

**A. I. Nº** - 269130.0008/19-0  
**AUTUADO** - CARLOS RODRIGUES DE SANTANA  
**AUTUANTE** - MIRIAM BARROSO BARTHOLO  
**ORIGEM** - DAT SUL / INFAZ OESTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 27/04/2022

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0039-03/22-VD

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO DO ICMS. NULIDADE. Vício insanável. O ajuste realizado pela Autuante, em sede de diligência, apurou valor remanescente de forma dúbia e imprecisa, trazendo insegurança no *quantum debeatur* da base impositiva do tributo. Infração NULA. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 13/03/19, exige crédito tributário no valor total de R\$ 90.610,87, acrescido da multa de 60%, em razão do cometimento da Infração 01 - 06.02.01 - Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras Unidades da Federação, e destinadas a consumo do estabelecimento nos meses de janeiro a dezembro de 2016, janeiro a junho e outubro de 2017. Demonstrativo às 12 a 17 e CD à fl. 18.

Consta como complemento que “1 - Inicialmente é importante salientar que apenas os arquivos XML são a nota fiscal eletrônica. As Danfes são apenas a representação gráfica do arquivo, de modo que apenas os primeiros podem ser considerados documentos fiscais; 2 - Todas as tabelas completas podem ser encontradas no CD de arquivos magnéticos que completa esse auto de infração; 3 - Hoje em dia, a manipulação das informações se dá precipuamente de modo eletrônico. Sendo assim, quando as tabelas apresentarem muitas páginas ou colunas, imprime-se apenas a primeira página para efeito ilustrativo; 4 - A empresa recebe cópia do processo. O original permanece na Inspeção, para onde o contribuinte deve se dirigir em caso de alguma dúvida; 5 - As tabelas em anexo estão organizadas em dois períodos: 2015, 2016 e 2017; 6 - A fiscalização verificou a existência das seguintes infrações: deixou de recolher o DIFAL referente a produtos de uso e consumo”.

O Impugnante, por intermédio de seu patrono com procuração à fl. 33, apresenta defesa, fls. 21 a 25, na qual, depois de assinalar sua tempestividade e reproduzir o teor da acusação fiscal, articula as argumentações a seguir resumidas.

Ao tratar do mérito, afirma ser sabido que o lançamento tributário não se afasta do conceito de ato administrativo, cujos elementos constituem pressupostos necessários para a sua validade. Aliado à competência, forma, objeto e finalidade, assinala que o motivo é um dos elementos cuja não observância acarreta a invalidade do ato por estar contaminado pelo vício de ilegalidade.

Declara ser inaceitável no Direito Público a prática de ato administrativo/lançamento sem que o Fisco tenha tido, para tanto, razões de fato ou de direito, responsáveis pela emissão da vontade.

Continua destacando que, por se tratar de função vinculada, cabe à Administração verificar a existência, no mundo real, dos fatos previstos na norma tributária ensejadora do lançamento, promovendo o seu perfeito enquadramento para efeito de aplicação da sanção.

Frisa que a presente autuação foi lavrada exclusivamente através de fiscalização realizada através do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED. Revela que tal sistema foi criado pelo governo federal para o recebimento de informações fiscais e contábeis das empresas, uma verdadeira plataforma para envio das obrigações acessórias para o fisco.

Revela que o SPED é composto por projetos distintos: Escrituração Contábil Digital (SPED Contábil), Escrituração Fiscal Digital - SPED Fiscal e a Nota Fiscal Eletrônica - NF-e. Menciona que, por meio deles é realizada uma integração entre as três esferas governamentais fiscalizatórias (federal, estadual e municipal).

Observa que o Autuante deixou de observar que 90% das mercadorias adquiridas para uso e consumo são combustíveis utilizados em seus caminhões.

Prossegue esclarecendo que na hipótese de aquisição, principalmente de óleo diesel, por contribuinte localizado em território baiano, para consumo próprio do estabelecimento, a responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquotas devido ao Estado da Bahia será do remetente do produto, na forma prevista no Convênio ICMS nº 110/2007, o que foi efetivamente realizado pelo remetente, como atestam as notas fiscais relacionadas na planilha em anexo.

Arremata assinalando restar evidenciado que a presente autuação é improcedente, já que não existe configuração de qualquer ilegalidade perpetrada que deixou de recolher o diferencial de alíquotas do óleo diesel consumido, uma vez que tal obrigação é do remetente da mercadoria, em conformidade com o Convênio ICMS nº 110/2007.

Menciona que restou demonstrado que não deixou de recolher o diferencial de alíquotas do óleo diesel consumido, uma vez que tal obrigação é do remetente da mercadoria, em conformidade com o Convênio ICMS nº 110/2007.

Registra que as planilhas em anexo, atestam, em relação às demais mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, foram lançadas e recolhida a diferença entre as alíquotas internas e interestaduais normalmente em sua apuração mensal.

Conclui pugnando pela insubsistência/improcedência do Auto de Infração.

A Autuante presta informação fiscal, fls. 61 a 62, demonstrativo à fl. 63, articulando as ponderações a seguir sintetizadas.

Observa que o Autuado afirma ser o Auto de Infração improcedente, uma vez que observou que na lista de itens autuados há uma grande quantidade de óleo diesel e que esta mercadoria está elencada na substituição tributária de modo que não cabe cobrança de DIFAL.

Frisa que o Autuado também afirma que aos demais valores de DIFAL já foram recolhidos pela empresa, como pode ser visto no registro E111, requerendo a improcedência do Auto de Infração.

Afirma que o Autuado tem razão quando se queixa de o óleo diesel arrolado no levantamento fiscal haver entrado na listagem de itens sujeitos a DIFAL.

Esclarece que elaborou uma nova planilha de apuração excluindo o produto óleo diesel, que acosta à fl. 63, na qual consta o valor remanescente de R\$168,44.

Explica que os novos valores foram, então, pareados com os valores relativos a DIFAL encontrados no registro E111 das EFDs.

Conclui destacando que, diante da diminuta diferença verificada, a fiscalização solicita que o Auto de Infração seja considerado nulo.

Intimado a tomar ciência do teor da informação fiscal prestada pela Autuante, o Defendente se manifesta acerca da informação fiscal, fls. 68 e 69, destacando que a Autuante reconheceu que a obrigação de recolher o diferencial de alíquota é do remetente em conformidade com o Convênio ICMS nº 110/2007.

Registrou que as planilhas juntadas à defesa atestam terem as demais mercadorias arroladas no levantamento fiscal sido lançadas em sua escrita fiscal e recolhida a diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, normalmente em sua apuração mensal e reiterou seu pedido pela insubsistência da autuação.

A Autuante presta nova informação fiscal às fls. 74 e 75, asseverando que, diante do diminuto valor remanescente apurado, volta a solicitar que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Na sessão de Julgamento foi realizada sustentação oral por videoconferência pelo advogado, Dr. Marcos Lenin Pamplona Barbosa – OAB/BA 22.798.

## VOTO

Da análise dos elementos que compõem o PAF, de início, constato que o lançamento está fundamentado em expressa disposição legal, sendo que a infração está lastreada no RICMS-BA/12, bem como na Lei 7.014/96, não vislumbrando, deste modo, qualquer violação aos princípios da legalidade, da equidade, da verdade material e da proporcionalidade.

No mérito o presente Auto de Infração cuida do cometimento pelo autuado da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras Unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento nos meses de janeiro a dezembro de 2016, janeiro a junho e outubro de 2017, consoante Demonstrativo às fls. 12 a 17 e CD à fl. 18.

Em suas razões de Defesa, o Autuado pugnou pela improcedência da autuação, aduzindo que a Autuante não observou que 90% das mercadorias adquiridas para uso e consumo são combustíveis utilizados em seus caminhões. Explicou que nas aquisições interestaduais de óleo diesel, por contribuinte localizado em território baiano, para consumo próprio do estabelecimento, a responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquotas devido ao Estado da Bahia será do remetente do produto, na forma prevista no Convênio ICMS nº 110/2007, o que foi efetivamente realizado pelo remetente, como atestam as notas fiscais que anexou aos autos. Em relação às demais mercadorias adquiridas de outras Unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, sustentou que foram lançadas e recolhida a diferença entre as alíquotas internas e interestaduais normalmente em sua apuração mensal.

Ao proceder a informação fiscal, a Autuante declarou que assiste razão ao Impugnante em relação à inclusão das operações com óleo diesel na listagem de itens sujeitos à DIFAL. Apresentou novo demonstrativo excluindo as aquisições de óleo diesel, destacando que os novos valores foram pareados com os valores relativos à DIFAL constantes do Registro E111 das EFDs, que resultou no débito remanescente no valor de R\$ 168,44.

Pugnou pela nulidade do Auto de Infração, diante da diminuta diferença remanescente.

Em nova informação fiscal acerca da manifestação do Impugnante acerca da primeira informação fiscal que reiterou todas as alegações defensivas, a Autuante reafirmou seu pleito para que o Auto de Infração fosse julgado insubsistente ou improcedente.

Depois de examinar as peças que integram os presentes autos, constato que de fato assiste razão ao Autuado, no tocante às aquisições interestaduais de óleo diesel para utilização em seus caminhões, haja vista que o Convênio ICMS nº 110/2007, atribui ao remetente a condição de sujeito passivo por substituição tributária, *in verbis*:

*“Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, relacionados no Anexo VII do Convênio ICMS 142/18, de 14 de dezembro de 2018, situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos*

*[...]*

*III - em relação ao ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual incidente sobre as operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes destinados ao uso e consumo do destinatário contribuinte do imposto;”*

Portanto, entendo que a Autuante procedeu corretamente, depois de verificar o registro E111 da EFD do Autuado, ao excluir do levantamento fiscal as operações atinentes ao item óleo diesel, conforme demonstrativo que colacionou à fl. 63, no qual remanesce a falta de recolhimento da DIFAL no valor de R\$ 168,44.

Entretanto, discordo do entendimento esposado pela Autuante, no sentido de que pela insignificância do valor remanescente, a autuação deveria ser julgada nula ou insubsistente. Eis que o crédito tributário, independentemente do seu valor, é indisponível.

Assim, nos termos expendidos, deveria o presente Auto de Infração ser julgado parcialmente procedente no valor remanescente de R\$ 168,44.

No entanto, ao compulsar o novo demonstrativo elaborado pela Autuante, verifico que a apuração da falta de recolhimento da DIFAL levada a efeito pela Autuante, ao proceder a exclusão das operações de aquisição interestadual de óleo diesel, não foi efetuada nota por nota, o que impossibilita a identificação exata do período em que ocorrera o fato gerador. Isto porque o valor remanescente apurado pela Autuante decorreu tão-somente do confronto entre os valores totais recolhidos pelo Defendente a título de DIFAL no período fiscalizado, e os lançamentos totais na escrituração no Registro E111 da EFD.

Considerando que o §2º, do art. 39 do RPAF-BA/99, determina quando expressamente é possível considerar o tributo devido no último mês do período fiscalizado, *in verbis*:

*Art. 39. O Auto de Infração conterá:*

*[...]*

*IV - o demonstrativo do débito tributário, discriminando, em relação a cada fato:*

*a) a data da ocorrência do cometimento ou do fato gerador e a data em que deveria ocorrer o pagamento, se diferente daquela;*

*b) a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo ou do acréscimo tributário, dispensada essa indicação nos casos de imposto lançado, mas não recolhido, antecipação tributária e outras situações em que o valor a ser pago não resulte precisamente de uma base de cálculo específica, devendo, nesse caso, ser feita a demonstração do critério adotado na apuração do valor exigido;*

*[...]*

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

No presente caso, o demonstrativo do débito remanescente apurado deveria discriminar em quais períodos ocorrera cada fato gerador.

Assim, resta patente nos autos que o débito apurado de forma dúbia e imprecisa traz insegurança na determinação do *quantum debeatur*, inquinando de nulidade do lançamento, conforme disposto na alínea “a”, do inciso IV, do art. 18 do RPAF-BA/99.

Diante dos fatos levantados no processo, recomendo à Autoridade Fazendária competente, avaliar a necessidade de realização de novo procedimento fiscal a salvo da falha identificada.

Ante o exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **269130.0008/19-0**, lavrado contra **CARLOS RODRIGUES DE SANTANA**.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 06 de abril de 2022.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – JULGADORA