tributária, e que aqui denomina de ICMS antecipado objeto da exigência feita na infração 2.

Registra que no mérito, nos itens 16 a 18 da defesa, o autuado insurge-se contra a exigência da diferença apontada para o produto gasolina comum, alegando que “a diferença apontada para este produto foi originada por um erro de lançamento no LMC, consoante cópias e declaração da contabilidade, anexas”. Mais adiante alega que “o bico nº. 08, tanque 05 (cuja capacidade é de 15.000 litros) no dia 25/03/2004, apresenta abertura de 70.918,90 litros e fechamento de 201.975,35 litros, o que representaria uma venda, em um só dia e através de uma única bomba de 131.056,45 litros, “o que, até mesmo diante da capacidade do tanque (15.000 litros), é impossível”.

Explica que diante das alegações do autuado, procedeu revisão nos lançamentos dos encerrantes relacionados à gasolina comum no exercício de 2004. Diz que a distorção argüida pelo autuado foi por ele comprovada, sendo confirmada pelo laudo técnico emitido pela empresa MAFER – Construções Manutenções e Instalações Ltda., em 25-03-2004, sob nº. 07152 e que comprova que o encerrante do Bico 08 da gasolina comum, foi efetivamente alterado, em decorrência da “substituição de uma CPU para uso da automação na bomba, passando do valor final de R\$70.956,95 para R\$201.853,64.

Esclarece que conforme afirma o autuado no item 19 da sua peça de defesa, as vendas do combustível em referencia, tendem a ser dentro de uma quantidade média, o que para o Exercício

de 2004, representariam valores na faixa dos 120.000 à 160.000 litros/mês, e que somente no mês março este valor sobe para 305.288 litros, no que tange a quantidade comercializada, indicando tal registro às fls. 50 e 51.

Informa que, refeitos os cálculos, o produto gasolina comum, passou a apresentar uma diferença de 9.076 litros, gerando, por via de consequência um valor de ICMS normal a recolher de R\$4.971,32 e não mais de R\$76.665,77 no modo inicialmente levantado, conforme demonstra abaixo:

QUADRO COMPARATIVO	
PRODUTO: GASOLINA COMUM	EXERCÍCIO: 2004
QUANTIDADE DE LITROS	
Valor apurado via Auto de Infração	1.740.678,51(A)...
Valor após Revisão (impugnação)	1.609.781,82(B)...
Diferença a ser abatida no A.I. (em Litros)	130.896,70(C)=A-B
Diferença remanescente (Após revisão)	9.076,00...

ICMS NORMAL - INFRAÇÃO 1	
Valor apurado via Auto de Infração	76.665,77(A)...
Valor após Revisão (impugnação)	4.971,32(B)...
Diferença a ser abatida no A.I. (em Litros)	71.694,45(C) =A-B.
Diferença remanescente (Após revisão/R\$)	4.971,32...

Acrescenta que quanto às exigências objeto da infração 2, ICMS antecipado devido sobre diferenças apuradas nos estoques, em consonância com os fatos narrados no item anterior, o valor deste imposto, devido pela impugnante, deve também ser alterando, passando de R\$24.295,38 (fl.49), para R\$1.575,41, como demonstrado em consonância com o quadro comparativo abaixo:

QUADRO COMPARATIVO	
Produto: GASOLINA COMUM	Exercício: 2004
Quantidade de litros	
Valor apurado via Auto de Infração	1.740.678,51(A)
Valor após Revisão (Impugnação)	1.609.781,82(B)...
Diferença a ser abatida no A.I. (em Litros)	130.896,70(C) = A + B
Diferença remanescente (Após revisão)	9.076,00

ICMS ANTECIPADO (INFRAÇÃO 2)	
Valor apurado via Auto de Infração	24.295,38 (A)
Valor após Revisão (Impugnação)	1.575,41(B)
Diferença a ser abatida no A.I. (em Litros)	22.719,97 (C) = A + B
Diferença remanescente (Após revisão/R\$)	1.575,41

O contribuinte recebeu cópia da informação fiscal do autuante, juntamente com os demonstrativos que reduziram os valores das infrações 1 e 2. O sujeito passivo se pronunciou e reiterou todos os termos da sua defesa, acrescentou que o reconhecimento do autuante sobre as incorreções objeto de revisão demonstrou a ineficácia da autuação.

O autuante por sua vez comprovou que a falha foi provocada por erro do contribuinte na escrituração do seu LMC.

Assevera quanto às exigências da infração 3, que o autuado reconhece a sua prática, porque que não questiona qualquer dado constante dos demonstrativos que a fundamentam, mas que o mesmo apela ao órgão julgador, para que a importância da multa aplicada de R\$89.991,58, seja reduzida para 10% ou 20% do seu valor, alegando, em sua defesa, o fato de que as mercadorias já tinham sido objeto de tributação antecipada. Diz que o mesmo acosta decisões nas quais pretende amparar o seu pleito.

Alega entender que o ilícito está comprovado, nos termos da legislação que regula a matéria e dos Anexos V, VI e VII integrantes do PAF, cabendo ao órgão julgador decidir o pleito.

Pontua que, quanto às exigências objeto da infração 4, a alegação da autuada no particular deve ser acatada pelo CONSEF, reduzindo-se à multa para o valor único de R\$50,00, dado ao caráter contínuo da ação fiscal.

Sustenta que em relação à infração 5 a alegação da autuada não deve ser acatada, defende que a irregularidade de encadernação do livro LMC é de natureza estritamente formal, razão pela qual deve ser mantida a multa fixa de R\$140,00.

Conclui solicitando que se declare procedente em parte a exigência fiscal objeto do presente lançamento de ofício, para exigir do autuado o ICMS no valor total de R\$28.652,94, com relação às diferenças apuradas no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias (infração 1/ICMS Normal); O valor de R\$9.080,11 com relação às diferenças apuradas no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias (infração 2/ICMS Antecipado); bem como a multa fixa de R\$89.991,58 pela emissão irregular de NFVC em substituição ao ECF (infração 3); além das multas de R\$50,00 pelas omissões de saídas de mercadorias (infração 4) e R\$140,00 pela escrituração irregular do Livro LMC (infração 5).

#### **VOTO**

Inicialmente, ressalto que a nulidade de ilegitimidade passiva suscitada pelo contribuinte, alegando que a responsabilidade pelo lançamento e pagamento do imposto, relativo às operações internas subseqüentes, é atribuída por lei, na condição de sujeito passivo por substituição, ao distribuidor, nulidade esta, conforme frisou, correlacionada com o próprio mérito, não acolho. A autuação se deu por ter o sujeito passivo adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, sendo o fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, atribuindo-lhe as responsabilidades solidária e por antecipação tributária, consoante será adiante demonstrado.

Ademais, em momento algum ficou impedido o sujeito passivo de exercer a ampla defesa e o contraditório, estando todas as infrações descritas com bastante clareza e apoiadas nos documentos fornecidos pelo próprio contribuinte, estando providas de demonstrativos e levantamentos quantitativos com base em documentos, nos valores reais escriturados pelo estabelecimento, sendo que o roteiro de fiscalização de Auditoria de Estoques está em perfeita consonância com os princípios contábeis, servindo de elemento de prova da apuração do crédito tributário. Além do mais, a nulidade suscitada não tem amparo nas situações previstas no art. 18, do RPAF-BA.

No mérito, no que se refere às infrações 1 e 2, constatei que os procedimentos conduzidos pela fiscalização apresentam sintonia com as regras estabelecidas na Portaria 445/98 e no que se refere à consideração das perdas e sobras para apurar os débitos do período, segue as diretrizes emanadas da Portaria nº 26/92, do DNC, que instituiu a obrigatoriedade do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC).

Ressalto que quanto à alegação da defesa de que o ICMS já havia sido pago antecipadamente, por se tratar de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, observo que a prova de que o imposto já teria sido antecipado e, portanto, de que estaria encerrada a fase de tributação, depende da regularidade da documentação de origem das mercadorias. Se a empresa não dispõe dos documentos relativos à aquisição das mercadorias, em sua totalidade, não pode alegar que o imposto foi pago anteriormente.

Está provada, documentalmente, a existência de aquisições de mercadorias sem documentação fiscal, de modo que o adquirente assume, por isso, a responsabilidade pelo imposto devido por quem lhe vendeu as mercadorias sem documentação fiscal e, por conseguinte, sem prova de que o tributo foi pago (responsabilidade solidária), nos termos do art. 39, V, do RICMS/97 – item 1º do Auto de Infração.

Além disso, como a empresa adquiriu combustíveis sem documentos fiscais, é devido o imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), haja vista tratar-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, de acordo com a previsão do art. 512-A do RICMS/97 – item 2º do Auto de Infração.

Por tudo demonstrado, restou provado que a autuação relacionada às infrações 1 e 2 não se deu por omissão de saídas por vendas sem notas fiscais, como alegou o contribuinte.

Por outro lado o contribuinte disse que no exercício de 2004, a diferença apontada para o produto “gasolina comum”, foi originada por um erro de lançamento no seu LMC Argumentou que o “Bico” número 08, do “Tanque” 05 (com capacidade de 15.000 litros), no dia 25/03/2004, apresentou abertura de 70.918,90 litros e fechamento de 201.975,35 litros, representando uma venda, em um só dia, através de uma única “bomba”, de 131.056,45 litros, o que, segundo ele, diante da capacidade do tanque (15.000 litros), seria impossível.

Cotejando o documento acostado aos autos (fl.50), com a declaração da empresa (fl.697), com cópias do LMC (fl.732 a 734), com o laudo técnico (fl.735 e 736), bem como considerando as alegações do sujeito passivo, constato que efetivamente as distorções existiram.

Vejo que de forma correta o autuante procedeu a revisão nos lançamentos dos encerrantes relacionados à gasolina comum no exercício de 2004 e disse que a distorção argüida pelo contribuinte foi por ele comprovada, sendo que o encerrante do Bico 08 da gasolina comum, foi efetivamente alterado, em decorrência da “substituição de uma CPU para uso da automação na bomba, passando do valor final de R\$70.956,95 para R\$201.853,64.

Esclareceu que conforme afirmou o autuado no item 19 da sua peça de defesa, as vendas do combustível em referência, tendem a ser dentro de uma quantidade média, o que para o Exercício de 2004, representariam valores na faixa dos 120.000 à 160.000 litros/mês, e que somente no mês março este valor sobe para 305.288 litros, no que tange a quantidade comercializada, indicando tal registro às fls. 50 e 51.

O contribuinte recebeu cópia da informação fiscal do autuante, juntamente com os demonstrativos que reduziram os valores das infrações 1 e 2. O sujeito passivo se pronunciou e reiterou todos os termos da sua defesa, acrescentou que o reconhecimento do autuante sobre as incorreções objeto de revisão demonstrou a ineficácia da autuação.

O autuante por sua vez comprovou que a falha foi provocada por erro do contribuinte na escrituração do seu LMC. No que concordo.

Investigando os elementos acostados ao processo verifiquei que os valores relacionados às infrações 1 e 2, nos exercícios de 2005 e 2006, estão corretos e correspondem aos lançados no Auto, permanecem inalterados.

Entretanto analisando os demonstrativos elaborados pelo autuante após a revisão das operações relacionadas à gasolina comum em 2004, constatei que a diferença em quantidade apurada na infração 1 que era de R\$130.896,70 l, passou para R\$9.076,00 e em termos de valor, de R\$76.665,77 reduziu para R\$4.971,32 . Será excluída do Auto de Infração a importância de R\$71.694,45.

