

A.I. Nº - 299689.0009/11-5
AUTUADO - POSTO DE COMBUSTÍVEIS SAMARINO LTDA.
AUTUANTES - ROBERTO BASTOS OLIVEIRA e ALBA MAGALHÃES DAVID KLINSIEK
ORIGEM - INFAZ IPIAÚ
INTERNET - 23/12/2011

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº.0288-03/11

EMENTA: ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. **a)** ATRIBUIÇÃO, AO ADQUIRENTE, DA RESPONSABILIDADE PELO “ICMS NORMAL” DEVIDO PELO REMETENTE DA MERCADORIA. **a.1)** FALTA DE RECOLHIMENTO DO “ICMS NORMAL”, NA AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL EFETUADA A REMETENTE SUJEITO A REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO, COM OBRIGATORIEDADE DO PAGAMENTO DO IMPOSTO NO MOMENTO DA SAÍDA DA MERCADORIA. **a.2)** FALTA DE RECOLHIMENTO DA DIFERENÇA DO “ICMS NORMAL”, NA AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL EFETUADA A REMETENTE SUJEITO A REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO, COM OBRIGATORIEDADE DO PAGAMENTO DO IMPOSTO NO MOMENTO DA SAÍDA DA MERCADORIA. Lançamentos desprovidos de previsão legal, haja vista que o fato não está contemplado no art. 6º, XVI, da Lei nº 7.014/96. Parecer GECOT/DITRI nº 1622/11. **b)** ATRIBUIÇÃO, AO ADQUIRENTE, DA RESPONSABILIDADE PELO IMPOSTO RETIDO PELO REMETENTE DA MERCADORIA, NA AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL EFETUADA A REMETENTE SUJEITO A REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO, COM OBRIGATORIEDADE DO PAGAMENTO DO IMPOSTO NO MOMENTO DA SAÍDA DA MERCADORIA. É duvidoso que a lei preveja que o contribuinte substituído tenha de pagar o imposto que já foi retido pelo substituto tributário, tendo portanto de pagar o tributo duas vezes, favorecendo-se a prática da apropriação indébita, pois, considerando-se que o Regime Especial de Fiscalização e Pagamento é uma pena (arts. 46 e 47 da lei), tal entendimento implicaria que uma pessoa fosse punida, mas quem cumprisse a pena fosse outra. No entanto, existem precedentes neste Conselho mantendo a autuação nos exatos termos deste lançamento, prevalecendo a idéia de que a autuação teria apoio na redação do dispositivo legal considerado. Sendo assim, considerando-se que o órgão julgador não pode negar vigência ao direito posto, mantém-se o lançamento. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 4.8.11, cuida dos seguintes fatos:

1. falta de recolhimento de ICMS normal [sic], 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, sendo lançado tributo no valor de R\$ 3.078,00, com multa de 60%;
2. 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, em vista do recebimento da mercadoria através de Nota Fiscal não acompanhada do documento de arrecadação do ICMS substituído [sic], sendo lançado tributo no valor de R\$ 2.384,51, com multa de 60%;
 3. falta de recolhimento da diferença do ICMS normal [sic], recolhido a menos devido por 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 menos e acompanhada do documento de arrecadação correspondente, sendo lançado tributo no valor de R\$ 17.852,70, além da multa de 60%.

O autuado apresentou defesa (fls. 73/78) dizendo lamentar o constrangimento e o ônus suportados para se defender da acusação feita no item 1º deste Auto, ponderando que isso poderia ter sido evitados se os prepostos fiscais tivessem atentado para a leitura mais acurada do art. 6º, XVI, da Lei nº 7.014/96, que transcreve, grifando a expressão “contribuinte de direito”, do *caput*. Argumenta que, segundo aquele dispositivo, quando o distribuidor de combustíveis vende combustíveis para um posto revendedor varejista, aquele distribuidor, na condição de sujeito passivo, assume, ao mesmo tempo, duas condições: a de contribuinte de fato, com relação ao “ICMS normal”, e a de responsável, contribuinte de direito, com relação ao “ICMS substituído” que seria devido pelo contribuinte de fato, o varejista, por ocasião da revenda do produto. A seu ver, o dispositivo legal é cristalino nesse sentido, de modo que a solidariedade do autuado somente ocorreria relativamente ao ICMS que deixasse de ser recolhido pela distribuidora, na condição de contribuinte de direito, que, no presente caso, seria apenas o “ICMS substituído”.

Prossegue chamando a atenção para o Parecer GECOT/DITRI nº 01622/2011, que transcreve, observando que o art. 67 do RPAF indica a autoridade competente para responder a Consultas acerca da legislação tributária estadual, assinalando que o entendimento de que o adquirente de mercadorias junto a contribuinte sujeito a Regime Especial de Fiscalização não é solidário pelo “ICMS normal” não recolhido ou recolhido a menos é de uma autoridade da Secretaria da Fazenda com competência para a interpretação da legislação fiscal do Estado.

Conclui que, em face de tal entendimento, a exigência de pagamento de ICMS acusada neste item é totalmente improcedente.

A defesa também impugna o lançamento do 2º item, argumentando não restar dúvida que o autuado seria solidariamente responsável pelo pagamento do ICMS “não substituído” e demais acréscimos legais, nas aquisições de combustíveis junto a remetente sujeito a Regime Especial de Fiscalização com obrigatoriedade de pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria, porém, conforme questiona o consulente no parecer supracitado, “como pode tomar conhecimento de que o contribuinte fornecedor do combustível está sujeito a Regime Especial de Fiscalização”? Ressalta que, embora os pareceristas tenham orientado que “O contribuinte pode informar-se perante a repartição fazendária se os seus fornecedores estão obrigados ao recolhimento antecipado do imposto, ou de modo mais prático, através da Consulta Pública ao Cadastro do Estado da Bahia, na internet, no site www.sefaz.ba.gov.br”, o art. 914 do RICMS dispõe que, pelas infrações à legislação do ICMS, serão aplicadas as seguintes penalidades, isoladas ou cumulativamente: a) multa, b) sujeição a Regime Especial de Fiscalização e Pagamento e c) cancelamento de benefícios fiscais. Argumenta que, em face disso, a sujeição a

Regime Especial de Fiscalização e Pagamento do ICMS no momento da saída constitui uma penalidade e, portanto, sua informação está sujeita a sigilo fiscal, da qual o autuado não teve conhecimento. Aduz que a prova de que o autuado não teria e não tem acesso à informação de que o remetente estaria ou está sujeito a Regime Especial de Fiscalização é que as Consultas Públicas ao Cadastro do Estado da Bahia, relativas aos remetentes arrolados no Auto de Infração, conforme cópias anexas, mesmo tendo sido feitas posteriormente à ação fiscal, não apresentam informação a esse respeito, ainda que constando, no campo “Data desta Situação Cadastral”, data anterior ao fato gerador, conforme quadro que expõe em seguida, elaborado a partir das Consultas Públicas, cujas cópias estão anexas. Com isso conclui dizendo que não poderia ter exigido o comprovante de pagamento do “ICMS substituído”, já que a Secretaria da Fazenda não disponibiliza, no sítio indicado no Parecer, a informação necessária, para o fiel cumprimento da legislação por parte do autuado, e por esses motivos a exigência do “ICMS substituído” relativa ao 2º item é improcedente.

Quanto ao 3º item, que diz respeito à falta de recolhimento da diferença do “ICMS normal”, recolhido a menos devido por responsabilidade solidária, na operação de aquisição de combustíveis junto a remetente sujeito a Regime Especial de Fiscalização, a defesa argumenta que, se o autuado (adquirente) não está obrigada a recolher o “ICMS normal” devido pela remetente, também não está obrigado relativamente à diferença de recolhimento a menos do “ICMS normal” pela empresa remetente, conforme já exposto na discussão do 1º item, e sendo assim é também improcedente lançamento deste item 3º.

Pede que o Auto de Infração seja declarado improcedente.

Um dos fiscais prestou informação (fls. 96/99) dizendo que, no tocante aos lançamentos dos itens 1º e 3º, o art. 47 da Lei nº 7.014/96 estabelece 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, ou seja, além do imposto próprio, inclui também o substituído. Transcreve o art. 6º da supracitada lei e seu inciso XVI. Considera que não há ali 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. Considera 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.

Observa que 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), lembrando que os textos, no Auto de Infração, não são dos autuantes, mas do próprio SEAI, que por sua vez só recebe infrações com o crivo da DITRI e da GETRI, respaldadas portanto em análises técnicas do regulamento. Transcreve o teor das três imputações.

Quanto ao item 2º, o autuante rebate o argumento da defesa dizendo que não lhe cabe, na condição de mero executor de uma operação estabelecida e fundamentada pela COPEC, padronizada para todo o Estado, discutir as condições oferecidas pelo “site” da SEFAZ relativamente às informações cadastrais de contribuintes, cumprindo-lhe apenas considerar que a Secretaria publicou no Diário Oficial os Regimes Especiais de Fiscalização e Pagamento, através de comunicados da DITRI, e mantém, em seu “site” essa informação acessível ao autuado, “na página da Inspeção Eletrônica Processos Regime Especial. Comunicado”, de onde foram transportados os comunicados que transcreve em seguida. Aduz que, além desse meio, ainda é possível consultar a situação de descredenciamento da empresa distribuidora no mesmo “site” e neste caso buscar maiores esclarecimentos junto às inspetorias ou mesmo pelos telefones de plantão fiscal disponibilizados pela Secretaria da Fazenda, não havendo razão para o autuado

alegar a impossibilidade de conhecer a sujeição da empresa fornecedora ao Regime Especial de Fiscalização através de consulta ao sistema da SEFAZ. Considera que, ao não exigir o recolhimento do ICMS por parte da empresa distribuidora na aquisição do combustível, o autuado assumiu o risco de ser dele mesmo cobrado aquele imposto. Transcreve dois “Comunicados SAT”. Finaliza considerando que as justificativas do autuado não elidem a infração.

Opina pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

Este Auto de Infração contém três lançamentos, tendo todos o mesmo embasamento: o art. 6º, XVI, combinado com o art. 47, I e II, da Lei nº 7.014/96.

A defesa reclama que no caso do 1º lançamento a autuação não teria sido efetuada se os fiscais tivessem feito uma leitura mais acurada do art. 6º, XVI, da Lei nº 7.014/96, que transcreve, grifando a expressão “contribuinte de direito”, do *caput*. Argumenta que, segundo aquele dispositivo, quando o distribuidor de combustíveis efetua venda a um posto revendedor varejista, o distribuidor, na condição de sujeito passivo, assume, ao mesmo tempo, duas condições: a de contribuinte de fato, em relação ao “ICMS normal”, e a de responsável, contribuinte de direito, em relação ao ICMS devido por substituição que seria devido pelo contribuinte de fato, o varejista, por ocasião da revenda do produto. Na sua visão, o dispositivo legal seria cristalino nesse sentido, de modo que a solidariedade do autuado somente ocorreria relativamente ao ICMS que deixasse de ser recolhido pela distribuidora, na condição de contribuinte de direito, que, no presente caso, seria apenas o ICMS devido por substituição. Para embasar seu ponto de vista, transcreveu o Parecer GECOT/DITRI nº 01622/2011, observando que foi firmado o entendimento de que o adquirente de mercadorias junto a contribuinte sujeito a Regime Especial de Fiscalização não é solidário pelo “ICMS normal” não recolhido ou recolhido a menos, e, em face de tal entendimento, a exigência fiscal é improcedente.

Discordo da defesa quando esta diz que a redação do inciso XVI em apreço é de clareza cristalina. É grande a confusão conceitual em torno das figuras do contribuinte e do responsável, e, no tocante a este, misturando-se os conceitos de substituto tributário, contribuinte substituído, solidariedade e responsabilidade supletiva subsidiária. A falta de aprofundamento na definição dessas figuras tem dado margem a expressões como “ICMS normal” (como se houvesse um ICMS anormal”) e “ICMS substituído” (como se o ICMS tivesse sido substituído por outro tributo).

Havia até recentemente na legislação estadual a previsão da responsabilidade supletiva, regulamentada no § 1º do art. 125 do RICMS, que foi revogado. A partir daí, operou-se uma simbiose de difícil interpretação entre a responsabilidade por substituição e a responsabilidade solidária. A responsabilidade supletiva travestiu-se de responsabilidade solidária.

No caso do item 1º deste Auto, 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”.

Tentando pôr em ordem 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*, o imposto devido não é de responsabilidade “própria”, e sim de responsabilidade de outrem.

Apesar dessas impropriedades, conclui-se, por dedução, após o que foi dito na defesa e na informação fiscal, que o que está sendo cobrado do adquirente (posto de combustíveis) foi o “ICMS normal”, ou seja, o *imposto da operação própria* devido pelo remetente (o distribuidor dos combustíveis).

Sendo assim, já posso decidir.

Prevê o art. 6º, XVI, da Lei nº 7.014/96:

“Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:

...

XVI – o 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;”

Não importa o sentido que se possa extrair da redação ambígua desse inciso, haja vista que, em resposta a uma Consulta específica sobre o teor dessa regra, a GECOT/DITRI, no Parecer nº 01622/2011, firmou este entendimento:

“Assim, o adquirente de mercadoria sujeita a circular com o comprovante do recolhimento antecipado do imposto, não está obrigada *[sic]* a exigir a comprovação do imposto normal e sim, apenas do imposto substituído, o que pressupõe o pagamento anterior do imposto normal.”

Ou seja: segundo a DITRI, embora o combustível deva circular com o comprovante do recolhimento antecipado do imposto, o adquirente não está obrigado a exigir a comprovação do “imposto normal”, e sim, apenas, do “imposto substituído”.

Se a DITRI entende assim, e considerando-se a sua competência legal para responder às Consultas a respeito da interpretação da legislação estadual, não há o que discutir – o lançamento é indevido.

A auditora responsável pelo lançamento, na informação prestada, justificou a autuação dizendo que 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), lembrando que os textos, no Auto de Infração, não são dos autuantes, mas do próprio SEAI, que por sua vez só recebe infrações com o crivo da DITRI e da GETRI *[sic]*, respaldadas portanto em análises técnicas do regulamento, ressalvando que os textos, no Auto de Infração, não são dos autuantes, mas do próprio SEAI.

Cumprе ressalvar, porém, que o que dá amparo à pretensão fiscal não é o SEAI, e sim a lei.

Comungo nesse particular com o entendimento da DITRI no supracitado Parecer nº 01622/2011.

O lançamento do item 1º é indevido.

Tendo em vista que o 3º lançamento está relacionado ao 1º, passo à sua apreciação. Traduzindo a descrição ambígua desse item 3º, note-se que ele acusa a falta de recolhimento, pelo adquirente (posto de combustíveis), da diferença do “ICMS normal”, que teria sido recolhido a menos pelo vendedor (distribuidor dos combustíveis). Ora, se a DITRI já manifestou o entendimento de que o adquirente não está obrigado a exigir a comprovação do “imposto normal” do vendedor, logicamente não é possível responsabilizar o adquirente pelo “imposto normal” que porventura

tenha sido recolhido a menos. Seguindo o entendimento da DITRI no supracitado Parecer nº 01622/2011, o lançamento do item 3º é igualmente indevido.

No caso do 2º lançamento, a imputação diz respeito à falta de recolhimento, pelo adquirente, do imposto que foi *retido* pelo vendedor.

A lei não diz – e não poderia dizer – que o contribuinte substituído tenha de pagar o imposto que foi retido pelo substituto tributário. Imagine-se o caso de um empregador reter o Imposto de Renda devido pelos seus empregados e não recolher o imposto retido: o que a Receita Federal deve fazer é cobrar o imposto do responsável, pois o fato caracteriza apropriação indébita, jamais deixar em paz o devedor infiel e ir cobrar o imposto dos seus empregados, que já depositaram, por força de lei, aquilo que era devido em mãos daquele que segundo a lei tinha a obrigação de reter o tributo.

Os propósitos deste voto não permitem ir longe na abordagem do instituto da responsabilidade tributária, de modo que apenas farei um vôo de pássaro por cima das figuras jurídicas nele compreendidas.

A *responsabilidade tributária* manifesta-se em duas modalidades:

- a) a *responsabilidade por substituição*, na qual o substituto assume a responsabilidade pelo tributo que seria pago pelo substituído, sendo que o substituto ocupa o lugar do substituído desde a ocorrência do fato gerador, ou seja, desde o nascimento da obrigação tributária o substituto já é o sujeito passivo da obrigação;
- b) a *responsabilidade por transferência*, na qual, como o nome indica, a responsabilidade pelo tributo é originariamente do sujeito que tem relação direta com o fato gerador (o contribuinte), mas, força de lei, se transfere depois para o sujeito passivo indireto da obrigação tributária (o responsável). A responsabilidade por transferência manifesta-se em três situações: *responsabilidade dos sucessores*, *responsabilidade de terceiros* e *responsabilidade por infração*.

Nos termos do art. 128 do CTN, *a lei pode atribuir a responsabilidade tributária a terceira pessoa*, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, de duas formas:

- a) *excluindo* a responsabilidade do contribuinte; *ou*
- b) atribuindo ao contribuinte, *em caráter supletivo*, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação.

Do enunciado do art. 128 se conclui que a responsabilidade tributária pode ser *exclusiva* ou *supletiva*.

Na *responsabilidade exclusiva*, que é o caso da *substituição tributária*, ao atribuir a responsabilidade ao *substituto*, exclui-se a do *substituído*.

Já no caso da *responsabilidade supletiva*, como o nome indica, o responsável faz as vezes de “suplente”. A responsabilidade supletiva comporta duas espécies: a *responsabilidade solidária* (em que há responsabilidade recíproca), que não contempla benefício de ordem, e a *responsabilidade subsidiária* (auxiliar, que socorre, que reforça), na qual somente diante da impossibilidade de cumprimento da obrigação pelo responsável originário (o contribuinte) é que se pode proceder ao chamamento do responsável subsidiário para cumprir a prestação tributária.

Faço essas considerações para, em síntese, assinalar que no caso da *responsabilidade subsidiária*, para que o terceiro possa responder pela obrigação tributária, é necessário, primeiro, que seja *impossível* o cumprimento da obrigação tributária pelo próprio contribuinte, e segundo, que o não pagamento do tributo decorra de *ação ou omissão do terceiro* ao qual a lei atribui a responsabilidade.

A *solidariedade* não comporta benefício de ordem.

Diferentemente, no caso da *responsabilidade supletiva subsidiária*, não se pode cobrar o tributo tanto de um como de outro, pois essa espécie de responsabilidade implica uma *ordem de preferência a ser seguida*.

Ao revogar as regras da responsabilidade supletiva previstas no regulamento (art. 125, § 1º), transportando a matéria para a lei, portou-se bem o legislador, haja vista que se trata de matéria de reserva legal. O problema é que, talvez pelo fato de na redação originária da lei não haver a figura da *responsabilidade supletiva*, a previsão antes contida no regulamento foi transplantada para a lei, talvez inadvertidamente, no capítulo que cuida da *responsabilidade solidária*, como se fossem a mesma coisa.

Não estou fazendo nenhuma crítica ao legislador, mas apenas visando tentar compreender o que se passa, a fim de interpretar a norma e ver se o caso concreto a ela se subsume.

Retomando a análise do 2º lançamento deste Auto, volto a pontuar que a lei não diz – e não poderia dizer – que o contribuinte substituído tenha de pagar o imposto que foi retido pelo substituto tributário. Note-se que neste caso 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, por força de lei, foi substituído por outrem em sua relação com o ente tributante.

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 por ela eleito.

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.

Não se perca de vista que neste caso há uma pena que foi imposta ao vendedor das mercadorias.

A Lei nº 7.014/96 prevê, no art. 47, as hipóteses em que um contribuinte pode sujeitar-se à aplicação da *pena* de submissão a Regime Especial de Fiscalização e Pagamento. 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. Nos termos do art. 47 da Lei nº 7.014/96, a pena aplicável ao vendedor das mercadorias pode determinar inclusive a sujeição a vigilância constante por funcionários do fisco estadual em seu estabelecimento, com

plantões permanentes no estabelecimento. Pode-se exigir que o imposto seja pago diariamente. Pode-se efetuar o arbitramento do imposto a ser pago. Ou seja, o Estado tem meios de sobra para fazer valer o seu Direito de Império. O fisco pode fiscalizar o devedor, porque *o fisco tem poder de polícia*. Porém, 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.

Não há como aceitar o argumento da auditora que prestou a informação de que a autuação teria respaldo técnico porque a descrição das infrações está no Sistema de Emissão de Auto de Infração (SEAI), ressaltando que os textos, no Auto de Infração, não são dos autuantes, mas do próprio SEAI.

Estando a *empresa vendedora* submetida à *pena de Regime Especial de Fiscalização e Pagamento*, caberia ao fisco envidar esforços a fim de que o Regime Especial fosse devidamente obedecido, sendo inconcebível a cobrança de tributo que já foi retido. Isso implicaria, de um lado, o *adquirente pagar o imposto duas vezes*, e, pior que isso, do outro lado, o Estado estaria *favorecendo e incentivando a prática da apropriação indébita*, deixando em paz aquele que foi punido com o Regime Especial e indo atrás do adquirente, que não cometeu nenhum ilícito, para puni-lo pelo ilícito praticado por seu fornecedor.

Noutros termos, considerando-se que o citado Regime Especial é uma *pena* (arts. 46 e 47 da lei), tal entendimento implicaria que *uma pessoa fosse punida*, mas quem *cumprisse a pena* fosse outra.

Em suma, no tocante ao 2º lançamento, é duvidoso que a lei preveja que o contribuinte substituído tenha de pagar o imposto que foi retido pelo substituto tributário, tendo portanto de pagar o tributo duas vezes. A interpretação que o fisco pretende dar à lei neste caso atenta contra o princípio da segurança jurídica (princípio da não-surpresa) e não têm previsão normativa (princípio da legalidade).

No entanto, já existem precedentes neste Conselho mantendo a autuação nos exatos termos deste item 2º, prevalecendo a idéia de que a autuação teria apoio na redação do dispositivo legal considerado. Sendo assim, enquanto não se corrige a redação da lei, há que se ponderar que o órgão julgador não pode negar vigência ao direito posto. Mantenho, por isso, o lançamento do item 2º.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299689.0009/11-5**, lavrado contra **POSTO DE COMBUSTÍVEIS SAMARINO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 2.384,51**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões, 16 de dezembro de 2011

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA