

**A.I. Nº** - 019144.0014/11-5  
**AUTUADO** - CARVALHO & CARVALHO DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
**AUTUANTE** - RAFAEL ALCÂNTARA DE ANDRADE E DERNIVAL BERTOLDO SANTOS  
**ORIGEM** - INFAZ/JEQUIÉ  
**INTERNET** - 06/12/2011

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº. 0253-03/11**

**EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS NORMAL, DEVIDO POR RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, NAS OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL, ADQUIRIDO JUNTO A REMETENTE SUJEITO A REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. A matéria encontra amparo legal, no artigo 6º, XVI da Lei 7.014/96. Infração mantida 2. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEL. REMETENTE SUJEITO A REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO. a) OPERAÇÕES RELACIONADAS AO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO. b) RECOLHIMENTO A MENOS c) IMPOSTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO. NULIDADE. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão não unânime.**

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 01 de agosto de 2011 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$15.519,64, além de multa no percentual de 60%, pela constatação das seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do ICMS normal, devido por responsabilidade tributária, nas operações de aquisição de combustível, adquirido junto a remetente sujeito a Regime Especial de Fiscalização com obrigatoriedade do pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria, em vista do recebimento da mercadoria através de nota fiscal desacompanhada do documento de arrecadação, no valor de R\$ 3.366,80, fato ocorrido nos meses de janeiro e março de 2011, sendo proposta aplicação de multa de 60%.
2. Falta de recolhimento da diferença do ICMS normal, recolhido a menor devido a responsabilidade solidária, na operação de aquisição de combustível, junto a remetente sujeito a Regime Especial de Fiscalização e obrigado ao pagamento do ICMS no momento da saída, em vista do recebimento da mercadoria através de nota fiscal com ICMS destacado a menor e acompanhada do documento de arrecadação correspondente, no valor de R\$11.742,35, além da multa de 60%, fato ocorrido nos meses de janeiro a março de 2011.
3. Falta de recolhimento do ICMS retido, por responsabilidade solidária, na operação de aquisição de combustível junto a remetente sujeito a Regime Especial de Fiscalização e obrigado ao pagamento do ICMS retido no momento da saída da mercadoria, através de nota fiscal desacompanhada do documento de arrecadação do ICMS substituído respectivo.

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 59 a 64, argui em sua defesa a título de preliminar, que por não ter o conhecimento devido frente a situação das empresas vendedoras, as quais se encontravam sob o regime de fiscalização especial, com regime diferenciado de recolhimento de imposto, e que tal situação não se encontrava informada quando da consulta pública ao site da Secretaria da Fazenda, onde consta a condição dos vendedores como “ativos”, com regime de apuração “normal”, e com regime de pagamento do imposto através de conta corrente fiscal.

Afirma que tal falta de informação também se constitui uma “armadilha”, com reflexos na constituição de passivo tributário alheio à sua vontade, sem possibilidade de impedir tal ocorrência, diante da dificuldade de conhecimento da existência de regime especial imposto ao vendedor das mercadorias que adquire.

Relata que tanto a Lei 7.014/96, quanto o RICMS/BA estipulam que a responsabilidade de apurar e recolher o valor do imposto a recolher cabe a todo contribuinte do regime “normal” diante daquilo que denomina “operações próprias”, impondo, de igual modo, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido a título de contribuinte substituto, frente às operações que realiza, razão pela qual não pode o fisco exigir o cumprimento desta obrigação a outrem, no caso, a autuada, muito menos de exigir a exibição de documento de arrecadação de imposto que não lhe cabe recolher.

Tal prática vem se revelar nada mais do que cerceamento de defesa, diante da impossibilidade de cumprimento de tal obrigação.

Aduz que o procedimento é ilegal, diante do fato de ser realizada auditoria no estabelecimento do contribuinte de fato (posto revendedor), vez que isso não dá a necessária certeza de que o imposto foi de fato recolhido ou não, diante de ser esta atribuição atinente ao contribuinte de direito, no caso, o estabelecimento fornecedor da mercadoria.

Defende que além de não ter conhecimento da condição do seu fornecedor encontrar-se submetido a regime especial de fiscalização, vê que não lhe foi entregue qualquer documento que atestasse tal situação, o mesmo acontecendo em relação à revogação do regime especial, acaso existente, sendo tal informação necessária, e que lhe foi omitida pelos autuantes, para o seu pleno exercício de defesa, até porque foi informada de que a empresa vendedora esteve por duas vezes, submetida a tal regime especial, embora desconheça em que datas tal fato ocorreu.

Alega, ainda, a possibilidade da ocorrência de antecipação total na entrada, diante do que o mais correto seria a fiscalização dirigir o seu foco investigativo junto ao contribuinte e direito do imposto, que não é o seu estabelecimento, o que se configura, mais uma vez, em cerceamento de defesa, causa de decretação de nulidade do lançamento.

No mérito, afirma ser sabido que a aplicação de regime especial de fiscalização implica no pagamento dos impostos devidos no momento da saída dos produtos, com o documento de arrecadação acompanhando a nota fiscal de venda, quando da realização de operação interna. Continua, informando que nas operações interestaduais, o recolhimento do imposto ocorre no momento da entrada da mercadoria no território do estado, com a prova do pagamento do imposto acompanhando as mesmas, e encerrando a sua fase de tributação.

Ocorrendo esta situação específica, não há que se falar em obrigação tributária, diante do fato da fase de tributação encontrar-se encerrada, e que o contribuinte de direito, ainda que submetido a regime especial não está desobrigado da escrituração fiscal, ainda que destaque o imposto por mera formalidade, e que seria lógico a cassação do regime normal para que a empresa que adquire as mercadorias fora do estado, e recolhe o ICMS na entrada da Bahia, emitisse suas notas fiscais sem qualquer destaque do imposto, apenas informando que o imposto foi recolhido no momento da entrada.

Isso ocorrendo, como pretende demonstrar através de notas fiscais que acosta ao processo, torna o lançamento improcedente, diante da constatação de pagamento do imposto em duplicidade, e o fato da fiscalização estar sendo feita “da frente para traz”.

Defende que a despeito da previsão legal de solidariedade, ainda que subsista a dúvida acerca de qual parcela do imposto esteja sendo cobrado, se o da operação própria ou de ambos, como está sendo exigido, e que a recuperação de crédito pretendida é “forçada e injusta”, aproveitando o Estado do seu poder coercitivo para impor à parte frágil ônus de terceiro que caso pago não pode ser recuperado, vez que suas operações de venda não são tributadas pelo ICMS.

Afirma ainda que no preço das mercadorias adquiridas já se encontra embutido o valor das operações próprias do vendedor, e que a pretendida transferência de responsabilidade pelo fisco de recolhimento de tal parcela para o adquirente, se constitui em cobrança em duplicidade, vez que pagou o preço, o fazendo novamente por solidariedade, procedimento que fere o princípio da não cumulatividade, revogando o próprio dispositivo Constitucional inserido no artigo 155, inciso II, § 2º, da Carta Magna, jogando por terra o planejamento tributário do contribuinte e interferindo no seu custo.

Certifica a certeza de que tal solidariedade é dirigida apenas ao imposto devido por substituição tributária, pois este seria, de qualquer maneira, custeado pelo posto revendedor, não representando ônus insuportável.

Finaliza, considerando que as aquisições das mercadorias foram em outras unidades da Federação, implicando, dessa forma, no encerramento da fase de tributação das mesmas, frente ao pagamento do imposto devido, o que acarreta na improcedência do lançamento, e caso tal entendimento seja diverso, solicita a suspensão do processo para apreciação de consulta acerca dos efeitos do pagamento antecipado na entrada, sobre a procedência da atuação da fiscalização no posto revendedor, e não na distribuidora, e acerca da questão da solidariedade abrange o ICMS das operações próprias, somente julgando o feito, após a resposta a tal consulta, e submissão ao controle da legalidade da Secretaria da Fazenda.

Informação fiscal prestada às fls. 119 a 121 pelos autuantes, sustenta o trabalho realizado utilizando-se do argumento de que as infrações 01 e 02 possuem respaldo no artigo 47 da Lei 7.014/96, o qual define que o regime especial de fiscalização e pagamento consiste na obrigatoriedade do pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria ou da prestação do serviço, inclusive o relativo ao imposto devido por substituição tributária, o que significa dizer que além do imposto próprio, inclui também o substituído.

Informam que não há aí restrição da sujeição do posto revendedor ao pagamento por solidariedade apenas do ICMS substituído, mas por todo o imposto que o contribuinte de direito teria que recolher no momento da saída da mercadoria.

Alegam que estando a empresa distribuidora, em razão do regime especial de fiscalização e pagamento, obrigada ao recolhimento antecipado do imposto normal e substituído, e sendo o posto distribuidor solidariamente responsável pelo cumprimento dessa obrigação, está claro que sua responsabilidade se estende à totalidade do ICMS exigido na operação inclusive a fundamentação legal para cobrança junto ao posto revendedor dos dois impostos exigidos na operação, o normal e o substituído, está inserta no Sistema de Emissão de Auto de Infração (SEAI), cujos textos não são dos Autuantes, mas do próprio sistema.

Quanto ao argumento invocado pela Autuada em relação à Infração 3, informam que não lhes cabe discutir as condições oferecidas pelo site da SEFAZ relativa às informações cadastrais de contribuintes, considerando que a Autuada possui meios de conhecer a situação de credenciamento ou não da empresa distribuidora; e neste caso teria como buscar maiores esclarecimentos junto às inspetorias ou mesmo pelos telefones de plantão fiscal disponibilizados pela SEFAZ, não havendo razão para ignorar por tanto tempo a situação de sujeição desses seus poucos fornecedores ao regime especial de fiscalização. Ao não exigir o recolhimento do ICMS por parte da empresa distribuidora na aquisição do combustível, assumiu o risco de ser ele mesmo cobrado daquele imposto.

Finalizam, diante do fato de que a autuada não consegue com sua argumentação elidir a infração, mantendo a ação fiscal, o valor lançado, e pedindo a procedência total do Auto de Infração.

## VOTO

No que concerne à preliminar de nulidade suscitada, por entendimento do sujeito passivo da existência de cerceamento de defesa, diante do fato de que as informações disponibilizadas no site da Secretaria da Fazenda não constarem a situação das empresas Petróleo do Vale Ltda. e Gasforte Combustíveis e Derivados Ltda. que se encontravam submetidos a regime especial de fiscalização, não ser do seu conhecimento, caracterizando, pois, cerceamento de defesa, não procede, vez que nestes casos, é adotada a publicação no órgão oficial de divulgação dos atos do Poder Executivo, do enquadramento das empresas no mencionado regime, constando, inclusive, as respectivas inscrições estaduais. Quanto à imposição de obrigação tributária que não cabia à autuada, será abordada mais adiante. Por ora, o importante é destacar-se que o desconhecimento da situação dos seus fornecedores não pode ser invocada pela autuada, diante da publicidade dos atos que determinaram o procedimento de regime especial de fiscalização. Assim, não acolho a preliminar levantada

Inicialmente, em relação ao pleito da autuada de suspensão do processo, para realização de consulta junto a Secretaria da Fazenda, indefiro o pleito, diante do fato de que o instrumento de consulta, cuja normatização encontra-se nos artigos 55 a 66 do RPAF/99, sendo que o artigo 61, especificamente determina que não produzirá efeito a consulta que for declarada viciada de ilegitimidade de parte, inepta ou ineficaz, e será considerada ineficaz, quando feita após o início do procedimento fiscal ou após vencido o prazo legal para cumprimento da obrigação a que se referir.

Dessa forma, entende-se que somente seria possível a realização de consulta sobre a matéria em discussão no presente Auto de Infração, se o contribuinte não estivesse em processo de fiscalização, e tal premissa decorre do objetivo da consulta que é o de esclarecer acerca de procedimento a ser adotado pelo contribuinte. Após o lançamento tributário, não pode ser a mesma formulada para produzir efeitos de forma retroativa.

Quanto ao mérito, constato que os documentos acostados pela autuada ao processo, especialmente as notas fiscais integrantes da peça defensiva, não guardam qualquer relação com o lançamento, vez que, inclusive, referem-se a operações interestaduais, o que não é objeto de qualquer das parcelas cobradas no Auto de Infração, ficando, pois, prejudicada qualquer análise relativa às mesmas.

Analisando o lançamento, as infrações decorreram da cobrança do destinatário das mercadorias (combustíveis), na condição de responsável, de imposto de deveria ser recolhido e cobrado dos emitentes das notas fiscais, pelo fato dos mesmos encontrarem-se sob regime especial de fiscalização, em conformidade com os artigos 46 e 47 da Lei 7014/96, que determinam que a pena de sujeição a regime especial de fiscalização e pagamento será aplicada, sem prejuízo das multas e demais penalidades, ao contribuinte que deixar de recolher, por mais de três meses consecutivos, o imposto relativo às suas operações ou prestações, deixar de recolher, no prazo regulamentar, o imposto retido ou que deveria ter sido retido, em razão de substituição tributária, deixar de emitir, habitualmente, documentos fiscais exigidos para operações ou prestações realizadas, emitir documentos não previstos na legislação, para as operações ou prestações realizadas, emitir irregularmente documentos fiscais que resultem em redução ou omissão do imposto devido, utilizar irregularmente sistema eletrônico de processamento de dados, processo mecanizado, máquina registradora, terminal ponto de venda (PDV) ou outro equipamento emissor de cupom fiscal (ECF), inclusive na condição de emissor autônomo, de que resulte redução ou omissão do imposto devido, inclusive no caso de falta de apresentação do equipamento, praticar operações mercantis ou prestações de serviços em estabelecimento não inscrito no cadastro de contribuintes, deixar de apresentar livros ou documentos fiscais, sob alegação de

desaparecimento, perda, extravio, sinistro, furto, roubo ou atraso de escrituração, incidir em prática de sonegação fiscal, não sendo possível apurar o montante real da base de cálculo, em decorrência da omissão de lançamento nos livros fiscais ou contábeis ou de seu lançamento fictício ou inexato e recusar-se a exibir documentos ou impedir o acesso de agentes do fisco aos locais onde estejam depositados mercadorias e bens relacionados com a ação fiscalizadora, sendo que O ato que determinar a aplicação do regime especial de fiscalização e pagamento especificará o prazo de sua duração e os critérios para sua aplicação, de acordo com as hipóteses do artigo seguinte, independentemente da fiscalização normal dos períodos anteriores.

Tal regime consistirá, segundo as situações isolada ou cumulativamente, na obrigatoriedade do pagamento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias ou prestações de serviços, diariamente, inclusive do imposto devido por substituição tributária, no do recolhimento do ICMS apurado por quaisquer dos métodos de arbitramento previstos no § 1º do artigo 22 do mesmo diploma legal (Lei nº. 7.014/96), cujo total será dividido por 12 (doze), encontrando-se, dessa forma, o valor a ser recolhido no primeiro mês da implantação do regime, devendo o valor relativo a cada mês subsequente ser atualizado monetariamente, na obrigatoriedade do pagamento do imposto, por antecipação, na primeira repartição fazendária da fronteira ou do percurso, na entrada no território deste Estado, relativamente às mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e na sujeição a vigilância constante por funcionários do fisco estadual, inclusive com plantões permanentes no estabelecimento.

Verifica-se, pois, que a aplicação do regime especial de fiscalização e pagamento tem como fulcro o contribuinte que por algum dos motivos acima mencionados esteja, de forma deliberada, praticando atos contrários à legislação tributária. E neste raciocínio não se poderia admitir que os destinatários das mercadorias, que cumpram ou pratiquem de forma regular as suas obrigações tributárias, venham responder, ainda que de forma solidária, por tais atos de terceiros, conforme aventado na alegação defensiva.

Antes de adentrarmos na apreciação das questões de mérito propriamente ditas, façamos algumas considerações em relação ao instituto da antecipação tributária. A este respeito, o CTN, em seu artigo 128, determina que a Lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Assim, pode a lei nomear terceiro, vinculado ao fato gerador da obrigação tributária, para atribuir-lhe a responsabilidade de maneira exclusiva – caso em que aquele atuará como substituto tributário, ou de forma meramente supletiva, que pode ser solidária ou subsidiária.

A responsabilidade por substituição, é aquela na qual, o indivíduo que pratica o fato gerador não se configura em real sujeito passivo da obrigação, diante da existência prévia de dispositivo legal, o qual atribui a responsabilidade a uma terceira pessoa. Neste caso, diferente do que ocorre na responsabilidade por transferência, na responsabilidade por substituição a dívida é, desde o nascedouro, prevista em instrumento, do próprio responsável, muito embora este não tenha realizado o fato gerador, sendo necessária a existência de vínculo de natureza jurídica, econômica ou contratual entre o responsável legal e o contribuinte do tributo.

Em relação ao ICMS, ocorre, via de regra, aquilo que a doutrina denomina de “substituição tributária progressiva”, que vem a ser a substituição do pagamento do imposto pelo vendedor, no momento da realização da operação, desonerando o adquirente, de qualquer pagamento relativo à operação posterior, vez encerrar a fase de tributação da mesma.

Na legislação estadual, a mesma Lei 7.014/96, ao abordar a responsabilidade tributária por solidariedade, em seu artigo 6º, inciso XVI, com a redação contida na Lei nº. 12.040/10, atribui a mesma ao posto revendedor varejista de combustíveis, em relação ao combustível adquirido

junto a remetente sujeito a regime especial de fiscalização com obrigatoriedade do pagamento do ICMS, no momento da saída da mercadoria, quando a nota fiscal não estiver acompanhada do respectivo documento de arrecadação. Esta é a caracterização da infração 01, possuindo a mesma base legal, e deste modo, deve ser acolhida, mantendo-se a autuação no tocante a tal item.

Quanto às infrações 02 e 03, o artigo 8º da mesma Lei, ao dispor acerca da responsabilidade por antecipação, não especifica que caiba o ônus do pagamento do imposto, na situação presente no presente lançamento.

Sabido é que a obrigação tributária somente existe em função de previsão expressa na lei, o que no caso presente, não acontece (princípio da legalidade). Estando a empresa vendedora da autuada submetida a regime especial de fiscalização, caberia ao fisco envidar esforços a fim de que o mesmo fosse devidamente obedecido, sendo inaceitável a cobrança de obrigação tributária de terceiro sem a capacidade legal de responder tributariamente pelo pagamento do imposto, até pelo fato de que nas notas fiscais emitidas, o emitente destacou o imposto, não somente aquele relativo à operação normal de venda, quer aquele a título de antecipação/substituição tributária.

Pior ainda. Não pode o destinatário ser apenado por imposto calculado erroneamente pelo emitente da nota fiscal. Aceitar isso é negar todo o arcabouço e a segurança jurídica, que embora não conste de forma explícita da Constituição Federal, trata-se de derivação do princípio do Estado de Direito.

Tal princípio relaciona-se com a estabilidade das relações jurídicas, por meio da proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito, bem como à coisa julgada de que nos fala o artigo 5º, inciso XXXVI, da Carta Magna.

Em matéria tributária, o princípio da segurança jurídica funciona como uma proteção da confiança do cidadão no estado, ou administração pública, protegendo o cidadão no intuito de que os atos praticados pela administração pública não serão alterados de forma repentina, nem ao arrepio da Lei. Isso significa dizer que, com base na análise conjunta do princípio da segurança jurídica, não pode a administração pública, por exemplo, mudar uma interpretação na aplicação de determinado tributo, querendo cobrar, de forma retroativa.

Da mesma forma, o princípio da tipicidade cerrada pode ser invocado, sendo que tal princípio determina que não basta simplesmente exigir-se lei formal e material para criação do tributo, e sim, é necessário que a lei que crie um tributo "*defina tipo fechado, cerrado, todos os elementos da obrigação tributária, de modo a não deixar espaço algum que possa ser preenchido pela Administração em razão da prestação tributária corresponder a uma atividade administrativa plenamente vinculada*", conforme dispõe o CTN, em seu artigo 3º.

Dessa forma, aceitar uma autuação como a do presente caso, seria negar todos estes princípios, e o próprio bom senso, vez que configurado de forma totalmente contrária à lei, e no caso em tela, não pode responder o destinatário pelas eventuais irregularidades cometidas pelo seu fornecedor, e motivadores da situação deste na condição de submetido a regime especial de fiscalização, especialmente se os valores de imposto informados nas notas fiscais, e cobrados do destinatário das mesmas já foi agregado ao preço do produto, ao valor a ser pago, no caso, pelo porto de combustíveis.

Por tais razões, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### **VOTO DISCORDANTE QUANTO AO ITEM 1º E VOTO EM SEPARADO QUANTO AOS ITENS 2º E 3º**

O autuado alega em preliminar que houve cerceamento de defesa, por não dispor de elementos atinentes à situação dos negócios de seus fornecedores, em virtude de não ter conhecimento da situação do vendedor, que se encontrava sob regime de fiscalização especial.

No caso do item 1º, a descrição do fato foi feita de forma inadequada, misturando institutos jurídicos substancialmente distintos. O Auto acusa falta de recolhimento de "ICMS normal", mas

em seguida diz que tal imposto seria “devido por responsabilidade”, constando mais adiante que o imposto deveria ter sido pago no momento da saída, ou seja, por “antecipação”.

Para bem compreender o que se pretende neste caso, cumpre em primeiro lugar aclarar os conceitos dos aspectos envolvidos. A rigor, não existe “ICMS normal”. O que existe é o “regime normal de apuração”, assim denominado para se distinguir, por exemplo, do regime sumário, do regime de receita bruta, do regime de arbitramento e do regime do simples nacional.

Se por “ICMS normal” o que o autuante pretendeu lançar foi o ICMS devido pelo regime normal de apuração, cumpre notar que tal regime diz respeito à apuração do imposto devido pelas “operações próprias” do contribuinte. Sendo assim, é inadequado dizer-se que o débito imputado ao autuado, que seria “devido por responsabilidade”, fosse relativo ao ICMS normal, pois, sendo o autuado um terceiro responsável, o imposto devido não é de responsabilidade “própria”, e sim de responsabilidade de outrem.

Ainda tentando compreender o que se pretende neste caso, noto que se trata de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Na *substituição tributária*, conforme se depreende do significado da palavra “substituição”, a lei opera uma mudança na relação jurídica, transferindo para terceira pessoa (o *substituto* tributário) a responsabilidade pelo tributo que em princípio seria devido pelo contribuinte (o contribuinte *substituído*). Não se pode atribuir a responsabilidade dita principal ao *substituído*, pois, como a palavra indica, ele foi substituído por outrem pela lei.

Os *critérios temporal e pessoal* do fato gerador definidos pela norma tributária podem ser modificados por uma norma acessória ou secundária, *antecipando* o momento em que se considera juridicamente ocorrido o fato, ou *modificando* o sujeito passivo da relação jurídica. Ao antecipar a tributação, se a lei apenas modifica o *aspecto temporal* da hipótese de incidência, tem-se a chamada *antecipação tributária pura e simples*, ao passo que, se também há mudança da pessoa do *sujeito passivo*, tem-se uma modalidade especial de antecipação, a *substituição tributária progressiva* (ou *substituição tributária para frente*).

Na substituição tributária, uma pessoa pratica o fato gerador, mas quem deve pagar o tributo, de acordo com a lei, é um terceiro.

No presente caso, o autuado, na condição de adquirente de mercadorias enquadradas por lei no regime de substituição tributária, assume o *status* de *contribuinte substituído*, e, sendo “substituído”, não pode ser chamado a responder por tributo devido pelo seu “substituto”, pois do contrário se entraria num círculo vicioso, em que o substituto substitui o substituído e o substituído substitui o substituto, pondo por terra toda a construção doutrinária e jurisprudencial erguida ao longo do tempo, retornando-se ao estágio primitivo do estudo dessas figuras jurídicas, confundindo-se os conceitos de contribuinte e de responsável, e no tocante a este, os conceitos de responsável solidário e de responsável por substituição.

Feitas essas ponderações, volto ao questionamento do autuado na preliminar. A Lei nº 7.014/96 prevê, no art. 47, que o contribuinte ao qual for aplicada a *pena* de submissão a regime especial de fiscalização e pagamento fica obrigado a proceder ao pagamento do ICMS *no momento da saída da mercadoria*, inclusive o relativo ao imposto devido por substituição tributária.

Como se trata de pena (art. 46 da lei), cumpre assinalar que ela não pode passar da pessoa do infrator.

Trata-se aí de uma relação estabelecida por lei entre o contribuinte e o fisco. O fisco tem como saber se o imposto foi pago no momento da saída, porque *o fisco tem poder de polícia*. Porém, se, ao dar saída da mercadoria, o contribuinte submetido a tal regime não paga o imposto no momento da saída, o destinatário não tem como saber que o imposto não foi pago. Estando a mercadoria em trânsito, o destinatário não tem como saber sequer se ela já saiu ou se está por sair do estabelecimento de seu fornecedor. O comprador pode, consultando o Diário Oficial,

saber que o seu fornecedor está sujeito a tal regime, mas não há como saber se ele dará saída da mercadoria sem o pagamento antecipado do imposto, e, ao contrário do fisco, *o comprador não tem poder de polícia*, não tem como fiscalizar o seu fornecedor, e, a depender do vínculo contratual que tiver com ele, não pode sequer mudar de fornecedor.

O lançamento do item 1º é por conseguinte insubsistente.

Quanto aos itens 2º e 3º, acompanho com louvor o voto do nobre Relator. As exigências fiscais em apreço atentam contra o princípio da segurança jurídica (princípio da não-surpresa) e não têm previsão normativa (princípio da legalidade).

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. **019144.0014/11-5** lavrado contra a empresa **CARVALHO & CARVALHO DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado a autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 3.366,80**, acrescido da multa de 60%, prevista artigo 42, inciso II, alínea “f” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões, 21 de novembro de 2011.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/voto discordante qto item 1 e em separado qto aos itens 2 e 3