No que se refere à infração 2, no exercício de 2004, a diferença quantitativa de gasolina comum, com efeito, permanece a mesma da infração 1. No entanto o valor lançado, também no exercício de 2004 de R\$24.295,38, foi reduzido para R\$1.575,41. Excluindo-se do Auto de Infração o valor de R\$22.719,97. Ficando as infrações 1 e 2, assim demonstradas:

INFRAÇÃO 1						
Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Aliq %	Multa (%)	Valor Histórico	Valor Real (R\$)
31/12/2004	09/01/2005	88.617,36	17	70	15.064,95	15.064,95
31/12/2005	09/01/2006	79.898,82	17	70	13.582,80	13.582,80
31/12/2006	09/01/2007	30,52	17	70	5,19	5,19
TOTAL						28.652,94



INFRAÇÃO 2						
Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Aliq %	Multa (%)	Valor Histórico	Valor Real (R\$)
31/12/2004	09/01/2005	28.082,83	17	60	4.774,08	4.774,08
31/12/2005	09/01/2006	25.319,94	17	60	4.304,39	4.304,39
31/12/2006	09/01/2007	9,64	17	60	1,64	1,64
<b>TOTAL</b>						<b>9.080,11</b>

Portanto, essa duas infrações são parcialmente subsistentes.

No que se refere à infração 3, está correta a autuação, a multa foi imposta em razão da emissão de notas fiscais de venda a consumidor, em substituição ao ECF (cupom fiscal), em desacordo com a legislação. O sujeito passivo pediu o cancelamento ou a redução da multa. Alegou que o seu percentual de 5% sobre as suas vendas de mercadorias já tributadas por antecipação é muito elevado. Alegou ser injusta, porque está sendo penalizado por ter emitido documento fiscal, e não pela falta de emissão. Disse que não agiu com dolo, fraude ou simulação e que houve boa fé na emissão da nota fiscal D-1 em lugar do cupom fiscal e que por isso pede a redução da multa para 10% do valor originalmente cobrado, servindo como sanção educativa.

Do exame nas peças processuais não restou dúvida que o contribuinte estava obrigado a emitir o cupom fiscal e emitiu outro documento em lugar daquele, considero correta a aplicação da multa de 5% sobre o valor da operação, consoante previsão da alínea “h”, do inciso XIII-A, do artigo 42, da Lei nº 7.014/97.

Os contribuintes usuários de equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) somente estão autorizados a emitir nota fiscal de venda a consumidor ou modelo 1, nos casos de sinistro ou defeito do equipamento, ou por se encontrarem impedidos de emitir o cupom fiscal. O contribuinte não comprovou ter ocorrido qualquer desses eventos em seu estabelecimento, que justificassem a emissão de outro documento em lugar do cupom fiscal.

Entretanto, tendo em vista a redução da multa de 5% para 2%, promovida pela Lei nº 10.847 de 28/11/2007, que alterou a alínea “h”, do inciso XIII-A, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, entendo que no presente caso, deve ser aplicado o preceito disposto na alínea “c”, do art. 106, do Código Tributário Nacional - CTN, que institui a retroatividade benigna nos casos ainda não definitivamente julgados, em que lei tributária impõe a ato ou fato pretérito penalidade menos gravosa que a prevista na lei vigente ao da sua prática.

Assim, ficou reduzida a multa desta infração em comento, para 2%, aplicada sobre os valores das operações de saídas em que o sujeito passivo emitiu outro documento fiscal diverso do que estava obrigado, o valor do débito que era de R\$89.991,58, passa para R\$35.996,70, cujos valores analíticos ficam assim formatados no Auto de Infração:

INFRAÇÃO 3						
Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Aliq %	Multa (%)	Valor Histórico	Valor Real (R\$)
31/01/2004	09/02/2004	389.862,50	0,00	2,00	7.797,25	7.797,25
28/02/2004	09/03/2004	400.717,63	0,00	2,00	8.014,35	8.014,35
30/04/2004	09/05/2004	19.251,76	0,00	2,00	385,04	385,04
31/05/2004	09/06/2004	146.252,97	0,00	2,00	2.925,06	2.925,06
30/06/2004	09/07/2004	11.141,85	0,00	2,00	222,84	222,84
31/07/2004	09/08/2004	32.676,13	0,00	2,00	653,52	653,52
31/08/2004	09/09/2004	5.362,32	0,00	2,00	107,25	107,25
30/09/2004	09/10/2004	6.646,08	0,00	2,00	132,92	132,92
31/10/2004	09/11/2004	8.788,68	0,00	2,00	175,77	175,77
30/11/2004	09/12/2004	64.191,05	0,00	2,00	1.283,82	1.283,82
30/12/2004	09/01/2005	143.254,90	0,00	2,00	2.865,10	2.865,10
31/01/2005	09/02/2005	9.503,91	0,00	2,00	190,08	190,08
28/02/2005	09/03/2005	7.592,83	0,00	2,00	151,86	151,86
31/03/2005	09/04/2005	7.003,75	0,00	2,00	140,08	140,08
30/04/2005	09/05/2005	15.033,23	0,00	2,00	300,66	300,66
31/05/2005	09/06/2005	13.243,28	0,00	2,00	264,87	264,87

30/06/2005	09/07/2005	26.648,38	0,00	2,00	532,97	532,97
31/07/2005	09/08/2005	69.167,90	0,00	2,00	1.383,36	1.383,36
31/08/2005	09/09/2005	8.189,02	0,00	2,00	163,78	163,78
30/09/2005	09/10/2005	8.936,48	0,00	2,00	178,73	178,73
31/10/2005	09/11/2005	8.786,61	0,00	2,00	175,73	175,73
30/11/2005	09/12/2005	10.861,49	0,00	2,00	217,23	217,23
30/12/2005	09/01/2006	20.806,73	0,00	2,00	416,13	416,13
31/01/2006	09/02/2006	29.445,96	0,00	2,00	588,92	588,92
28/02/2006	09/03/2006	41.834,17	0,00	2,00	836,68	836,68
31/03/2006	09/04/2006	29.959,12	0,00	2,00	599,18	599,18
30/04/2006	09/05/2006	32.624,97	0,00	2,00	652,50	652,50
31/05/2006	09/06/2006	99.889,98	0,00	2,00	1.997,80	1.997,80
30/06/2006	09/07/2006	100.368,04	0,00	2,00	2.007,36	2.007,36
31/07/2006	09/08/2006	6.179,55	0,00	2,00	123,59	123,59
31/08/2006	09/09/2006	2.432,53	0,00	2,00	48,65	48,65
30/09/2006	09/10/2006	8.089,18	0,00	2,00	161,78	161,78
31/10/2006	09/11/2006	4.699,17	0,00	2,00	93,98	93,98
30/11/2006	09/12/2006	9.468,85	0,00	2,00	189,38	189,38
30/12/2006	09/01/2007	1924,21	0,00	2,00	18,48	18,48
<b>TOTAL</b>						<b>35.996,70</b>

No que concerne à infração 4, que cuida da falta de emissão de notas fiscais correspondentes às operações de saídas mercadorias não tributáveis, sendo aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$150,00, a penalidade aplicável ao caso é de R\$50,00, haja vista que em tais situações a multa não é aplicada por exercício, mas, pelo fato em si, em razão na natureza contínua da ação fiscal. Assim, este item da autuação é parcialmente subsistente, com a aplicação da multa no valor de R\$50,00.

Quanto à infração 5, a obrigação de escrituração e a encadernação de livros fiscais é uma exigência decorrente da própria norma, por isso está correto o procedimento do autuante em aplicar a multa de R\$140,00, em razão do descumprimento dessa obrigação acessória. Infração mantida.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **146468.0078/07-7**, lavrado contra **GALÊS COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$37.733,05**, acrescido das multas de 60% sobre R\$9.080,11 e de 70% sobre R\$28.652,94, previstas no art. 42, II, “d”, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias, totalizando R\$36.186,70, previstas nos incisos XIII-A, “h”, XVIII “b”, e XXII do art. 42 da supracitada lei, e dos acréscimos moratórios, na forma estabelecida pela Lei nº 9.837/05.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de fevereiro de 2009.

ARIVALDO DE SOUZA PEREIRA – PRESIDENTE

FRANCISCO ATANÁSIO DE SANTANA – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADOR