

PROCESSO - A. I. Nº 279757.0110/20-1
RECORRENTE - LARCO COMERCIAL DE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0085-03/24-VD
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 18.07.2025

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0144-11/25-VD**

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal; **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. FALTA DE RECOLHIMENTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. Os cálculos foram refeitos, mediante revisão efetuada pelo Autuante, ficando reduzido o débito originalmente apurado. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se Recurso Voluntário interposto contra a decisão proferida pela 3ª JF, nos termos do art. 169, inc. I, alínea “b” do RPAF/99, que, conforme o Acórdão JF nº 0085/03-24-VD, julgou Parcialmente Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 30/12/2020 para exigir o crédito tributário de R\$ 49.343,90, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 04.05.08: Falta de recolhimento do ICMS na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2015).

Operações com BIODIESEL B100 – ONU 3082 III CL 9 GR 90 e ETANOL ANIDRO COMBUSTÍVEL – ONU 1170 II C, beneficiadas pelo diferimento do imposto na forma do art. 286, inc. XIV, do RICMS/2012. Valor do débito: R\$ 27.601,01.

Infração 02 – 04.05.09: Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado (2015).

Operações com BIODIESEL B100 – ONU 3082 III CL 9 GR 90 e ETANOL ANIDRO COMBUSTÍVEL – ONU 1170 II C, beneficiadas pelo diferimento do imposto na forma do art. 286, inc. XIV, do RICMS/2012. Valor do débito: R\$ 21.742,89.

A Junta de Julgamento Fiscal, conforme acórdão, fls. 242 a 255, concluiu serem Parcialmente Procedentes as infrações, diante das seguintes considerações:

VOTO

Preliminarmente, o Autuado suscitou a nulidade do presente Auto de Infração, alegando não recebeu as cópias dos demonstrativos que fundamentaram o cálculo do imposto devido, caracterizando cerceamento ao direito de defesa, devendo ser fulminado de nulidade o lançamento fiscal, afirmando que restou prejudicado o exercício

constitucional do contraditório.

Embora o Autuante tenha afirmado que todos os demonstrativos que integram a autuação fiscal foram entregues, tanto em partes impressas, quanto em mídia, cuja cópia encontra-se à fl. 20, e o documento à fl. 08 comprova a entrega dos demonstrativos, essa 3ª Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em diligência solicitando que a repartição fiscal intimasse o autuado e lhe fornecesse cópias dos demonstrativos que lastrearam o presente lançamento (fls. 08 a 20), com a indicação do prazo de **SESSENTA DIAS** para se manifestar, **REABRINDO O PRAZO DE DEFESA**. A intimação foi realizada, conforme fl. 63 do PAF, por meio de Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e. Portanto, houve saneamento do Auto de Infração quanto a eventual incorreção alegada pelo Defendente, e concedido novo prazo de defesa.

Rejeito a preliminar de nulidade, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando parcelas que entende serem computadas com inconsistências, se referindo ao levantamento fiscal. Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de nova diligência fiscal, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, “a”, do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos, considerando que o Autuante fez o levantamento fiscal em atendimento à solicitação dessa Junta de Julgamento Fiscal. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, as infrações 01 e 02 serão analisadas conjuntamente, considerando que se referem ao levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre as diferenças apuradas em relação às mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

(...)

O Defendente alegou que o Autuante misturou vários conceitos tributários de produtos diferidos (álcool anidro e biodiesel B 100), como também, elegeu o Autuado na condição de substituto tributário, quando a própria legislação do ICMS elege a Refinaria de Petróleo nos termos do art. 8º, IV da Lei 7.014/96, que reproduziu. Disse que os graves equívocos cometidos pela Fiscalização fulminaram a cobrança do ICMS e levam à impropriedade total da peça acusatória.

O Autuante esclareceu que o Autuado exerce a atividade econômica de distribuidor de combustíveis, adquire Etanol Anidro e Biodiesel B100 e processa a mistura no seu estabelecimento, obedecendo padrões definidos pela ANP, “produzindo” Gasolina C a partir da Gasolina A, adquirida da Refinaria, e Diesel S-10 ou S-500, a partir do Diesel puro também adquirido em refinaria.

O art. 286, XV do RICMS-BA/2012, mencionado pelo Autuante, prevê o diferimento do lançamento do ICMS nas entradas decorrentes de importação do exterior de álcool etílico anidro, efetuadas por qualquer importador, e deste para estabelecimento distribuidor de combustíveis:

Art. 286. É diferido o lançamento do ICMS: (...)

XV - nas entradas decorrentes de importação do exterior de álcool etílico anidro, efetuadas por qualquer importador, e deste para estabelecimento distribuidor de combustíveis, como tal definido pela Agência Nacional do Petróleo (ANP), para mistura com gasolina; (...)

§ 2º As hipóteses de diferimento previstas neste artigo encerram na saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização, exceto em relação às hipóteses a seguir indicadas, cujo encerramento ocorrerá na entrada dos produtos no estabelecimento:

Observe que na realização de levantamento quantitativo de estoques são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período ou exercício, tendo como referências o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário. No mencionado levantamento é cumprido um roteiro de Auditoria Fiscal, que pode ser realizada através de contagem física ou físico-documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista.

Em relação às operações com diferimento do ICMS, vale reproduzir dispositivos da Lei 7.014/96, que tratam dessa matéria.

Lei 7.014/96:

Art. 7º Dar-se-á o diferimento quando o lançamento e o pagamento do imposto incidentes sobre determinada operação ou prestação forem adiados para uma etapa posterior, atribuindo-se a responsabilidade pelo pagamento do imposto diferido ao adquirente ou destinatário da mercadoria, ou ao usuário do serviço, na condição de sujeito passivo por substituição vinculado a etapa posterior.

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, salvo disposição em contrário, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I - da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço;

II - da saída subsequente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

I - o contribuinte que efetuar saída de mercadorias destinadas a outro não inscrito ou desabilitado no Cadastro, desde que as tenha recebido sem a cobrança antecipada do imposto;

II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;

III - o distribuidor de energia elétrica, gás natural, lubrificantes derivados ou não de petróleo e outros produtos da indústria química;

IV - o industrial ou extrator dos seguintes produtos:

a) combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo;

b) gases derivados de petróleo.

V - o contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal;

VI - o depositário, a qualquer título, em relação a mercadoria depositada por contribuinte;

§ 1º Poderá ser atribuída responsabilidade ao distribuidor pelo recolhimento das diferenças do imposto devido, quando retido a menos pelo industrial ou extrator, relativo às operações com combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo e com gases derivados de petróleo, na forma como dispuser o regulamento.

O art. 150, § 7º da Constituição Federal estabelece que a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente. Neste caso, a lei elege uma terceira pessoa para cumprimento da obrigação tributária, em lugar do contribuinte natural. Em síntese, a substituição tributária pode ocorrer em três situações ou modalidades.

A substituição tributária por diferimento corresponde à postergação do lançamento e do pagamento do imposto, e o Defendente reconhece esta condição, ao afirmar que o álcool anidro e o biodiesel são diferidos em todas as etapas do produto, inclusive em operações interestaduais e de importações e se encerra no momento da mistura desse produto pela Distribuidora de Combustíveis com a Gasolina A ou Óleo Diesel puro, produzido pela Refinaria Petrobrás, nos termos do Convênio ICMS nº 110/07.

Observe que no levantamento quantitativo em que se apure omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve ser exigido o imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário e o imposto devido por antecipação tributária, conforme art. 10 da Portaria 445/98, o que foi efetuado nas infrações 01 e 02 do presente lançamento.

Portanto, no caso em exame, o autuado, na condição de distribuidor de combustível, mercadoria enquadrada por lei no regime de substituição tributária por diferimento, é obrigado ao recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário do imposto apurado mediante levantamento quantitativo de estoques.

Vale salientar que o art. 128 do CTN, estabelece que a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, atribuindo ao contribuinte, em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.

Por outro lado, a lei atribui a responsabilidade por solidariedade ao Autuado, conforme previsto no art. 6º, inciso XVI da Lei 7.014/96, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a verificação e declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99.

Na manifestação apresentada (fls. 130/137 do PAF), o Defendente alegou que em relação ao saldo inicial do estoque encontra-se na planilha elaborada, livro de inventário contendo o estoque final de dezembro de 2014 e

dezembro 2015 e relatórios do sistema anexados aos autos. (Doc.02 – fl. 170 do PAF)

Observo que no mencionado Doc.02 (fl. 170 do PAF) se encontram duas planilhas denominadas “POSICÃO DO ESTOQUE” em 31/12/2014 e 31/12/2015, planilhas emitidas em 13/03/2023. Também constam as cópias do Registro de Inventário manuscrito, indicando as quantidades de combustíveis.

A Escrituração Fiscal Digital – EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. A EFD substitui livros fiscais.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros, e não se admite escrituração de livros fiscais fora do ambiente digital e não é legítimo retificar a EFD, estando o contribuinte sob ação fiscal ou após sua conclusão.

Na Informação Fiscal de fls. 174 a 178, em atendimento à diligência encaminhada por essa Junta de Julgamento Fiscal, o Autuante afirmou que foi considerado na diligência o saldo de estoque em 31/12/2014 escriturado pelo Autuado no livro Registro de Inventário Mod. 5 e registro de controle de materiais, apresentados, cujo valor confere com o declarado na DMA.

Esclareceu, ainda, que os ganhos considerados foram ajustados de acordo com a tabela “FATORES DE CONVERSÃO, DENSIDADES E PODERES CALORÍFICOS INTERIORES”, fl. 19, divulgada pela ANP.

Revelou que o saldo do estoque em 31/12/2015 é o declarado pelo Autuado no Bloco H da sua Escrituração Fiscal Digital (EFD), regularmente transmitida para a base de dados da SEFAZ. Após as correções, o demonstrativo de débito foi retificado, conforme quadro abaixo.

Infração 01 - 004.005.008

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Alíquota	Valor Histórico	Diligência 3ª JFJ
31/12/2015	31/12/2015	76.352,56	27%	20.615,19	1.975,23
31/12/2015	31/12/2015	41.093,06	17%	6.985,82	5.580,75
TOTAL				27.601,01	7.555,98

Infração 02 - 004.005.009

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Alíquota	Valor Histórico	Diligência 3ª JFJ
31/12/2015	31/12/2015	17.838,47	17%	3.032,54	2.422,60
31/12/2015	31/12/2015	69.297,59	27%	18.710,35	1.792,72
TOTAL				21.742,89	4.215,32

Constato que embora a Defesa não tenha acatado a revisão efetuada, não foram trazidos aos autos outros elementos para se opor aos novos valores do lançamento, o que motivou a redução do débito originalmente apontado no Auto de Infração, conforme apurado pelo Autuante.

Na manifestação apresentada, o Defendente ressaltou que no diferimento, ocorre uma postergação do lançamento e do recolhimento do imposto. O fato gerador já ocorreu, mas a administração fazendária prefere que haja um deslocamento no tempo para o recolhimento posterior do imposto.

Disse que a exigência do imposto de um produto diferido é completamente inoportuna, uma vez que se trata de uma substituição tributária regressiva, e somente é devido se a destinação do produto for para outra finalidade que não a mistura com a gasolina A ou óleo diesel pela Distribuidora de combustíveis.

Vale ressaltar que em se tratando de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sem comprovação de sua origem, e não tendo o autuado comprovado que o imposto foi pago, concluo que não se está exigindo o imposto outra vez e sim o que deixou de ser pago em relação às quantidades apuradas sem comprovação da aquisição e, sendo assim, não se pode alegar exigência do imposto em duplicidade. Caracterizada, portanto, a irregularidade apurada nas duas infrações.

No caso em exame, nos moldes como foram apuradas e descritas as infrações, é correta a acusação fiscal, relativamente à exigência do imposto por responsabilidade solidária e por antecipação tributária, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Acato os novos demonstrativos elaborados pelo Autuante na diligência fiscal, considerando que ainda foi constatado no exercício fiscalizado, que houve omissão de entradas de mercadorias tributáveis através de levantamento quantitativo de estoques, por isso, é devido o imposto apurado.

O Defendente alegou, ainda, que foi aplicada multa em percentual nitidamente confiscatório, em afronta direta às garantias constitucionais do cidadão contribuinte, configurando-se, com esta atuação, típica violação aos direitos mais básicos assegurados pela Constituição Federal.

Em relação às multas, sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, referente, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. Neste caso, concordo com os percentuais da multa, de 60% e 100%, conforme estabelece o art. 42, incisos II, “d” e III, da Lei 7.014/96. Este Órgão Julgador não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como, não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

Notificado da decisão da JJF, o sujeito passivo ingressou com o Recurso Voluntário, fls. 265 a 284, no qual inicialmente arguiu nulidade do Auto de Infração sob a alegação de estar o mesmo contaminado por vícios materiais desde a sua constituição e haver flagrante equívoco no critério da regra-matriz de incidência tributária.

Aduz que na apuração das infrações, houve um equívoco quanto ao critério quantitativo (alíquota), restando caracterizado vício material do lançamento.

Explica que a regra matriz de incidência tributária possibilita definir o fato jurídico tributário, delimitando sua hipótese, a identificação da obrigação tributária para determinar os critérios de identificação do fato jurídico tributário e demarcar o alcance da incidência normativa, possibilitando o controle da legalidade e constitucionalidade.

Pontua que no presente caso, o Fiscal aplicou a alíquota de 27% sobre base de cálculo de R\$ 76.352,56 nas operações com o AEAC e de 17% sobre a base de cálculo de R\$ 41.093,06 do Biodiesel B100, nas infrações 01e 02.

Enfatiza que a alíquota de 27% é aplicada nas operações com Gasolina C resultante da mistura 73% de gasolina A mais 27% de AEAC, enquanto a alíquota de 17% se aplica nas operações com Óleo Diesel S10 ou S500 resultante da mistura, à época (2015) de 90% de Óleo Diesel mais 10% de Biodiesel B100.

Salienta que a autuação ocorreu exclusivamente com base em levantamento quantitativo de estoque do Álcool Etanol Anidro Combustível (AEAC) e Biodiesel B100 e não houve cobrança do imposto sobre a mistura da Gasolina C e do Óleo Diesel B100.

Aponta que o próprio autuante reconheceu o fato em uma das suas manifestações e a Lei nº 7.014/96, no seu art. 16, inc. II, determina que a alíquota aplicável para as operações com AEAC é de 25% e o art. 266 do RICMS/2012 determina que seja aplicada a alíquota de 12% nas operações com Biodiesel. Portanto, o vício material decorreu de equívoco na aplicação da regra de incidência do tributo lançado.

Nesse sentido, traz ementas de julgados pelo CARF, pelo Tribunal Regional Federal - TRF 4, assim como pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal - TJDF.

Ressalta a importância de se observar nos lançamentos o que prescreve o art. 142 do CTN. Assim, os equívocos que ensejam a nulidade por vício material, são matérias de ordem pública, o que justifica a nulidade do Auto de Infração.

Destaca como outro erro do lançamento, o enquadramento legal das infrações, tendo em vista que o Fiscal considerou o AEAC e o Biodiesel B100, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Porém, esses produtos, não estão enquadrados, apenas fazem parte do regime, quando são combinados com a Gasolina A e com o Óleo Diesel puro. Caso contrário, são tributados pelo regime normal.

Frisa que no Anexo 1 ao RICMS/12, vigente em 2015, no item 16, que estabelece os produtos enquadrados na substituição ou antecipação tributária, o AEAC e o Biodiesel B100 não estão relacionados.

Transcreve o art. 286 do RICMS/2012, a Cláusula 21ª, § 4º do Convênio ICMS 110/07 e ressalta que o regime da substituição tributária incide tão somente na mistura dos produtos AEAC e Biodiesel B100 para formação da Gasolina C e Óleo Diesel S10 ou S500, não há antecipação ou diferimento nas operações com os produtos autuados.

Discorre sobre as operações com o Biodiesel até 2022, relata que as refinarias da Petrobrás concentravam as compras de todo biodiesel produzido no Brasil apropriando-se dos créditos fiscais. Todavia, tal operação era meramente escritural.

Explica que as Refinarias da Petrobrás adquiriam o biodiesel produzido pelas usinas de biodiesel com tributação, apropriavam o crédito fiscal e as distribuidoras de combustíveis, responsáveis pela mistura com o Óleo Diesel recebiam o produto com diferimento das usinas produtoras e quando adquiriam o Óleo Diesel puro, as refinarias tributavam os dois produtos de forma conjunta: Óleo Diesel e Gasolina pelo regime da substituição tributária.

Relata o fluxo do biodiesel à época dos fatos fiscalizados, para demonstrar o seu entendimento de porquê não cabe a exigência de imposto por retenção do autuado:

- a) **Usina Produtora:** (i) operação 1: produz o biodiesel e vende com diferimento para as distribuidoras de combustíveis na Bahia, emite duas notas fiscais, uma nota de simples remessa para as distribuidoras de combustíveis com diferimento e outra tributada para a refinaria com 12%; e (ii) operação 2: produz o biodiesel e vende para qualquer adquirente na Bahia (excluindo distribuidoras de combustíveis), tributando normalmente com carga tributária de 12%;
- b) **Refinaria Petrobrás:** se apropria do crédito fiscal do Biodiesel B100 e nas vendas do Óleo Diesel puro para as distribuidoras de combustíveis, tributa pelo regime da substituição tributária o produto na mistura Óleo Diesel puro mais Biodiesel;
- c) **Distribuidoras de Combustíveis:** adquire o biodiesel das usinas produtoras com diferimento e o Óleo Diesel puro da Petrobrás já tributada com os dois impostos (próprio e por substituição tributária) e procede a mistura com base nos percentuais fixados pela ANP.

Ressalta que essas operações têm como base legal o art. 266 do RICMS/BA e o Convênio ICMS 110/07.

Salienta que o Álcool Anidro está sujeito ao regime da substituição tributária para trás (diferimento), ou seja, há uma postergação do recolhimento do imposto para o momento da mistura com a Gasolina A, cuja responsabilidade é da distribuidora, ou seja, se a destinação for diversa da mistura com a Gasolina A, o ICMS deverá ser exigido normalmente, mas não há que se exigir imposto por antecipação tributária, tendo em vista que a distribuidora de combustíveis não é responsável tributária pela retenção do imposto sobre o Álcool Anidro nas subsequentes saídas.

Acrescenta que no caso do AEAC a operação é diferente na sua operacionalização, mas semelhante às operações com biodiesel:

- a) **Usinas de Álcool:** (i) operação 1: produz o Álcool Anidro e vende com diferimento para as distribuidoras de combustíveis na Bahia, emite uma nota de simples remessa para as distribuidoras de combustíveis com diferimento; e (ii) operação 2: produz o Álcool Anidro e vende para qualquer adquirente na Bahia (excluindo distribuidoras de combustíveis), tributando normalmente à 25%, conforme art. 16, inc. II, alínea “c”, letra “e” do RICMS/2012;
- b) **Refinaria Petrobrás:** nas vendas da Gasolina A para as distribuidoras de combustíveis, tributa o produto na mistura Gasolina pura mais Álcool Anidro;
- c) **Distribuidoras de Combustíveis:** adquire o Álcool Anidro das usinas produtoras com diferimento e a Gasolina pura da refinaria, já tributada com os dois impostos (próprio e por substituição tributária) e procede a mistura com base nos percentuais fixados pela ANP.

Conclui que na ocorrência de suposta omissão de entrada ou de saída de Álcool Anidro e Biodiesel, o diferimento se encerra e a distribuidora de combustíveis é obrigada a recolher o imposto incidente na operação. Entretanto, não há que se falar em retenção pelas saídas ou antecipação pelas entradas.

Explica que essas são as razões por que as supostas omissões não são de Gasolina C ou Óleo Diesel S10 ou S500, que são produtos misturados.

Ressalta que qualquer mercadoria sujeita ao regime do diferimento, havendo omissão de saída ou de entrada, a cobrança do imposto recai apenas sobre o valor do produto não se aplicando a substituição tributária para frente, seja por antecipação ou por retenção. Portanto, o erro quanto ao enquadramento legal da infração gera a nulidade do Auto de Infração por vício material.

Reproduz ementas de julgados no TJ/SP e no TRF 3, sobre a matéria.

Salienta que a lavratura deste Auto de Infração não é tão simples quanto fez parecer o Fiscal e explica que a exigência extrapolou o limite do razoável ao cobrar ICMS em relação às operações subsequentes de supostas omissões apuradas de Álcool Anidro e Biodiesel, para as quais argumenta que no que se refere ao AEAC, em simplório exemplo, o levantamento correto seria o seguinte:

- 1) Apurar toda a entrada de Gasolina A em 2015 adquiridas da Refinaria, lembrando que nestas operações a Refinaria já tributou a gasolina C (ICMS sobre a Gasolina A mais o ICMS sobre o AEAC);
- 2) Para cada litro de Gasolina A adquirida, considerar que 27% representam AEAC já tributado;
- 3) Apurar a entrada de AEAC do exercício;
- 4) Retirar a quantidade que já foi tributada pela Refinaria;
- 5) Apurar a diferença entre os itens 3 e 4 e verificar se a quantidade remanescente do AEAC foi vendida com ou sem nota fiscal, cuja alíquota será de 25%.

Quanto ao Biodiesel B100, indica a sequência a ser seguida:

- 1) Apurar o total de entrada do Óleo Diesel em 2015, adquiridas da Refinaria, lembrando que nestas operações a Refinaria já projetou e tributou o Óleo Diesel S10 ou S500, igual ao ICMS sobre o Diesel puro mais o ICMS sobre o Biodiesel diferido;
- 2) Considerar que para cada litro de óleo diesel puro adquirido, a Refinaria projetou que 10%, corresponde a Biodiesel;
- 3) Apurar toda a entrada de Biodiesel em 2015;
- 4) Comparar as entradas de Óleo Diesel já tributado pela Refinaria e Biodiesel adquirido pelo distribuidor;
- 5) Apurar se houve omissão de entrada.

Por fim, requer que seja declarada a nulidade do Auto de Infração em razão da ocorrência de vício material: *(a)* com relação às alíquotas aplicadas; e *(b)* devido ao enquadramento legal da infração.

E, no mérito, que o Auto de Infração seja: *(a)* convertido em diligência ou perícia, por Fiscal estranho ao feito, para revisão das quantidades apuradas que culminaram nas supostas omissões de entrada; e *(b)* julgado improcedente.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo sujeito passivo no sentido de modificar a decisão da Primeira Instância que julgou o Auto de Infração Parcialmente Procedente, lavrado para exigir o ICMS devido pelo contribuinte na condição de responsável solidário (infração 01) e por antecipação tributária do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido (infração 02), por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, sem o registro das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.

O levantamento quantitativo foi circunscrito ao exercício de 2015 e examinou dois itens de mercadorias: Biodiesel B100 e Etanol Anidro Combustível, ambos, segundo os autuantes informaram, tiveram entradas no estabelecimento desacompanhadas de documento fiscal e sem o

registro das entradas, beneficiadas pelo diferimento do imposto na forma do art. 286, inc. XIV, do RICMS/2012.

O sujeito passivo é contribuinte do ICMS, inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal e explora a atividade econômica principal de CNAE-Fiscal 4681-8/01 - Comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e derivados de petróleo, exceto lubrificantes, não realizada por transportador retalhista (TRR), além da fabricação de produtos do refino de petróleo e prestação de serviços de transportes.

A decisão de primeira instância, proferida por unanimidade, acolheu parcialmente a exigência, após a realização de diligência que resultou na retificação dos valores lançados, fixando o crédito tributário final em R\$ 11.771,30, com aplicação de multas de 60% e 100%, conforme a infração cometida.

No Recurso Voluntário, o sujeito passivo suscitou preliminares de nulidade do lançamento por suposta existência de vício material, além de questões de mérito e pedido de nova diligência.

Passo inicialmente à análise das preliminares de nulidade.

Quanto a alegação de vício material, na qual a Recorrente sustentou que as alíquotas utilizadas na apuração do imposto devido, 27% para o Álcool Etílico Anidro Combustível - AEAC e 17% para o Biodiesel B100, seriam indevidas, pois os produtos, quando não misturados, estariam sujeitos às alíquotas de 25% e 12%, respectivamente, conforme o art. 16, inc. II da Lei nº 7.014/96 e o art. 266 do RICMS/BA, não assiste razão à mesma.

A alíquota aplicada no levantamento decorre da metodologia baseada em saídas omitidas e entradas não registradas, considerando a tributação efetiva da operação com a mercadoria tal como movimentada no estabelecimento. A escolha da alíquota reflete a aplicação da regra matriz do ICMS conforme a operação identificada, inclusive, considerando os efeitos de dilatação volumétrica e a sistemática de substituição tributária por diferimento, como bem detalhado na decisão da JJF.

Além disso, a própria Fiscalização revisou os valores e os parâmetros após diligência expressamente determinada pela 3ª Junta, o que afasta qualquer vício estrutural no lançamento. Não há erro de direito, tampouco nulidade formal ou material a justificar a anulação da autuação.

Em relação ao argumento de enquadramento das operações sob o regime de substituição tributária, a Recorrente alegou que o Álcool Etílico Anidro Combustível - AEAC e o Biodiesel B100 não estariam submetidos à substituição tributária nas operações autuadas, pois seriam insumos ainda não misturados, beneficiados apenas pelo diferimento.

Tal alegação também deve ser rejeitada.

Nos termos do art. 286, incisos XIV e XV do RICMS/2012, e do art. 7º, § 1º da Lei nº 7.014/96, o diferimento do ICMS se encerra com a ocorrência de fatos que impeçam a continuidade da cadeia regular de circulação, tais como a omissão de entradas ou saídas. Nessa hipótese, cabe ao adquirente, na condição de responsável solidário ou contribuinte substituto, o recolhimento do imposto devido.

Assim, havendo omissão de entradas e saídas de produtos sujeitos a diferimento, impõe-se a cobrança do imposto diretamente do adquirente, independentemente de ter havido mistura posterior com Gasolina A ou Óleo Diesel. A jurisprudência do próprio CONSEF reforça esse entendimento em casos análogos envolvendo distribuidoras de combustíveis.

Quanto ao argumento de cerceamento do direito de defesa, reiteradamente alegado pela Recorrente, em virtude que não teve acesso aos demonstrativos que embasaram a autuação, não lhe assiste razão.

Conforme consta nos autos, foi realizada diligência dirigida ao autuante, determinada pela 3ª Junta, com entrega dos arquivos à Recorrente, via Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, com

reabertura do prazo de defesa por 60 dias. Assim, a empresa foi intimada e apresentou nova manifestação, sendo assegurado o contraditório e a ampla defesa.

Portanto, não subsiste qualquer vício procedimental que justifique acolhimento das preliminares de nulidade.

Em relação ao pedido de nova diligência ou perícia técnica, para reavaliação dos dados do levantamento por Fiscal estranho ao feito, não merece acolhimento.

A diligência anteriormente realizada atendeu aos objetivos de conferir transparência ao processo e permitiu o contraditório sobre os dados utilizados. Além disso, a Junta de Julgamento Fiscal já indeferiu pedido idêntico, nos termos do art. 147, inc. I, alínea “a” do RPAF/BA, por entender que os elementos constantes nos autos são suficientes para o julgamento da lide.

Ressalto que o processo administrativo fiscal deve prezar pela celeridade e economia processual, não se justificando nova medida instrutória quando os fatos já foram devidamente apurados e confrontados, inclusive com retificação dos valores apurados inicialmente.

A Recorrente invocou o princípio da vedação ao confisco, previsto no art. 150, inc. IV da Constituição Federal, para questionar a aplicação das multas de 60% e 100%, qualificando-as como confiscatórias e desproporcionais.

Este órgão julgador não possui competência para acolher tal alegação, pois nos termos do art. 167, inc. I do RPAF/BA, não cabe ao CONSEF declarar a inconstitucionalidade de norma estadual vigente, salvo nos casos de inconstitucionalidade manifesta e previamente reconhecida por tribunal competente. A aplicação das penalidades seguiu os ditames do art. 42, incisos II, alínea “d” e III da Lei nº 7.014/96, em função das infrações tipificadas.

O valor das multas reflete o tipo de infração (ausência de escrituração e omissão de entradas), bem como o caráter punitivo e dissuasório da penalidade prevista em lei.

Ante o exposto, voto pelo CONHECIMENTO do Recurso Voluntário e, no mérito, pelo NÃO PROVIMENTO, mantendo-se integralmente a decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279757.0110/20-1, lavrado contra **LARCO COMERCIAL DE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 11.771,30**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 4.215,32 e 100% sobre R\$ 7.555,98, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de junho de 2025.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS