

**A. I. Nº** - 019144.0002/11-7  
**AUTUADO** - AUTO POSTO BORDA DA MATA LTDA.  
**AUTUANTES** - RAFAEL ALCANTARA DE ANDRADE e DERNIVAL BERTOLDO SANTOS  
**ORIGEM** - INFAZ JEQUIÉ  
**INTERNET** 27.12.2011

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACORDÃO JJF Nº 0322-05.11**

**EMENTA:** ICMS. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. RESPONSABILIDADE POR SOLIDARIEDADE. (ETANOL HIDRATADO). FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS. 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, na condição de contribuinte de direito, 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, tanto o normal quanto o por substituição tributária. No caso em exame, restou comprovado que o remetente do combustível (álcool hidratado), contribuinte de direito, não havia realizado o pagamento do ICMS normal, portanto estão corretos os lançamentos consubstanciados por solidariedade no Auto de Infração. Superada a questão de publicidade do remetente. Mantidas as imputações. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 27/07/2011, lança crédito tributário no valor de R\$ 44.256,91, em razão de o adquirente autuado ter deixado de recolher ICMS normal, devido por responsabilidade solidária, 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 período de janeiro/abril de 2011. Multa de 60%.

O Autuado apresenta defesa, às fls. 101 a 119, reproduz os termos da infração e diz que o Auto de Infração gira em torno da cobrança de um tributo supostamente devido pelo Autuado, lavrado em decorrência do novel instituto da solidariedade tributária, muito mal formulada, pois fruto da ineficiência do Estado em fiscalizar as distribuidoras de combustíveis, repassando, assim, o dever aos postos de gasolina de reter o tributo devido por aqueles.

Aduz que muito embora seja o ICMS incidente sobre o álcool, um tributo diferido, desde a USINA até o DISTRIBUIDOR, tanto em operações internas quanto interestaduais, na linha do quanto dispõe o art. 511 do RICMS, a recente alteração da Lei n. 7.014/96 tentou mudar esta sistemática, na medida em que passou a cobrar dos postos de gasolina um tributo devido por um fato gerador ocorrido no passado, uma hipótese clara de abuso estatal em fiscalizar os considerados menos fracos nas operações econômicas, o que não poderá prevalecer.

Afirma que agindo assim, o Estado, capciosamente, antecipa a arrecadação, pois não espera o contribuinte/distribuidor apurar o seu ICMS normal e pagá-lo no dia 09 do mês seguinte, mas, sim, antecipa para o momento da venda da mercadoria, incumbindo ao comprador, o posto de gasolina, a aludida antecipação, sem qualquer ciência se o tributo será ou não pago posteriormente. Assim, o que uma fiscalização póstuma poderia detectar, ou a eficiência que a Procuradoria do Estado deveria ter, não mais passam a ser utilizado pelo Estado como instrumento de cobrança do tributo, pois tudo é transferido aos pequenos postos de gasolina, que passam a ter a missão estatal de fiscalizar as distribuidoras, atravancando as operações comerciais, já que, a transferência de um imposto não pago gera repercussão econômica no preço final das mercadorias.

Diz enfim que o Auto de Infração não pode prosperar, pois é incompatível e contém abuso fiscal. Insiste que está eivado de falhas jurídicas que devem ser sanadas. Em outras palavras, o Estado deixa de fiscalizar o realizador do fato gerador e cobra de pessoas jurídicas como o Autuado determinados valores pela inexistência de comprovação de uma obrigação acessória, que não lhe pertence e não pode lhe ser imputada.

Discorre sobre a substituição Tributária e sobre o art. 512-A, RICMS BA, entendendo que o distribuidor é o responsável pelo lançamento e pelo recolhimento do ICMS da operação.

Afirma que normalmente a modalidade da ST prevê que o sujeito passivo (substituído) assumo o ônus da operação de compra limitado ao ICMS que ele teria o encargo na sua própria operação de comercialização, uma vez que, fazendo parte da relação econômica, ele poderá exigir um tributo de outrem quando ainda tem o poder de repassar-lhe o valor da mercadoria. Ou seja, cobra-se antes por um fato que ainda vai acontecer, dentro de uma sequência de preço presumida na lei.

No caso ora objurgado, diferentemente, cobra-se inversamente um ICMS da distribuidora pelo posto revendedor, em clara subversão da ordem normal de cobrança do ICMS, pois sequer é uma ST regressiva ou ST progressiva. Trata-se de uma operação em que se cobra de quem está na ponta de uma cadeia pulverizada um tributo devido por quem não tem qualquer controle da relação econômica. O Estado, com a medida, tenta usar o autuado e seus pares para fiscalizar um tributo devido pelo distribuidor, sem qualquer poder de compra ou veto a ser feito por quem tem interesse. Assim, o poder econômico inerente nas relações de ST não está presente no caso concreto, o que dificulta a responsabilidade pelo autuado de um tributo devido por outrem.

Discute que a nova Lei nº 12.040, de 28 de dezembro de 2010, estaria a criar uma modalidade que traria a responsabilidade do tributo ao autuado, mas não é o que acontece. Transcreve a nova redação do art. 6º, inciso XVI da Lei n. 7.014/96, efeitos a partir de 29/12/10:

*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;*

Reclama que a famigerada lei tem o cunho meramente de transferir ao posto de gasolina o dever de pagar o tributo da distribuidora, sem qualquer razão de ser e por falta de ciência ao comprador de que o remetente esteja sujeito a regime especial de fiscalização com obrigatoriedade do pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria.

Discorre sobre a carga excessiva do ICMS, da inexistência de notificação do Regime Especial de Fiscalização, observado o art. 914, RICMS BA e a aplicação das penalidades ali contidas (Lei nº 7667/00): I - multa; II - sujeição a regime especial de fiscalização e pagamento; III - cancelamento de benefícios fiscais; IV - cassação de regime especial para pagamento, emissão de documentos fiscais ou escrituração de livros fiscais; V - suspensão do credenciamento para intervir em ECF, pelo prazo de até 90 (noventa) dias.

Aduz que é de crucial importância que o Autuado tivesse conhecimento do regime especial de fiscalização para que pudesse ser considerado responsável pelo aludido tributo. É o que se extrai da leitura do inciso XVI do art. 6º da Lei n. 7.014/96, citado como fundamento da autuação:

Para que possa existir responsabilidade do autuado quanto ao pagamento do ICMS devido pela distribuidora, a lei impõe a necessidade de que o mesmo seja cientificado do aludido regime, até para que possa exercer maior controle sobre as vendas praticadas na operação anterior.

Aduz que não é dever do contribuinte saber quem está ou não sob o Regime Especial de Fiscalização, pois não lhe compete fazer o papel do Estado. Reclama que não foi cientificado, nem da data do regime especial de fiscalização, de seus destinatários, não podendo exercer qualquer “solidariedade”. Diz que ao punir o desavisado incorre em erro essencial, ferindo, claramente, o princípio da legalidade.

Volta a questionar a responsabilidade solidária sem o conhecimento do Regime Especial de Especialização, a incoerência na fundamentação legal do Auto de Infração (art. 61, § 8º e art. 515, inciso I, alínea C, RICMS BA).

Diz então que as bases de cálculo foram formuladas aleatoriamente, sem um critério legal, o que não se coaduna com o ato administrativo de lançamento do tributo que, na redação do artigo 142, CTN, é estritamente vinculado à legalidade que o fundamenta. Assim, há que sempre ser formalizado dentro da legalidade, de modo que, sem a observância desta regra que rege a relação de tributação não há um ato válido, não pode ser cumprido, gerando Nulidade por ausência de forma.

Relata outra incoerência quanto ao valor de R\$ 44.256,91, do Auto de Infração; no demonstrativo só arrolam infrações que vão até R\$ 39.496,98. No caso, os demonstrativos não coincidem com a apuração do ICMS cobrado, devendo-se retirar o montante excedido, o que desde já se requer.

Destaca outras diferenças nas datas de ocorrências, concluindo não haver razão jurídica da infração, não se pode também elencar razões jurídicas da defesa, tornando insubsistente a cobrança.

Diz ainda que o fisco viola a regra constitucional da não-cumulatividade na medida em que exige o pagamento antecipado do ICMS, antes do momento legal previsto para a sua apuração, dia 30 de cada mês. Exemplifica as operações em que o envio do combustível para o autuado se deu através de 5 Nota Fiscal-e nºs 44530 a 44534, todas de 21.01.2001, com débito na emitente do ICMS normal de R\$ 3.941,60.

Explica que justamente ao lado do crédito de R\$ 5.922,00, de outro, esse débito de R\$ 3.941,60 para a distribuidora é o valor que o nobre auditor está cobrando, como se não houve o direito à conta-corrente da distribuidora, o que fere, de morte, o princípio da não-cumulatividade.

Queixa-se que imputar à autuada o dever de recolher o ICMS de R\$ 3.941,60, o ICMS normal da distribuidora, consiste em flagrante duplicidade de exigência, pois tanto a distribuidora pode ter recolhido aludido tributo, no final da sua apuração, e o autuado pode recolher novamente, como quer o Estado, através do objurgado Auto de Infração.

Pede a nulidade do Auto de Infração, que impõe responsabilidade tributária sem a observância das prescrições legais, dentre elas, a ciência do Regime Especial de Fiscalização da distribuidora, elegendo pessoa distinta para o pagamento de um tributo por um fato que não cometeu;

Pede, caso não seja reconhecida à nulidade, improcedência e o recolhimento da solidariedade apenas após a ciência dos regimes especiais existentes, num período mínimo de 30 (dias);

Pede ainda que sejam chamadas ao processo as distribuidoras devedoras dos tributos, para que as mesmas tragam aos autos os comprovantes de recolhimento do ICMS, para saber sua inclusão no RAICMS e se o mesmo já foi pago, havendo cobrança em duplicidade.

Os autuantes prestam informação fiscal, às fls. 322 a 324, fazendo referência a uma autuação similar, porém diversa, à existente no presente Auto de Infração. Aduz que estando a empresa distribuidora, em razão do regime especial de fiscalização e pagamento, obrigada ao recolhimento antecipado do imposto normal e o substituído, sendo o posto distribuidor solidariamente responsável pelo cumprimento dessa obrigação, diz que a responsabilidade se estende à totalidade do ICMS exigido.

Observo que não sendo aduzidos, na presente Informação Fiscal, fatos novos nem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, desnecessária a ciência ao sujeito passivo (art. 126, § 7º, RPAF BA).

## VOTO

O Auto de Infração foi lavrado para lançar crédito tributário em razão de o contribuinte ter deixado de recolher o ICMS normal, devido por responsabilidade solidária, nas operações de aquisição de “etanol hidratado”, adquirido junto a remetente sujeito no regime especial de fiscalização com obrigatoriedade do pagamento do imposto no momento da saída do citado combustível, em vista do seu recebimento através de nota fiscal desacompanhada do documento de arrecadação.

Preliminarmente, suscita o autuado pela nulidade do feito, sob a arguição de fundamentação diversa da base de cálculo da exigência fiscal (art. 61, § 8º e art. 515. I, “c”, RICMS BA); que o presente ato administrativo de lançamento do tributo (artigo 142, CTN), assim desvinculado da legalidade, não pode ser considerado ato válido, gerando nulidade do ato por ausência de forma.

O direito não assiste ao autuado; a infração está corretamente consignada, sendo clara e objetiva em relação ao fato imputado. Os dispositivos contestados pelo autuado constam tão somente do demonstrativo fiscal. Ademais, temos que a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal (art. 19, RPAF BA).

Não observei qualquer prejuízo ao pleno direito de defesa, eis que ao impugnar o presente Auto de Infração, o contribuinte não precisou limitar-se sequer à impugnação do fato que originou a exigência, mas se estendeu às consequências jurídicas advindas daquele fato, a formação de sua base de cálculo, a cobrança de multas, porque entendeu exatamente do que estava sendo acusado, se permitindo exercer com liberdade o direito à ampla defesa, ao contraditório, fazendo serem conhecidas todas as suas alegações e interferindo no processo com as provas e argumentos de que dispunha em seu favor.

Ante o exposto, não se observa nos presentes autos, qualquer erro ou vício especificado no art. 18, do RPAF BA, que possibilite a decretação de nulidade do lançamento fiscal; a incorreção havida não impossibilitou a plena defesa e o exercício do direito ao contraditório.

No mérito, o sujeito passivo faz uma série de considerações ao arguir que a exigência é fruto da ineficiência do Estado em fiscalizar as distribuidoras de combustíveis, repassando, aos postos de gasolina o dever de reter o tributo devido por aqueles; que o Auto de Infração contém abuso fiscal e está eivado de falhas jurídicas; reclama que a nova redação da 7.014/96 (art. 6º, inciso XVI) transfere ao posto de gasolina o dever de pagar o tributo da distribuidora, mas não dá ciência ao comprador que o remetente esteja sujeito a regime especial de fiscalização com obrigatoriedade do pagamento do ICMS, no momento da saída da mercadoria.

Examinando as peças do processo, verifico que o contribuinte adquiriu “etanol hidratado” junto à PETRÓLEO DO VALLE LTDA e GASFORTE COMBUSTÍVEIS E DERIVADOS LTDA, conforme demonstrativo elaborado pelos autuantes, acostados aos autos, às fls. 05/17, onde se discriminou as notas fiscais eletrônicas que acobertaram as operações de aquisição do combustível supra mencionado. Nos períodos de emissão dos documentos fiscais, cujos espelhos dos DANFES

(documento auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica) estão anexados ao presente Auto de Infração, as respectivas sociedades se encontravam sob “*regime especial de fiscalização com obrigatoriedade do pagamento do ICMS, no momento da saída da mercadoria*”, previsto no art. 47 da Lei nº 7.014/96.

A mencionada Lei nº 7.014/96 em seu art. 6º inciso XVI reza o seguinte:

*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.*

Para real compreensão do tema, impõe esclarecer que a responsabilidade solidária tributária é tratada no artigo 124 do Código Tributário Nacional (CTN) e ocorre entre pessoas que (i) “*tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*” ou (ii) estejam, expressamente, designadas por lei. Nesta esteira, a solidariedade tratada, no presente caso, está amparada na hipótese de o posto revendedor varejista adquirir combustível junto a remetente sujeito a regime especial de fiscalização com obrigatoriedade do pagamento do ICMS, no momento da saída da mercadoria, na ausência da prova desse recolhimento.

Oportuno ainda ressaltar que a solidariedade pelo recolhimento do imposto, fixada pelas normas do instituto da substituição tributária não comporta benefício de ordem, art. 124, parágrafo único, CTN, significando que a legislação não permite a escolha de quem irá cumprir a obrigação. No caso concreto, todas as pessoas que tenham interesse comum na situação (distribuidor e posto revendedor) encontram-se vinculados na solidariedade: não se admitindo a escusa no cumprimento da obrigação tributária.

Com o advento da Lei nº 12.040, de 28 de dezembro de 2010, que deu redação ao artigo 6º, inciso XVI, da Lei do ICMS, nesse Estado da Bahia, os postos revendedores varejista de combustíveis, passaram a responder, solidariamente, pelo pagamento do ICMS devido na aquisição do 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.

Dessa forma conforme é a expressão da norma, o contribuinte autuado, na condição de posto revendedor varejista de combustíveis é o responsável por solidariedade, pelo pagamento do ICMS tanto o normal quanto por substituição tributária, decorrente da aquisição do combustível “*etanol hidratado*” junto às sociedades empresárias distribuidoras de combustíveis PETRÓLEO DO VALLE LTDA e GASFORTE COMBUSTÍVEIS E DERIVADOS LTDA, por se encontrarem à época da emissão das notas fiscais alvo da autuação, sob regime especial de fiscalização com obrigatoriedade de pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria, o que não o fizeram.

Assim, no caso em exame, por exigência legal, o adquirente autuado está obrigado ao pagamento do ICMS tanto o normal quanto por substituição tributária, decorrente da aquisição do combustível “*etanol hidratado*” junto às citadas sociedades empresárias distribuidoras, por responsabilidade solidária. Verifica-se que o remetente recolheu o ICMS da substituição tributária, mas não realizou o pagamento do imposto destacado na Nota Fiscal-e. O autuado é, dessa forma, responsável legal pelo recolhimento do ICMS normal, da forma como consta no demonstrativo fiscal, que considerou corretamente o imposto pago pelo distribuidor na qualidade de contribuinte substituto, conforme DAES acostados nos autos, estando correta a exigência do crédito tributário do contribuinte autuado, consubstanciada no Auto de Infração e subsistente tal imputação.

Quanto à alegação defensiva de que não é seu dever saber qual contribuinte esteja ou não sob o Regime Especial de Fiscalização, verifico que tal regime tem previsão no artigo art. 47, incisos I e II, Lei nº 7.014/6, conforme expresso a seguir:

*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;*

Como não bastasse, a sujeição dos fornecedores de combustíveis da mercadoria objeto desta autuação consta do COMUNICADO SAT Nº 001, de 18 de janeiro de 2011, tornada publica na edição de 19 de janeiro de 2011, do no Diário Oficial do Estado. Além disso, informação sobre regime especial de fiscalização encontra-se no site da SEFAZ, página Inspeção Eletrônica>processos>Regime Especial>Comunicado.

Por fim, com relação à base de cálculo da exigência fiscal, também não tem razão o autuado, uma vez que os cálculos constantes dos demonstrativos que serviram de base à apuração do imposto exigido estão corretos, não tendo procedência a argumentação de incoerência no valor total exigido no Auto de Infração (R\$ 44.256,91) e aquele constante no demonstrativo fiscal (R\$ 39.496,98). Em contrário, o demonstrativo fiscal de fls. 5/17 descreve e totaliza exigência fiscal de R\$ 44.256,91, não existindo qualquer montante que deva ser excluído. Tampouco, inexistente, conforme alegou nas razões o autuado, lançamento sem razão jurídica, com a data de ocorrência de 02.03.2011, no valor de R\$ 1.586,31 (conta no Auto de Infração e demonstrativo fiscal). O outro lançamento, arguido pelo sujeito passivo, consta dos autos e do demonstrativo fiscal, na data 25.02.2011, no valor de R\$ 3.172,62.

Posto isso, o Auto de Infração está lavrado absolutamente conforme manda a legislação do ICMS e retrata o imposto que o sujeito passivo deixou de recolher, quando estava obrigado, o que demonstra o acerto da autuação.

Diante do exposto voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE**, o Auto de Infração nº **019144.0002/11-7**, lavrado contra **AUTO POSTO BORDA DA MATA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$44.256,91**, 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, 13 de dezembro de 2011.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS DE CARVALHO – JULGADORA