

PROCESSO - A. I. N° 279757.0109/20-3
RECORRENTE - LARCO COMERCIAL DE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ªJF nº 0080-03/24-VD
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/09/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJE N° 0303-12/25-VD**

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ETANOL ANIDRO COMBUSTÍVEL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DIFERIDO. O lançamento e recolhimento do imposto encontravam-se diferido, em virtude da responsabilidade que é atribuída por lei ao autuado, na qualidade de responsável tributário por substituição, por ter ocorrido em seu estabelecimento o fato que encerra a fase de diferimento; **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal; **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada; **d)** MERCADORIA SUJEITA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Constatando-se que houve omissão de saída de mercadoria inserida no regime de substituição tributária, conseqüentemente, não foi efetuada a retenção do imposto correspondente a estas saídas omitidas. 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 **NAO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado em razão da Decisão proferida por meio do Acórdão da 3ª JF nº 0080-03/24-VD, que julgou **Procedente em Parte** o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/12/2020. O lançamento original exige do Autuado ICMS no valor de **R\$ 59.986,46**, acrescido de multas de 60% e 100%, em decorrência de irregularidades apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício de 2015.

As irregularidades são detalhadas da seguinte forma:

Infração 01 - 04.05.01: Falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2015). A infração refere-se a operações com Etanol Anidro Combustível. Exigido o valor de R\$ 11.712,36, acrescido da multa de 100%.

Infração 02 - 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). A infração refere-se a operações com Biodiesel B100. Exigido o valor de R\$ 26.249,19, acrescido da multa de 100%.

Infração 03 - 04.05.09: Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária do próprio sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada 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). A infração refere-se a operações com Biodiesel B100. Exigido o valor de R\$ 11.394,77, acrescido da multa de 60%.

Infração 04 - 04.05.11: Falta de retenção e o conseqüente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e conseqüentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2015). A infração refere-se a operações com Etanol Anidro Combustível. Exigido o valor de R\$ 10.630,14, acrescido da multa de 60%.

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 19/04/2024 e julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos, transcritos na íntegra:

VOTO

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

Na informação fiscal, o autuante esclareceu que todos os demonstrativos que integram a autuação fiscal foram entregues, tanto em partes impressas, onde se encontra a assinatura do representante legal, quanto em mídia CD-R, cuja cópia encontra-se à fl. 20, e o documento à fl. 08 comprova a entrega dos demonstrativos.

Considerando a ausência de comprovação de que o autuado recebeu cópia da mídia CD-R à fl. 20, encontrando-se recibo de preposto do Autuado apenas no demonstrativo à fl. 08 do PAF (DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DAS OMISSÕES), à fl. 46 do PAF 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.

Conforme Termo de Intimação às fls. 52/53 o Defendente foi intimado na forma solicitada, via DT-e, constando como data de ciência 30/08/2021. Decorrido o prazo concedido o Defendente não apresentou qualquer manifestação.

Dessa forma, entendo que deve ser superada a alegação defensiva e não se decretar a nulidade da autuação, haja vista que não foi constatado qualquer prejuízo à defesa, o autuado tomou conhecimento de todos os lançamentos efetuados, conforme se pode constatar nas planilhas acostadas aos autos, inexistindo o alegado cerceamento ao direito de defesa, e o contribuinte tem condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas em relação aos itens do presente Auto de Infração.

Rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, considerando 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-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No mérito, as infrações 01 a 04 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.

Infração 01 – 04.05.01: Falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2015). Operações com Etanol Anidro Combustível – ONU1170 II CL3 GR 33, beneficiadas pelo diferimento na forma do art. 286, inciso XIV, do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/2012, conforme demonstrativo parte integrante do Auto de Infração.

Infração 02 – 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, beneficiadas pelo diferimento do imposto na forma do art. 286, inciso XIV, do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/2012, conforme demonstrativo parte integrante do Auto de Infração.

Infração 03 – 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 desacompanhada 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, beneficiadas pelo diferimento do imposto na forma do art. 286, inciso XIV, do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/2012, conforme demonstrativo parte integrante do Auto de Infração.

Infração 04 – 04.05.11: Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2015). Operações com ETANOL ANIDRO COMBUSTÍVEL – ONU1170 II CL3 GR 33, beneficiadas pelo diferimento na forma do art. 286, inciso XIV, do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/2012, conforme demonstrativo parte integrante do Auto de Infração.

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, sendo cumprido o roteiro de uma auditoria de fiscal, que pode ser realizada através de contagem física ou físico-documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista.

O Defendente informou que se trata de uma Distribuidora de Combustíveis e na qualidade de atacadista de combustíveis, procede a mistura de álcool anidro com a gasolina A na proporção de 27% de álcool e 73% de gasolina A para formação da Gasolina C, comercializada nos Postos de Combustíveis conforme regulamentação da ANP (Agência Nacional do Petróleo).

Disse 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, produzida pela Refinaria Petrobrás, nos termos do Convênio ICMS nº 110/07.

Alegou 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 finalidade que não a mistura com a Gasolina A ou Óleo Diesel pela Distribuidora de Combustíveis, o que não foi provado nos autos.

Na informação fiscal, 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.

Sobre o questionamento quanto à responsabilidade pelo recolhimento do imposto exigido, com a alegação de que se trata de mercadorias beneficiadas pelo diferimento, disse que a interpretação do Defendente se contrapõe ao que estabelece o art. 7º, § 1º, Incisos I e II da Lei 7.014/96. A alusão ao diferimento não guarda relação direta com a ação fiscal, porque o ICMS exigido decorre de omissão de saídas da Álcool Anidro Combustível e omissão de entradas de Biodiesel B100.

Observe que o art. 286, XV do RICMS-BA/2012, 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. A responsabilidade pelo recolhimento do ICMS normal e por substituição tributária é da empresa distribuidora

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:

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.

Quanto à infração 01, foi exigido ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2015). Operações com Etanol Anidro Combustível – ONU1170 II CL3 GR 33, beneficiadas pelo diferimento na forma do art. 286, inciso XIV, do RICMS-BA/2012, já reproduzido neste voto.

Vale salientar que as hipóteses de diferimento previstas no mencionado artigo encerram a tributação na saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização. No caso de omissão de saída dessa mercadoria sujeita ao diferimento, o contribuinte deveria comprovar por meio de documentação fiscal que o imposto correspondente foi recolhido à época.

O autuado não exibiu qualquer documento fiscal para comprovar a inexistência da omissão apurada no levantamento fiscal, e no caso em exame, não merece prosperar as alegações defensivas, haja vista que, por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não ficou comprovada a origem da mencionada mercadoria, inexistindo conseqüentemente, comprovação do recolhimento do imposto.

Não há prova de que o imposto normal e antecipado das mercadorias objeto da autuação tenha sido recolhido, o que caracteriza a responsabilidade do autuado pelo valor do tributo. Em se tratando de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, 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 no encerramento da fase de diferimento da mercadoria, sendo assim, não está comprovada a alegação de cobrança do imposto em duplicidade. Caracterizada, portanto, a irregularidade apurada na Infração 01.

Quanto às Infrações 02 e 03, observo que foi apurado no levantamento quantitativo de estoques, omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, por isso, é 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 02 e 03 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 também 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.

O Defendente alegou que as quantidades tidas como saldos iniciais de estoque utilizadas pelo Autuante estão incorretas, tendo em vista que se referem ao estoque do final do mês de janeiro de 2015, conforme planilha e livro inventário ora anexados. O correto seria adotar as quantidades de saldos iniciais de estoques em 01.01.2015, são elas: Etanol Anidro Combustível 109.172 litros; Biodiesel B100 91.200 litros.

Na Informação Fiscal às fls. 150 a 154 o Autuante disse que as quantidades movimentadas no exercício foram ajustadas pelo ganho por dilação previstos na Resolução ANP Nº 06/40 (tabela impressa e anexada à fl. 19).

Informou que foram considerados os estoques iniciais e finais declarados pelo Autuado no Bloco H, da EFD-Escrituração Fiscal Digital, fls. 17 e 18. Foi considerado na diligência o saldo de estoque em 31/12/2014 escriturado pelo Autuado no livro de Registro de Inventário Mod. 5 e registro de controle de materiais, apresentados, cujo valor confere com o declarado na DMA (R\$ 400.208,47). O saldo de estoque em 31/12/2015 é o declarado pelo Autuado no Bloco H, da sua EFD-Escrituração Fiscal Digital, regularmente transmitida para o BD da SEFAZ.

Disse que a perda de 0,6% (somente a perda e não “perda ou ganho”) se aplica exclusivamente à atividade de Posto Revendedor (PR), conforme artigo 1º, da Portaria DNC Nº 26/1992,

Após as correções elaborou demonstrativo de débito retificado conforme abaixo:

Infração 01 - 004.005.001

Data Ocorr.	Data Vcto	B. de Cálculo	Aliq.	Multa	Vr. Histórico	Diligência 3ª JF
31/12/2015	31/12/2015	43.379,11	27%	100%	11.712,36	12.180,73
				Total	11.712,36	12.180,73

Infração 02 - 004.005.008

Data Ocorr.	Data Vcto	B. de Cálculo	Aliq.	Multa	Vr. Histórico	Diligência 3ª JF
31/12/2015	31/12/2015	26.249,19	17%	100%	20.615,19	9.151,35
				Total	20.615,19	9.151,35

Infração 03 - 004.005.009

Data Ocorr.	Data Vcto	B. de Cálculo	Aliq.	Multa	Vr. Histórico	Diligência 3ª JF
31/12/2015	31/12/2015	67.028,06	17%	60%	11.394,77	3.972,60
				Total	11.394,77	3.972,60

Infração 04 - 004.005.011

Data Ocorr.	Data Vcto	B. de Cálculo	Aliq.	Multa	Vr. Histórico	Diligência 3ª JF
31/12/2015	31/12/2015	39.370,89	27%	60%	10.630,14	11.055,23
				Total	10.630,14	11.055,23

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos da Escrituração Fiscal Digital (EFD), 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, competia 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.

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

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 no ato da aquisição e, sendo assim, não se pode alegar exigência do imposto em duplicidade. Caracterizada, portanto, a exigência do imposto nas duas infrações (02 e 03).

Sobre a Infração 04, o Autuado é responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, tendo a obrigação de fazer a retenção do ICMS devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, e foi apurado operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, conforme levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2015).

No que se refere à substituição tributária envolvendo as operações de saída de combustível do estabelecimento distribuidor, onde ocorreu falta de retenção do imposto, a lei atribui ao industrial e distribuidor de produtos combustíveis e lubrificantes a condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado, bem como o imposto relativo aos serviços prestados

No caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 8º atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

Concluo que, 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. Mantida a exigência fiscal da Infração 04.

Na manifestação apresentada após a revisão efetuada pelo Autuante, quanto ao resultado da diligência fiscal, o Defendente alegou que o levantamento feito não está transparente, permanecendo algumas incoerências na planilha apresentada após diligência. Entretanto, não indicou de forma objetiva a alegada inconsistência.

O Defendente afirmou que um ponto a ser observado diz respeito ao aumento do valor do ICMS no que tange às infrações 01 e 04. Disse que a infração 01 tinha como valor histórico o montante de R\$ 11.712,36, porém, após oferecimento de defesa e realização de diligência, o valor foi para R\$ 12.180,73. De igual maneira ocorreu com a infração 04, cujo valor original quantificava R\$ 10.630,14, no entanto, após novo demonstrativo, a infração passou a ser R\$ 11.055,23, conforme tabela extraída da informação fiscal produzida pelo Autuante.

Considerando que houve agravamento em virtude do aumento do valor do débito apurado nas infrações 01 e 04, e no julgamento é vedado majorar os valores originalmente lançados, neste caso, deve ser mantida a parcela relativa ao valor exigido originariamente. Com base no art. 156 do RPAF-BA/99, a repartição fiscal de origem pode instaurar novo procedimento fiscal, podendo preliminarmente, intimar o contribuinte a recolher espontaneamente o débito correspondente à diferença encontrada. Dessa forma, o débito fica alterado conforme quadro abaixo.

	DATA OCORR	DATA VCTO	VALOR HISTÓRICO	MULTA
Infração 01	31/12/2015	31/12/2015	11.712,36	100%
Infração 02	31/12/2015	31/12/2015	9.151,35	100%
Infração 03	31/12/2015	31/12/2015	3.972,60	60%
Infração 04	31/12/2015	31/12/2015	10.630,14	60%
TOTAL			35.466,45	-

Sobre a multa, o Defendente alegou que está sendo 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, inciso II, “d” e “e” e inciso III, da Lei 7.014/96, e 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.

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário no qual aduz a nulidade por vício material devido a erro nas Alíquotas. Sustenta que o auto de infração está

contaminado por vício material insanável, decorrente de erro na eleição do critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária. Aponta que o Fisco aplicou a alíquota de 27% para as operações com Etanol Anidro Combustível (AEAC), enquanto o art. 16, II, 'e' da Lei nº 7.014/96 prevê a alíquota de 25%. Da mesma forma, questiona a alíquota de 17% aplicada ao Biodiesel B100, argumentando que o art. 266 do RICMS/12 estabelece uma redução de base de cálculo para que a carga tributária resulte em 12%. Cita jurisprudência do CARF e de tribunais judiciais para reforçar que o erro na determinação da matéria tributável é intrínseco ao lançamento e gera sua nulidade.

Afirma que as infrações 02, 03 e 04 são nulas por enquadrarem indevidamente as operações com AEAC e Biodiesel B100 no regime de Substituição Tributária (ST). Argumenta que os produtos, por si só, não constam na lista de mercadorias sujeitas à ST do Anexo I do RICMS/12 e que são tributados pelo regime normal.

Explica que o diferimento previsto no art. 286 do RICMS/12 se encerra na mistura com a gasolina ou óleo diesel, momento em que o imposto é recolhido englobadamente pela refinaria.

Descreve o fluxo operacional para o biodiesel e para o álcool anidro, ressaltando que, em caso de omissão de entrada ou saída dos produtos puros, o diferimento é interrompido e o imposto da operação própria deve ser recolhido, mas não há que se falar em antecipação ou retenção (ST), pois as supostas omissões não são de gasolina C ou óleo diesel misturado.

No mérito, caso as preliminares sejam superadas, alega que a exigência fiscal extrapolou o razoável ao cobrar ICMS sobre operações subsequentes. Propõe a metodologia que considera correta para o levantamento, que deveria apurar as entradas de gasolina A e óleo diesel da refinaria (já com o imposto dos biocombustíveis embutido) e confrontar com as entradas de AEAC e Biodiesel para então verificar eventuais sobras não tributadas.

Ao final, requer: **a)** a declaração de nulidade do auto de infração pelo vício na aplicação das alíquotas; **b)** a declaração de nulidade pelo erro no enquadramento legal da infração; **c)** caso não acolhidas as preliminares, que o processo seja convertido em diligência ou perícia para revisão dos levantamentos; e **d)** o julgamento de total improcedência do auto de infração.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte/autuado contra a decisão proferida pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF), que, por meio do Acórdão nº 0080-03/24-VD, julgou o Auto de Infração Procedente em Parte.

Em seu recurso, o Autuado suscitou preliminar de nulidade do Auto de Infração por vício material decorrente de erro nas alíquotas. Apontou que a fiscalização aplicou a alíquota de 27% para as operações com Etanol Anidro Combustível (AEAC), enquanto o art. 16, II, 'e' da Lei nº 7.014/96, prevê a alíquota de 25%. Da mesma forma, questionou a alíquota de 17% aplicada ao Biodiesel B100, argumentando que o art. 266 do RICMS/12 estabelece uma redução de base de cálculo para que a carga tributária resulte em 12%. Cita jurisprudência do CARF e de tribunais judiciais para reforçar que o erro na determinação da matéria tributável é intrínseco ao lançamento e gera sua nulidade.

No mérito, o Autuado argumentou que os produtos em questão (Etanol Anidro e Biodiesel B100) são beneficiados pelo diferimento do imposto, o qual se encerra no momento da mistura com a gasolina A ou óleo diesel. Afirmou que a exigência fiscal é inoportuna, pois a responsabilidade pela substituição tributária é da Refinaria de Petróleo, e não de sua distribuidora. Alegou ainda que o levantamento de estoques não prova a omissão e que o ganho volumétrico de seus produtos estava abaixo do limite legal permitido pela legislação da ANP.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL

A preliminar de nulidade por vício material, baseada na aplicação de alíquotas supostamente incorretas, não procede como argumento para anular integralmente o auto de infração. Conforme a jurisprudência consolidada, o erro na alíquota configura um vício de cálculo, e não um vício material capaz de macular a validade do lançamento. A matéria tributável é a omissão de operações de entrada e saída sem a devida documentação fiscal, apurada por meio de um levantamento de estoque, fato gerador que a fiscalização comprovou.

Eventual incorreção no cálculo do débito, decorrente da aplicação de uma alíquota equivocada, deve ser sanada mediante a retificação dos valores, e não pela anulação do ato administrativo. A exigência fiscal permanece válida, cabendo apenas a correção do montante devido para adequá-lo à legislação aplicável.

Portanto, a **preliminar deve ser rejeitada**.

De logo registro que o cálculo do imposto já foi revisado com as alíquotas corretas aplicadas após diligência realizada nos autos.

Assim, quanto a esse ponto não necessita ser discutido no presente julgamento, visto que já foi revista e aplicada a alíquota correta, qual seja, para as operações com Etanol Anidro Combustível (AEAC), a alíquota de 25% prevista na Lei 7.014/96, em seu art. 16, II, 'e'.

Igualmente, no que se refere a Biodiesel B100, de 12% como posto no art. 266 do RICMS/12.

Dito isto, correta a decisão de piso quanto a correção dos cálculos a fim que seja exigido o tributo no montante determinado pela legislação tributária.

Da preliminar da declaração de nulidade pelo erro no enquadramento legal da infração.

Na informação fiscal, 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.

Nos autos, as 04 infrações objeto do auto de infração em debate, foram corretamente aplicadas, 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 (o art. 7º, § 1º, Incisos I e II e art. 8º da Lei nº 7.014/96).

Registro que o art. 286, XV do RICMS-BA/2012, 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. A responsabilidade pelo recolhimento do ICMS normal e por substituição tributária é da empresa distribuidora.

Resta assim, **rejeitada a preliminar, por** e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Indefiro, de logo o pedido de novas diligências, para revisão dos levantamentos, porque nos autos já foram realizadas as diligências necessárias, não havendo mais a necessidade de novas diligências. Sendo as provas constantes, nos autos, suficiente para o julgamento do recurso.

2. DO MÉRITO

No mérito, a Recorrente alega que o levantamento fiscal desconsiderou a natureza do diferimento aplicável aos combustíveis e a responsabilidade da refinaria pela retenção do imposto.

Afirma que as infrações 02, 03 e 04 são nulas por enquadrarem indevidamente as operações com AEAC e Biodiesel B100 no regime de Substituição Tributária (ST). Argumenta que os produtos, por si só, não constam na lista de mercadorias sujeitas à ST do Anexo I do RICMS/12 e que são tributados pelo regime normal.

Sustenta o Recorrente que os produtos em questão (Etanol Anidro e Biodiesel B100) são beneficiados pelo diferimento do imposto, o qual se encerra no momento da mistura com a gasolina A ou óleo diesel. Afirmou que a exigência fiscal é inoportuna, pois a responsabilidade pela substituição tributária é da Refinaria de Petróleo, e não de sua distribuidora. Alegou ainda que o levantamento de estoques não prova a omissão e que o ganho volumétrico de seus produtos estava abaixo do limite legal permitido pela legislação da ANP.

Contudo, a tese do Recorrente não se sustenta diante da prova material dos autos, e com as diligências realizadas.

Veja-se que na Terceira Informação Fiscal às fls. 150 a 154, o Autuante diz que a base de dados para o levantamento fiscal foram os registros na EFD-Escrituração Fiscal Digital assim como no SCANC, uma vez que se trata de uma distribuidora de combustíveis. Acrescenta a informação de que as quantidades movimentadas no exercício foram ajustadas pelo ganho por dilação previstos na Resolução ANP Nº 06/40 (tabela impressa e anexada à fl. 19).

Continua aduzindo que considerou os estoques iniciais e finais declarados pelo Autuado no Bloco H, da EFD-Escrituração Fiscal Digital, fls. 17 e 18.

E acrescenta também que, a discussão de trazida pelo Defendente reporta-se ao seu entendimento de que *“os produtos objeto do levantamento são diferidos e inexistente responsabilidade para o impugnante por substituição tributária ou mesmo solidariedade por falta de previsão legal”* (fls. 26/v). Argumento, este, rebatido na Informação Fiscal de fls. 40 a 43.

E no que toca à inserção incorreta do saldo de estoque em 31/12/2014, informa que aplicou o saldo de estoques em 31/01/2015.

Já em relação ao Bloco H, da EFD-Escrituração Fiscal Digital do Autuado, foi utilizado o saldo de estoque declarado como 31/01/2015.

Informa ainda que, nesta diligência, se observou o saldo de estoque em 31/12/2014 escriturado pelo Autuado no livro de Registro de Inventário Mod. 5 e registro de controle de materiais, apresentados, cujo valor confere com o declarado na DMA (R\$ 400.208,47).

Também informa que os ganhos considerados foram ajustados de acordo com a tabela de FATORES DE CONVERSÃO, DENSIDADES E PODERES CALORIFICOS INFERIORES, fl. 19, divulgada pela ANP (vide planilha “RNFE”, do arquivo *Larco_02_Estoque_2015*). O Autuado não apresentou o SCANC.

Menciona que o saldo de estoque em 31/12/2015 é o declarado pelo Autuado no Bloco H, da sua EFD-Escrituração Fiscal Digital, regularmente transmitida para a Base de Dados da SEFAZ e não foram apresentadas pelo Autuado Notas Fiscais porventura não consideradas no levantamento fiscal.

Tendo a fiscalização apresentado novos valores após as correções do demonstrativo de débito, abaixo transcrito:

Infração 01 - 004.005.001

Data Ocorr.	Data Vcto	B. de Cálculo	Aliq.	Multa	Vr. Histórico	Diligência 3ª JFJ
31/12/2015	31/12/2015	43.379,11	27%	100%	11.712,36	12.180,73
				Total	11.712,36	12.180,73

Infração 02 - 004.005.008

Data Ocorr.	Data Vcto	B. de Cálculo	Aliq.	Multa	Vr. Histórico	Diligência 3ª JFJ
31/12/2015	31/12/2015	26.249,19	17%	100%	20.615,19	9.151,35
				Total	20.615,19	9.151,35

Infração 03 - 004.005.009

Data Ocorr.	Data Vcto	B. de Cálculo	Aliq.	Multa	Vr. Histórico	Diligência 3ª JFJ
31/12/2015	31/12/2015	67.028,06	17%	60%	11.394,77	3.972,60
				Total	11.394,77	3.972,60

Infração 04 - 004.005.011

Data Ocorr.	Data Vcto	B. de Cálculo	Aliq.	Multa	Vr. Histórico	Diligência 3ª JFJ
-------------	-----------	---------------	-------	-------	---------------	-------------------

31/12/2015	31/12/2015	39.370,89	27%	60%	10.630,14	11.055,23
				Total	10.630,14	11.055,23

Então entendo que como o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos da Escrituração Fiscal Digital (EFD), 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.

Assim, caso haja inconsistências, compete ao contribuinte/recorrente informar e corrigir os erros. Ademais, é certo que não é possível a 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.

Destaco também que, nos autos trata-se de regime de substituição tributária, cujas mercadorias enquadradas não foram comprovadas em sua origem, nem foi comprovado pelo Recorrente que o imposto foi pago.

Dito isto, não se está exigindo o imposto outra vez e sim o que deixou de ser pago no ato da aquisição e, sendo assim, não se pode alegar exigência do imposto em duplicidade.

Assim, **resta legal a exigência do imposto nas duas infrações (02 e 03).**

A infração 04 é relativa a levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre as diferenças apuradas em relação às mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Sendo o Recorrente o responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, é sua a obrigação de fazer a retenção do ICMS devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

No caso em debate, foi apurado operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, conforme levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2015).

E, quanto à substituição tributária relativa as operações de saída de combustível do estabelecimento distribuidor, onde ocorreu falta de retenção do imposto, por disposição legal é do industrial e distribuidor de produtos combustíveis e lubrificantes a condição de sujeitos passivos por substituição, devendo sim o distribuidor, no caso em debate, fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes no Estado da Bahia, de igual forma, quanto ao imposto relativo aos serviços prestados.

Tendo a Lei nº 7.014/96, no art. 8º, referente aos combustíveis, atribuído ao distribuidor e ao industrial ou extrator a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

Assim, tenho que deve ser mantida a subsistência da Infração 04.

Pelo exposto tem-se que a exigência fiscal não se baseia na mera circulação de produtos diferidos, mas sim na omissão de operações de entradas e saídas sem a devida documentação fiscal, apurada por meio de um levantamento de estoques.

A legislação tributária estadual, bem como o Convênio ICMS 110/07, condiciona os benefícios fiscais, como o diferimento, à regularidade das operações e à emissão de notas fiscais. A omissão de saídas e entradas de mercadorias, comprovada pelo levantamento de estoques, configura a quebra do diferimento e a ocorrência do fato gerador do imposto, independentemente da responsabilidade por substituição tributária. A fiscalização apurou as omissões e o débito é devido em razão da falta de recolhimento do ICMS sobre as operações omitidas.

Ressalto que foi correto o entendimento da JJF de que é vedado majorar os valores originalmente lançados, neste caso, deve ser mantida a parcela relativa ao valor exigido originariamente, para as

infrações 01 e 04. E, que com base no art. 156 do RPAF-BA/99, a repartição fiscal de origem pode instaurar novo procedimento fiscal, podendo preliminarmente, intimar o contribuinte a recolher espontaneamente o débito correspondente à diferença encontrada.

Assim, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e mantenho o débito, conforme quadro abaixo.

	DATA OCORR	DATA VCTO	VALOR HISTÓRICO	MULTA
Infração 01	31/12/2015	31/12/2015	11.712,36	100%
Infração 02	31/12/2015	31/12/2015	9.151,35	100%
Infração 03	31/12/2015	31/12/2015	3.972,60	60%
Infração 04	31/12/2015	31/12/2015	10.630,14	60%
TOTAL			35.466,45	-

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 279757.0109/20-3, 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\$ 35.466,45**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 14.602,74 e 100% sobre R\$ 20.863,71, previstas no art. 42, incisos III e II, “d” e “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de agosto de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

RAFAEL BENJAMIN TOME ARRUTY – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR DA PGE/PROFIS