

**A. I. Nº** - 299689.0002/11-0  
**AUTUADO** - MEGA POSTO – COMERCIAL DE COMBUSTÍVEIS LTDA.  
**AUTUANTES** - ROBERTO BASTOS OLIVEIRA e ALBA MAGALHÃES DAVID KLINKSIEK  
**ORIGEM** - INFAZ ILHÉUS  
**INTERNET** - 07.12.2011

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0316-04/11**

**EMENTA:** ICMS. 1. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. **a)** IMPOSTO DA OPERAÇÃO PRÓPRIA. **a.1)** FALTA DE PAGAMENTO. **a.2)** RECOLHIMENTO A MENOS. **b)** IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO. O art. 6º, XVI, da Lei nº 7.014/96, atribui ao posto revendedor varejista a responsabilidade pelo pagamento do ICMS, em relação ao combustível adquirido junto a remetente sujeito a regime especial de fiscalização com obrigatoriedade do pagamento do imposto no momento da saída da mercadoria, quando a nota fiscal não estiver acompanhada do respectivo documento de arrecadação. Sujeição ao Regime Especial de Fiscalização dos remetentes publicada no DOE e constante do site da SEFAZ. Infrações caracterizadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe foi lavrado em 26/07/11 para exigir ICMS em decorrência das seguintes infrações:

01. Deixou de recolher ICMS por solidariedade 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, estando a nota fiscal desacompanhada do respectivo documento de arrecadação. Valor: R\$3.078,00. Multa de 60%;
02. Recolhimento a menor do ICMS devido por solidariedade, 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 o ICMS destacado a menor e acompanhada do documento de arrecadação estadual – DAE. Valor: R\$10.363,04. Período: fevereiro, março e abril. Multa de 60%;
03. Deixou de recolher ICMS retido, por solidariedade, 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 da mercadoria, em vista do recebimento da mercadoria, através de nota fiscal desacompanhada do respectivo documento de arrecadação do ICMS substituído. Valor: R\$598,50. Multa de 60%.

O autuado apresenta defesa (fls. 51 a 56). Com relação à infração 01, lamenta o constrangimento e o ônus suportados para se defender da acusação fiscal que, entende, seria evitado se os prepostos fiscais tivessem atentados para a disposição do art. 6º, XVI, da Lei nº 7.014/96, que transcreve.

Observa que quando o distribuidor de combustíveis os vende para um posto revendedor varejista, esse distribuidor, na condição de sujeito passivo, assume, ao mesmo tempo, duas condições: I. a de contribuinte de fato: com relação ao ICMS normal; II. a de responsável, contribuinte de direito, com relação ao ICMS substituído que seria devido pelo contribuinte de fato, que seria o varejista, por ocasião da revenda do produto.

Assim, entende que a solidariedade do autuado somente ocorreria com relação ao ICMS que deixaria de ser recolhido pela distribuidora, na sua condição de contribuinte de direito, que, no presente caso, seria apenas o ICMS substituído. Em subsídio ao seu entendimento, transcreve o Parecer GECOT/DITRI nº 01622/2011.

Pelo que expõe, diz 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 menor é de uma autoridade da SEFAZ com competência para interpretar a legislação estadual, razão pela qual conclui que a exigência fiscal é improcedente.

Com relação à infração 02, que o acusa de falta de recolhimento de diferença do ICMS normal, por responsabilidade solidária, na operação de aquisição de combustíveis, junto a remetente sujeito a Regime Especial de Fiscalização, diz que se não está obrigado a recolher o ICMS normal devido pelo remetente, também não está obrigado a recolher a diferença de ICMS por pagamento menor que o devido pelo remetente, conforme o já exposto para a infração 01.

Com relação à infração 03, diz não duvidar ser ele solidariamente responsável pelo pagamento do ICMS substituído nas aquisições junto a remetente sujeito ao Regime Especial de Fiscalização com obrigatoriedade de pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria. Acontece que, conforme questiona o consultante no parecer supra citado, não tem como saber que o contribuinte fornecedor do combustível está sujeito a Regime Especial de Fiscalização. Reportando ao parecer, embora nele se oriente 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](http://www.sefaz.ba.gov.br)”, transcrevendo o art. 914 do RICMS/BA., ressalta que a sujeição a regime especial de fiscalização e pagamento do ICMS no momento da saída se constitui numa penalidade e, portanto, informação sujeita a sigilo fiscal, da qual o autuado não teve conhecimento, conforme passa a expor.

Alega que a prova de que não teria e não tem acesso a tal informação é que as consultas públicas ao Cadastro do Estado da Bahia, relativas aos remetentes arrolados no auto de infração (cópias anexas), mesmo tendo sido feitas em ocasião posterior à ação fiscal, não apresentam informação a esse respeito, ainda que constando, no campo “Data desta Situação Cadastral”, data anterior ao fato gerador.

Assim, o autuado não poderia ter exigido o comprovante de pagamento do ICMS substituído, já que a SEFAZ não disponibiliza, no sítio indicado pelo Parecer, a informação necessária para o fiel cumprimento da legislação por sua parte. Por esses motivos, também entende que a exigência fiscal pela infração 03 torna-se improcedente.

Na informação fiscal (fl. 113), o autuante, referindo-se às infrações 01 e 02, diz que o art. 47 da Lei 7.014/96 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. Também transcreve o art. 6º, XVI do RICMS/BA.

Afirma que não há 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.

Escreve que estando a empresa distribuidora obrigada ao recolhimento antecipado do imposto normal e do substituído em face do regime especial de fiscalização, sendo o posto revendedor solidariamente responsável pelo cumprimento dessa obrigação, sua responsabilidade se estende à totalidade do ICMS devido na operação.

Aduz que a exigência tributária do imposto, o normal e o substituído, ao posto revendedor consta do sistema de Emissão de auto de infração, conforme textos que transcreve.

Quanto ao argumento defensivo para a infração 03, informa que, além da SEFAZ ter publicado no Diário Oficial do Estado a inclusão das empresas emitentes dos documentos fiscais arrolados na

autuação, no site da SEFAZ os regimes especiais de fiscalização podem ser acessados na página *Inspetoria Eletrônica>processos>Regime Especial>Comunicado*.

Conclui pedindo que seja o auto de infração julgado procedente.

## VOTO

O auto de infração contém as formalidades dos arts. 38, 39, 41 e 42 do RPAF, não havendo violação ou mesmo mitigação dos princípios que regem o Direito Administrativo ou o Direito Tributário, em particular os inerentes ao processo administrativo fiscal, estando determinados no lançamento o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza das infrações apuradas, sendo precisamente indicados os dispositivos legais infringidos. O processo obedece ao princípio do devido processo legal e seus corolários de ampla defesa e contraditório, tendo o contribuinte demonstrado plena compreensão das infrações e se defendeu das acusações fiscais sem qualquer dificuldade imposta pela parte contrária.

O contribuinte não objeta os valores da autuação. Com relação às infrações 01 e 02 a impugnação se restringe quanto à interpretação do art. 6º, XVI da Lei 7.014/96, no que diz respeito ao conceito de quem seja o “contribuinte de direito”, alegando que, para o caso, o “contribuinte de fato” com relação ao ICMS normal é o distribuidor que lhe vendeu a mercadoria, assumindo ele, autuado, a condição de responsável ou “contribuinte de direito”, apenas com relação ao ICMS substituído que seria devido pelo “contribuinte de fato”, por ocasião da revenda da mercadoria. Em favor dessa interpretação transcreveu o PARECER GECOT/DITRI nº 01622, de 24/01/2011.

Discordo do entendimento esposado pelo impugnante pelas seguintes razões:

A uma, porque a Lei Complementar 87/96 ao dispor sobre as regras gerais do ICMS expôs em seu art. 5º que “A Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo”;

A duas, porque se utilizando dessa prerrogativa, a Lei 7.014/96 que instituiu o ICMS baiano, estabelece no seu art. 6º que “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”;

A três, porque o art. 47 expressa a obrigatoriedade do pagamento do ICMS da operação, inclusive o devido por substituição tributária:

**Art. 47.** O regime especial de fiscalização e pagamento será determinado por ato o Titular da Superintendência de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda e consistirá, isolada ou cumulativamente:

**I** - 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;

A quatro, porque, além de não haver distinção de obrigatoriedade quanto ao pagamento do ICMS normal (aqui entendido o imposto incidente sobre a operação de saída da mercadoria do estabelecimento distribuidor ao autuado) e o ICMS substituído (aqui entendido o imposto antecipado incidente sobre as operações de revenda do autuado ao consumidor final), o conceito de “contribuinte de direito” agrega também o “contribuinte de fato”. Ou seja, o “contribuinte de direito” não se distingue do “contribuinte de fato” pela “responsabilidade” como quer fazer crer o impugnante, mas é a responsabilidade pelo pagamento do imposto que equipara o “contribuinte de direito” ao “contribuinte de fato”. Quando a responsabilidade pelo pagamento do tributo relativo à operação própria é do “contribuinte de fato”, este também é o “contribuinte de direito” e quando a lei atribui a responsabilidade pelo pagamento relativo a operações outras que não a sua, a determinado contribuinte, este também é “contribuinte de direito”. De todo modo, isto

quer dizer que em toda relação jurídico-tributária há a presença do “contribuinte de direito” responsável pelo pagamento do tributo devido ao Erário e este contribuinte pode ser ou não o “contribuinte de fato” e em qualquer caso, a lei pode atribuir a um ou ao outro sujeito passivo a responsabilidade pelo pagamento do tributo devido. No caso em análise, por disposição expressa no art. 6º, XVI, da Lei 7.014/96, a atribuição pelo pagamento tanto do imposto decorrente da operação do distribuidor/fornecedor para o autuado, quanto do imposto devido por antecipação e relativo às suas futuras operações de revenda da mercadoria ao consumidor final, é do contribuinte autuado.

Quanto ao Parecer GECOT/DITRI nº 01622/2011, também expressando minha divergência quanto ao entendimento que espoca, aduzo que ele não vincula a decisão deste Conselho, a qual deve ser formada pela livre convicção do julgador mediante apropriada fundamentação (arts. 153 e 164, III, do RPAF), razão pela qual constato a subsistência das infrações 01 e 02.

Infrações procedentes.

Com relação à infração 03, embora *a priori* a admita, o autuado pugna por sua improcedência sob a alegação de impossibilidade de conhecer a sujeição de seus fornecedores ao Regime Especial de Fiscalização previamente à realização das operações de compras da mercadoria, pois, segundo ele, trata-se de informação sujeita ao sigilo fiscal.

Também não é esta a situação do caso em foco, pois, como relatado na informação fiscal, a sujeição dos fornecedores de combustíveis da mercadoria objeto desta autuação consta do COMUNICADO SAT Nº 001, de 18 de janeiro de 2011, tornada pública na edição de 19 de janeiro de 2011, do no Diário Oficial do Estado. Além disso, essa situação dos fornecedores acha-se no site da SEFAZ, página Inspetoria Eletrônica>processos>Regime Especial>Comunicado. Portanto, também subsistente é a infração 03.

Infração procedente.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299689.0002/11-0**, lavrado contra **MEGA POSTO – COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$14.039,54**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 novembro de 2011.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR