

A. I. N° - 299689.0005/11-0
AUTUADO - ONDA COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
AUTUANTES - ROBERTO BASTOS OLIVEIRA e ALBA MAGALHÃES DAVID KLINKSIEK
ORIGEM - INFAZ ILHÉUS
INTERNET - 20 .12. 2011

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0320-01/11

EMENTA: ICMS. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. RESPONSABILIDADE POR SOLIDARIEDADE. COMBUSTÍVEL. **a)** ICMS NORMAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS. No caso de constatação de nota fiscal desacompanhada do respectivo documento de arrecadação, ou acompanhada com o imposto recolhido a menos, junto ao posto revendedor varejista de combustíveis, em relação ao combustível adquirido de remetente com obrigatoriedade do pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria, em razão de Regime Especial de Fiscalização, o posto revendedor varejista é o responsável pelo pagamento total ou da diferença recolhida a menos do imposto. Infrações subsistentes. Não acolhidas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/07/2011, exige crédito tributário no valor de R\$ 13.337,78, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Deixou de recolher ICMS por solidariedade nas operações de aquisição de combustível realizadas junto a remetente sujeito a Regime Especial de Fiscalização com obrigatoriedade do pagamento do imposto no momento da saída da mercadoria, estando a nota fiscal desacompanhada do respectivo documento de arrecadação, no mês de janeiro de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 2.984,90, acrescido da multa de 60%;
2. Recolhimento a menos do ICMS devido por solidariedade nas operações de aquisição de combustível realizadas junto a remetente sujeito a Regime Especial de Fiscalização com obrigatoriedade do pagamento do imposto no momento da saída da mercadoria, em vista de recebimento da mercadoria, através de nota fiscal com o imposto destacado a menos e acompanhada do documento de arrecadação –DAE, nos meses de fevereiro, março e abril de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 10.352,88, acrescido da multa de 60%.

O autuado apresentou defesa (fls. 34 a 46), discorrendo, inicialmente, sobre o Auto de Infração, destacando, depois, que está inserido no rol de tradição no ramo em que atua, sempre diligenciando no cumprimento das obrigações fiscais junto ao Poder Público, notadamente no tocante ao cumprimento das obrigações fiscais concernentes ao ICMS.

Reporta-se sobre o Regime Especial de Fiscalização, consignando que este se encontra previsto no artigo 47, I, II da Lei 7014/96, cuja redação reproduz.

Alega que o referido Regime Especial de Fiscalização aplicado sobre a empresa fornecedora do produto deve ser amplamente divulgado pela Secretaria da Fazenda da Bahia, para que haja a necessária publicidade do ato.

Sustenta que, no presente caso, tal fato que não ocorreu, pois desconhecia que a Distribuidora de Combustíveis Petrovale estava submetida ao mencionado Regime Especial de Fiscalização.

Invoca a Constituição Federal, precisamente o seu art. 37, *caput*, que trata dos princípios inerentes à Administração Pública, cujo teor transcreve, para afirmar que se trata de violação de princípios incidentes não apenas sobre os órgãos que integram a estrutura central do Estado, incluindo-se os pertencentes aos três Poderes, no caso, Executivo, Legislativo e Judiciário, mas também de preceitos genéricos igualmente dirigidos aos entes que no Brasil integram a Administração Indireta, ou seja, autarquias, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as fundações governamentais ou estatais.

Observa que os princípios explicitados no *caput* do art. 37 são os da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência.

Salienta que a publicidade sempre foi tida como um princípio administrativo, porque se entende que o Poder Público, por ser público, deve agir com a maior transparência possível, a fim de que os administrados tenham, a toda hora, conhecimento do que os administradores estão fazendo.

Aduz que seria absurdo que um Estado como o brasileiro, que, por disposição expressa de sua Constituição, afirma que todo poder nele constituído "*emana do povo*", conforme o art. 1º, parágrafo único, viesse a ocultar daqueles em nome do qual esse mesmo poder é exercido informações e atos relativos à gestão da "*res publica*" e as próprias linhas de direcionamento governamental. Acrescenta que é por este motivo que se estabelece como imposição jurídica para os agentes administrativos em geral, o dever de publicidade para todos os seus atos.

Assevera que a publicidade não é um requisito de forma do ato administrativo, não é elemento formativo do ato, é requisito de eficácia e moralidade, razão pela qual, mesmo os atos irregulares não se convalidam com a publicação, nem os regulares a dispensam para sua exequibilidade, quando a lei ou o regulamento a exige.

No que concerne à *forma* de se dar publicidade aos atos da Administração, diz que se tem afirmado que ela poderá dar-se tanto por meio da *publicação* do ato, como por sua simples *comunicação* a seus destinatários.

Frisa que nessa esteira, caberá à lei indicar, pois, em cada caso, a forma adequada de se dar a publicidade aos atos da Administração Pública. Acrescenta que normalmente, esse dever é satisfeito por meio da publicação em órgão de imprensa oficial da Administração, entendendo-se, com isso, não apenas os Diários ou Boletins Oficiais das entidades públicas, mas também – *para aquelas unidades da Federação que não possuem tais periódicos – os jornais particulares especificamente contratados para o desempenho dessa função, ou outras excepcionais formas substitutivas*, nos termos das normas legais e administrativas locais.

Afirma que no caso em apreço, esta exigência constitucional não foi atendida, pois desconhece qual veículo foi utilizado para informar que a empresa vendedora, no caso, a Distribuidora Petrovale, estava submetida ao Regime Especial de Fiscalização, até mesmo para que evitasse a aquisição da mercadoria.

Observa que inexistindo disposição normativa em sentido oposto, tem-se entendido que os atos administrativos de efeitos internos à Administração não necessitam ser publicados, que não é o caso, para que tenham por atendido seu dever de publicidade. Diz que nesses casos, seria

admissível, em regra, a *comunicação* aos destinatários. Destaca que o dever de publicação recairia, assim, exclusivamente sobre os atos administrativos que atingem a terceiros, ou seja, aos *atos externos*.

No que tange ao direito à publicidade dos atos administrativos, ou mais especificamente, quanto ao direito de ter-se ciência da existência e do conteúdo desses atos, observa que ele não se limita aos atos já publicados, ou que estejam em fase de imediato aperfeiçoamento pela sua publicação. Diz que ele se estende, indistintamente, a todo o processo de formação do ato administrativo, inclusive quando a atos preparatórios de efeitos internos, como despachos administrativos intermediários, manifestações e pareceres.

Frisa que, é assim que se costuma dizer que constituem desdobramentos do princípio da publicidade o *direito de receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, conforme o art. 5º, XXXIII, da CF. Acrescenta que o direito à obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal, conforme previsto no art. 5º, XXXIV, da CF, e, naturalmente, o direito de acesso dos usuários a registros administrativos e atos de governo, em conformidade com o art. 37, § 3º, II da Carta Magna.*

Sustenta que o lançamento de ofício está eivado de nulidade, tendo em vista que a Administração Tributária da SEFAZ-BA, não obedeceu a um dos princípios que rege a Administração Pública, o da publicidade que ampara os contribuintes contra os arbítrios dos governantes.

Prosseguindo, diz que ainda que ultrapassado o obstáculo da desobediência ao princípio da publicidade, padece de segurança o Auto de Infração, por não atender ao princípio constitucional que trata da regra matriz do ICMS que é a não cumulatividade, conforme o art. 155 da Constituição Federal, cujo texto transcreve.

Tece amplas considerações sobre o princípio da não cumulatividade, afirmando que o mecanismo da não cumulatividade há que ser sempre observado, fazendo nascer para o contribuinte, toda vez que este adquire uma mercadoria ou um serviço com incidência do imposto, um crédito fiscal. Cita entendimento de Sacha Calmon no sentido de que é *"um crédito misto (quase financeiro), abarcando o crédito do ativo imobilizado, dos bens de uso e consumo e de todos os insumos diretos e indiretos utilizados na produção e circulação de mercadorias e serviços"*.

Afirma que de acordo com a Constituição da República de 1988, o ICMS está expressamente estruturado pelo sistema *imposto contra imposto* e não pelo sistema *mercadoria contra mercadoria*, como quer entender o Fisco, razão pela qual toda entrada, independente da sua destinação, seja de bens de uso e consumo ou matérias primas, ou ainda de bens destinados ao ativo permanente, havendo destaque do ICMS, gera, em favor do adquirente, um crédito fiscal de natureza mista, que deverá ser compensado nas operações de saídas posteriores. Ressalta que o creditamento do imposto nas entradas não é somente um direito, mas um dever do contribuinte. Cita e transcreve, nesse sentido, entendimento de Sacha Calmon.

Consigna que o ICMS esta adstrito ao princípio constitucional da não-cumulatividade, nos exatos termos da Carta Magna, não podendo o legislador infraconstitucional ou o Administrador Público pretender-lhe novos contornos, aumentando ou diminuindo sua eficácia, invocando e reproduzindo, nesse sentido, lição de Roque Carrazza. Cita e transcreve, também, lição de Aliomar Baleeiro, sobre o princípio da não-cumulatividade.

Diz que o princípio da não-cumulatividade quer no IPI quer no ICMS, atribui ao produtor ou ao promotor da operação tributada o direito-dever de compensar o crédito gerado pelo imposto incidente na matéria-prima ou na operação anterior, recolhendo o contribuinte aos cofres públicos apenas a diferença, conforme se depreende nitidamente do preceito constitucional.

Assevera que negar ao contribuinte o crédito do ICMS destacado nas notas fiscais de entrada, seja qual for sua procedência ou destinação, é antes um retrocesso, uma involução, contrariando toda a ciência tributária, consubstanciando em uma afronta a Constituição da República, ordem máxima do direito pátrio.

Sustenta que a forma pela qual está sendo exigido o imposto da operação própria devido pelas Distribuidoras de Combustíveis remetentes do álcool etanol hidratado, por solidariedade dos Postos Revendedores de Combustíveis está gravado de inconstitucionalidade, pois não está sendo obedecido o princípio da não cumulatividade.

Apresenta os seguintes questionamentos:

Com efeito, qual a destinação se dará aos créditos fiscais gerados para a comercialização do álcool etanol hidratado pelas Distribuidoras de Combustíveis, que resulta no pagamento do ICMS sobre operações próprias?

A empresa remetente ficará acumulando os créditos fiscais no seu livro fiscal, gerando um passivo meramente escritural?

O Estado autorizará a transferências dos referidos créditos fiscais sem criar qualquer obstáculo?

Destaca que são questões relevantes que não estão respondidas no texto do parecer que determinou o Regime Especial de Fiscalização, e, por ferir o princípio da não cumulatividade deve resultar em anulação deste Auto de Infração pelo órgão julgador.

No tocante à multa apontada no Auto de Infração no percentual de 60%, consigna que a Fiscalização capitulou o suposto ilícito fiscal no artigo 42, II, “f”, da Lei n. 7.014/96, cujo teor reproduz. Diz que a lei penal deve ser precisa, uma vez que um fato só será considerado criminoso se houver perfeita correspondência entre a lei e a norma que o descreve. Cita e transcreve lição de Silva Franco, nesse sentido.

Frisa que o princípio da taxatividade e descrição genérica impõe, também, que a descrição da conduta criminosa seja detalhada e específica, não se coadunando com tipos genéricos, demasiadamente abrangentes, pois de nada adiantaria exigir a prévia definição da conduta na lei se fosse permitida a utilização de termos muito amplos e genéricos.

Salienta que nesse contexto, em se falando de matéria penal-tributária, não há que se cogitar em aplicação de penalidade genérica, pois eivada de ilegalidade, haja vista que a generalidade da descrição típica elimina a sua própria razão de existir, criando insegurança no meio social e violando o princípio da reserva legal.

Aduz que em face do exposto, requer a anulação da multa indicada no Auto de Infração no percentual de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f”, pela impossibilidade da adoção de penalidade genérica, entendimento já pacificado na doutrina e jurisprudência pátria.

Continuando, afirma que no presente caso está sendo aplicada multa em valor nitidamente confiscatório, em afronta direta às garantias constitucionais do contribuinte, configurando-se, com esta atuação, típica violação aos direitos mais básicos assegurados pela Constituição Federal.

Alega que tais multas são tão elevadas que assumem o caráter confiscatório, a não ser que se considere absolutamente normal a aplicação de multas que ultrapassem os parâmetros de uma economia, cuja variação monetária anual não ultrapassa a casa de um único dígito.

Salienta que já é reconhecida a ilegitimidade de multas absurdamente elevadas e as decisões do Poder Judiciário as tem reduzido, corrigindo esta distorção confiscatória imputadas pela Administração.

Frisa que o STF entendeu que há de se estender o Princípio da não-confiscabilidade a multas confiscatórias, conforme ADI 551/RJ, cuja ementa reproduz. Invoca ainda lição de Rui Barbosa Nogueira, nesse mesmo sentido.

Assevera que resta clara e explicitamente configurado o caráter confiscatório e abusivo da multa imposta, que chega a valores exorbitantes, motivo pelo qual deve-se anular o Auto de Infração em lide.

Conclui requerendo que seja anulado o Auto de Infração, com base nos fundamentos apresentados.

A autuante que prestou informação fiscal (fls. 56 a 59), rechaça o argumento defensivo de ausência de publicidade do fato de a distribuidora se encontrar sob o regime especial de fiscalização, o qual desconhecia, afirmando que o impugnante traz no bojo de tal argumentação seu próprio contra-argumento quando reconhece que a forma de ser dar publicidade aos atos da Administração poderá ocorrer por meio da publicação do ato, bem como por sua simples comunicação a seus destinatários. Acrescenta que a Secretaria da Fazenda publicou no Diário Oficial do Estado da Bahia os Regimes Especiais de Fiscalização e Pagamento, através de Comunicados da DITRI, e mantém em seu site essa informação acessível aos contribuintes na página da Inspeção Eletrônica =Processos =Regime Especial=Comunicado, de onde transportaram o Comunicado SAT Nº 001/2011.

Salienta que a internet tem se tornado o principal meio de comunicação utilizado por empresas, órgãos públicos e outras entidades, para divulgação de informações e interação entre os interessados em seu universo. Observa, ainda, que o Diário Oficial é o jornal oficial de publicação de notícias pelo Estado. Sustenta que resta evidente o atendimento pleno ao princípio da publicidade.

No que tange à alegação defensiva de que foi ferido o princípio constitucional da não cumulatividade ao se cobrar ICMS sobre operações próprias desconsiderando o quanto foi pago na entrada do etanol na distribuidora, questionando sobre a destinação que se poderá dar aos créditos gerados nessa cobrança, consiga que na condição de executores das disposições normativas não têm competência legal para discutir questões referentes à constitucionalidade.

Ressalta, contudo, que as operações de entrada de etanol na distribuidora não se encontram no campo de abrangência do regime especial de fiscalização e pagamento, no qual está sustentado o Auto de Infração em lide, haja vista que este regime se constitui na obrigatoriedade do pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria pela empresa que obviamente esteja sujeita a esse condição, no caso, distribuidora para o posto revendedor, portanto, independe das operações de compra ou quaisquer pagamentos efetuados pelas distribuidoras que não se refiram às operações de saídas para postos revendedores.

Frisa que as notas fiscais e documentos de arrecadação – DAES que se referem a outras operações e que não trazem relação direta com as notas fiscais de saídas para os postos revendedores deverão fazer parte da contabilidade da empresa distribuidora para as compensações cabíveis em sua conta corrente.

Afirma que, no presente caso, as operações se tornam independentes por força do regime especial a que estão submetidas as distribuidoras, devendo ser efetuado o pagamento do imposto operação a operação, nota fiscal a nota fiscal.

No que concerne à destinação de eventuais créditos fiscais acumulados, observa que o RICMS/BA, tem previsão sobre essa possibilidade, assim como o RPAF/BA. Acrescenta que considerando que o referido regime especial somente é aplicável “aos contribuintes que não cumprirem exigências ou condições impostas pela legislação”, esses contribuintes podem utilizar os créditos fiscais

inclusive para regularização de débitos já constituídos.

Quanto à argumentação defensiva de que a autuação aplica multa, imputando-lhe caráter genérico em sua descrição e confiscatório em seu valor, contesta o argumento defensivo afirmando que apenas se cumpriu determinação legal quanto à multa indicada que está vinculada à infração, inclusive no próprio Sistema de Emissão de Auto de Infração, não sendo essa uma opção do autuante.

Frisa que o valor da multa considerado confiscatório pelo autuado, está sujeito a reduções que podem atingir até o percentual de 18% em conformidade com as condições estabelecidas no art. 45 da Lei nº 7.014/96, cujo teor reproduz.

Finaliza mantendo integralmente o Auto de Infração.

VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de duas infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, sendo ambas referentes ao ICMS devido por solidariedade nas operações de aquisição de mercadorias – combustível - realizadas junto a remetente sujeito a Regime Especial de Fiscalização com obrigatoriedade do pagamento do imposto no momento da saída da mercadoria.

Inicialmente, cabe-me apreciar a nulidade arguida pelo impugnante, por ausência de publicidade do ato que incluiu o remetente - distribuidora - no Regime Especial de Fiscalização.

Certamente, no presente caso, não há como prosperar a pretensão defensiva, haja vista que o princípio da publicidade foi observado plenamente pela Administração Fazendária, ao publicar no Diário Oficial do Estado da Bahia a relação dos contribuintes sujeitos ao Regime Especial de Fiscalização.

Ademais, convém observar que independentemente da aludida publicação, a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia disponibilizou no seu site o Comunicado SAT Nº 001/2001, no qual consta os contribuintes – distribuidores – que estão sob o referido Regime Especial de Fiscalização.

Desta forma, não há que se falar em inobservância do princípio da publicidade.

No que concerne à arguição defensiva de que foi ferido o princípio da não cumulatividade, por estar se exigindo ICMS sobre operações próprias, desconsiderando o quanto foi pago na entrada do etanol na distribuidora, também não há como prosperar tal argumentação, haja vista que o referido Regime Especial de Fiscalização consiste na obrigatoriedade do pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria, inclusive do imposto devido por substituição tributária.

Observe, contudo, que o crédito fiscal porventura decorrente das aquisições realizadas pelas distribuidoras, restará acumulado nestas distribuidoras e poderá ser utilizado em momento oportuno, na forma prevista no art. 108-A do RICMS/BA. Ou seja, não há glosa de crédito fiscal com a adoção do Regime Especial de Fiscalização e, consequentemente, inexistente ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS, conforme alegado pelo autuado.

Observe que o Auto de Infração foi lavrado com observância das disposições do RPAF/99, especialmente o seu art. 39, inexistindo vícios ou falhas capazes de inquinar de nulidade o lançamento de ofício.

Diante do exposto, não acolho as preliminares de nulidade arguidas, haja vista que inocorreu quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, que determinam a nulidade do ato de lançamento.

No mérito, verifico que o autuado adquiriu álcool hidratado carburante junto ao distribuidor

Petróleo do Valle Ltda., sendo que, esse fornecedor se encontrava sob o Regime Especial de Fiscalização com obrigatoriedade do pagamento do ICMS, no momento da saída da mercadoria, conforme previsto no art. 47, inciso I, da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrito:

“Art. 47. O regime especial de fiscalização e pagamento será determinado por ato do 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;”

Ocorreu que, o referido distribuidor não cumpriu corretamente a obrigação de efetuar o pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria, o que implicou na exigência do imposto devido do destinatário, no caso, o autuado, na condição de responsável por solidariedade pelo pagamento do imposto, em conformidade com o art. 6º, inciso XVI, da Lei nº 7.014/96, reproduzido abaixo:

“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.”

Nos termos dos dispositivos legais acima reproduzidos, não resta dúvida que o autuado na condição de posto revendedor varejista de combustíveis, é responsável por solidariedade pelo pagamento do ICMS normal e do ICMS devido por substituição tributária, decorrente da aquisição de combustível do distribuidor Petróleo do Valle Ltda., haja vista que este se encontrava sob Regime Especial de Fiscalização com obrigatoriedade de pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria, o que não fez, conforme comprovam os documentos acostados aos autos.

Verifico que o autuado não impugnou os valores apresentados na autuação, razão pela qual, ultrapassados os questionamentos suscitados na peça defensiva, conforme aduzido linhas acima, e por estar o levantamento levado a efeito pelos autuantes correto, considero as infrações 01 e 02 subsistentes, haja vista que no caso de constatação de nota fiscal desacompanhada do respectivo documento de arrecadação, ou acompanhada com o imposto recolhido a menos, junto ao posto revendedor varejista de combustíveis, em relação ao combustível adquirido de remetente com obrigatoriedade do pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria, em razão de Regime Especial de Fiscalização, o posto revendedor varejista é o responsável solidário pelo pagamento total ou da diferença recolhida a menos do imposto.

No que diz respeito à arguição de que a autuação impõe multa com caráter genérico em sua descrição e confiscatório em seu valor, observo que as multas foram indicadas corretamente pelos autuantes, pois previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96. Quanto à dispensa ou redução da multa, conforme requerido pelo autuado, é certo que se tratando de multa por descumprimento de obrigação principal, a sua dispensa ou redução ao apelo da equidade é de competência da Câmara Superior deste CONSEF, cabendo ao autuado, em momento oportuno, apresentar requerimento nesse sentido.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 299689.0005/11-0**, lavrado contra **ONDA COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$13.337,78**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de dezembro de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA