

A. I. Nº - 299689.0006/11-6  
AUTUADO - TUPA COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
AUTUANTES - ROBERTO BASTOS OLIVEIRA e ALBA MAGALHÃES DAVID KLINKSIEK  
ORIGEM - INFRAZ ILHÉUS  
INTERNET - 20.12.2011

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0329-01/11**

**EMENTA:** ICMS. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. RESPONSABILIDADE POR SOLIDARIEDADE. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL. **a)** ICMS NORMAL. RECOLHIMENTO A MENOS. **b)** ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **b1)** RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS. **b2)** FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. 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. Infrações subsistentes. Retificado, de ofício, o enquadramento da multa indicada no Auto de Infração referente às infrações 03 e 04, para a prevista no art. 42, V, da Lei nº 7.014/96, por se tratar de imposto retido e não recolhido. Não acolhidas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27/07/2011, exige crédito tributário no valor de R\$ 19.682,52, 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, 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\$ 4.068,16, acrescido da multa de 60%;
2. Recolheu a menos o ICMS devido por solidariedade, nas operações de aquisição de combustível, 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, nos meses de fevereiro, março e abril de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 14.763,68, acrescido da multa de 60%;

3. Exigência da diferença do recolhimento a menos do ICMS retido destacado no documento fiscal, devido na operação de aquisição de combustível junto a remetente sujeito a Regime Especial de Fiscalização com obrigatoriedade do pagamento do ICMS retido no momento da saída da mercadoria, exigindo-se o imposto por solidariedade em vista de recebimento da mercadoria através de nota fiscal com o ICMS-ST recolhido a menos e acompanhada do documento de arrecadação - DAE, no mês de março de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 59,57, acrescido da multa de 60%;

4. Deixou de recolher o ICMS retido, por solidariedade, na operação de aquisição de combustível 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 não acompanhada do documento de arrecadação – DAE, no mês de abril de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 791,11, acrescido da multa de 60%.

O autuado apresentou defesa (fls. 75 a 80), arguindo, preliminarmente, a nulidade do lançamento de ofício, sob o argumento de que o autuante lavrou o Auto de Infração com mais de uma espécie tributária, no caso, o ICMS NORMAL, “ICMS RETIDO”, ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA e “ICMS SUBSTITUIDO”, o que é vedado legalmente, conforme o art. 43 do RPAF/BA.

Diz que, desta forma, deve o Auto de Infração em lide ser declarado nulo, com fulcro no art. 18, inciso IV, alínea ‘a’ do RPAF-BA, com a consequente extinção sem julgamento do mérito e posterior arquivamento.

Adentra no mérito da autuação, afirmando que a exigência de impostos em duplicidade, conforme a autuação torna sua atividade economicamente inviável, e lhe tira o direito de concorrer no mercado em igualdade de condições com os demais postos revendedores. Diz que fere princípios constitucionais do art. 170, inclusive o princípio da capacidade contributiva, amplamente discutido na Suprema Corte do Judiciário Brasileiro, de forma a conferir ao contribuinte decisões favoráveis.

Alega que pagar imposto que está pago, tem efeito confiscatório, não lhe sendo aplicável, pois não cometeu qualquer irregularidade, e não está sob regime de fiscalização.

Aduz que tal exigência é vedada pelo art. 150, inciso IV da CF/88, que estabelece ser vedado ao ente tributante utilizar tributo com efeito de confisco.

Salienta que não tem meios de pagar o Auto de Infração, e que terá de ser vendido patrimônio da empresa ou dos sócios para pagamento, restando assim caracterizado o efeito confiscatório do tributo exigido na autuação.

Aduz que o autuante exige tributo através de coerção, infelizmente permitida por Lei, porém, a solidariedade, também implica em cobrança do remetente da mercadoria, e ao que tudo indica isso ainda não foi feito, devendo, portanto, ser incluído no pólo passivo os remetentes da mercadoria, elencados nos demonstrativos do autuante.

Continuando, diz que na infração 02 está sendo exigido o imposto conforme a transcrição que apresenta, sendo que, conforme se verifica dos autos, para que não pare dívidas, o ICMS devido por substituição tributária foi devidamente recolhido pelo remetente da mercadoria e o documento de arrecadação – DAE, acompanhava a nota fiscal, cumprindo o seu dever legal conforme estabelecido no art. 6º, inciso XVI, da Lei nº 7.014/96.

Assevera que nas notas fiscais só existem duas espécies tributárias, no caso, o ICMS normal e o ICMS-ST, não tendo o autuante descrito de forma correta e clara, qual a origem do fato gerador da obrigação de pagar ICMS retido e, ICMS retido por responsabilidade solidária, e ICMS substituído, que sequer estão destacados na nota fiscal.

Sustenta que por falta de previsão legal esses recolhimentos não são devidos, razão pela qual a exigência fiscal deve ser julgada improcedente.

Afirma que o pagamento devido por antecipação tributária na forma disposta na Lei, também foi recolhido pelo remetente da mercadoria quando da compra do Etanol na Usina/Destilaria, não lhe cabendo fazer esta prova. Acrescenta que inexiste nos autos a prova de que o remetente da mercadoria não tenha efetuado o recolhimento do tributo, e se o autuante está exigindo deve provar que não foi pago, pois o ônus da prova cabe a quem alega, conforme art. 333 inciso I do CPC em aplicação subsidiária ao caso dos autos.

Salienta que pagar imposto que já está pago é “*bis in idem*”, fenômeno este que ocorre quando o mesmo fato jurídico é tributado duas ou mais vezes pelo Estado, o que é vedado.

Conclui requerendo a nulidade do Auto de Infração ou, no mérito, sua improcedência.

A autuante que prestou a informação fiscal se pronunciou (fls. 84 a 88), contestando, inicialmente, o argumento defensivo de nulidade do lançamento, por não admitir o RPAF lavratura de Auto de Infração com mais de uma espécie tributária, afirmando que a vedação do art. 43 do referido regulamento diz respeito à lavratura de um mesmo Auto de Infração relativo a tributos diversos, o que não é o caso do presente lançamento.

Quanto à alegação defensiva de que está sendo exigido imposto pago, com efeito confiscatório, assim como que a solidariedade também implica em cobrança do remetente da mercadoria, devendo este ser incluído no pólo passivo, salienta que todos os valores constantes de pagamentos do ICMS normal e ICMS-ST apresentados pelo autuado foram deduzidos do valor do imposto apurado, de forma que não está sendo exigido o valor do imposto já pago. Acrescenta que os cálculos foram efetuados em conformidade com o RICMS/BA, não sendo uma escolha dos autuantes que apenas são cumpridores do quanto determina a legislação.

Manifesta o entendimento que a exigência fiscal não prejudica as condições de igualdade de concorrência em relação aos demais postos revendedores, tendo em vista que essa fiscalização alcançou todos os postos situados no Estado da Bahia em situação semelhante. Quanto à alegação de que a solidariedade também implica em cobrança do imposto do remetente da mercadoria, destaca que a solidariedade tributária não admite benefício de ordem, consoante determina o art. 124 do Código Tributário Nacional – CTN, cuja redação reproduz.

Prosseguindo, diz que o autuado incorre em equívoco quando diz que está sendo exigido o imposto por antecipação tributária, na entrada no território deste Estado, relativamente às mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, haja vista que inexiste esta acusação no Auto de Infração.

Sustenta que não há outra modalidade de ICMS sendo exigida, a não ser por solidariedade, conforme se verifica nas planilhas referentes às infrações, acostadas aos autos. Transcreve a descrição das infrações, para afirmar que os seus textos estão respaldados no RICMS/BA.

Observa que os eventuais recolhimentos efetuados pelo autuado a título de antecipação tributária quando da compra de etanol das usinas pelos distribuidores, estão fora do regime especial de fiscalização e pagamento no qual está fundamentado o Auto de Infração em lide.

No que concerne à alegação defensiva de que improcedência do Auto de Infração, principalmente pela prova do pagamento do imposto antes de iniciada a ação fiscal e pela ausência de provas para embasar a cobrança da infração 02, salienta que a infração 02 diz respeito à exigência do ICMS devido por solidariedade recolhido a menos, referente a operações acompanhadas de um grupo de notas fiscais em que foi pago apenas uma pequena parcela do ICMS normal devido pela distribuidora, cuja diferença está sendo cobrada do autuado em razão do instituto da solidariedade aplicado ao caso, conforme previsto no art. 6º, XVI, da Lei nº 7.014/96, cujo texto reproduz.

Observa que em função do Regime Especial de Fiscalização e pagamento, a empresa distribuidora está obrigada a efetuar o recolhimento antecipado do imposto normal e substituído, sendo o posto revendedor solidariamente responsável pelo cumprimento dessa obrigação pela totalidade do ICMS

exigido na operação. Acrescenta que o autuado ao não exigir do distribuidor o recolhimento do ICMS, assumiu o risco de ser ele mesmo cobrado pelo imposto devido.

Com relação às provas de que não houve o pagamento da diferença exigida, consigna que o autuado foi intimado a apresentar os comprovantes de pagamento referentes às citadas operações (fl. 18), sendo que, todos aqueles entregues foram considerados no cálculo do imposto, conforme se verifica nas planilhas de fls. 13 a 16. Frisa que se houvesse outros recolhimentos o autuado teria apresentado em sua defesa, o que não fez, certamente por não os possuir.

Finaliza mantendo integralmente o Auto de Infração.

#### VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de quatro infrações à legislação do ICMS imputadas autuado, sendo todas referentes à inobservância da condição de responsável por solidariedade, nas aquisições de combustível de remetente sujeito a Regime Especial de Fiscalização com obrigatoriedade do pagamento do ICMS referente à operação própria, bem como do ICMS devido por substituição tributária.

A infração 01 diz respeito à exigência de crédito tributário em razão da falta de recolhimento do ICMS normal. A infração 02 se refere a recolhimento a menos do ICMS normal. Já a infração 03 cuida da exigência da diferença do ICMS devido por substituição tributária, retido e recolhido a menos, e a infração 04 se refere à falta de retenção e de recolhimento de ICMS devido por substituição tributária.

Inicialmente, cabe-me apreciar a preliminar de nulidade do lançamento de ofício arguida pelo autuado, sob o argumento de que o autuante lavrou o Auto de Infração com mais de uma espécie tributária, no caso, para exigir o ICMS normal, “ICMS retido; ICMS substituição tributária e ICMS substituído, por ser vedado legalmente, conforme o art. 43 do RPAF/BA.

Assim dispõe o art. 43 do RPAF/99, suscitado pelo impugnante:

*“Art. 43. É vedada a lavratura de um mesmo Auto de Infração relativo a tributos diversos.”*

Verifica-se claramente que incorre em equívoco o impugnante ao pretender que seja declarada a nulidade do Auto de Infração sob tal argumentação, haja vista que a vedação estabelecida pelo art. 43 do RPAF/BA, diz respeito a “*tributos diversos*”. Ou seja, é vedada a lavratura de um mesmo Auto de Infração, para exigir-se ICMS, IPVA, ITD, etc., o que não é caso do Auto de Infração em lide, que foi lavrado para exigência exclusivamente de ICMS.

Assim dispõe o art. 43 do RPAF/99:

Desta forma, não acolho a nulidade arguida, por inexistência de qualquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99.

No mérito, verifico que o autuado adquiriu álcool hidratado carburante junto aos distribuidores Gasforte Combustíveis e Derivados Ltda. e Petróleo do Vale Ltda., por meio das Notas Fiscais Eletrônicas representadas nos Documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica (DANFEs) acostados aos autos às fls. 19, 26, 30, 33, 36, 39, 42, 47, 52, 57, 62 e 67, sendo que, os mencionados remetentes se encontravam sob Regime Especial de Fiscalização com obrigatoriedade do pagamento do ICMS, no momento da saída da mercadoria, consoante previsto no art. 47 da Lei 7.014/96, abaixo transscrito:

*“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, os remetentes acima referidos não cumpriram 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, 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.”*

Conforme os dispositivos legais acima reproduzidos, 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 do combustível álcool hidratado carburante junto às distribuidoras Gasforte Combustíveis e Derivados Ltda. e Petróleo do Valle Ltda., as quais se encontravam, quando emitiram as notas fiscais relacionadas na autuação, sob Regime Especial de Fiscalização com obrigatoriedade de pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria, e não o fizeram ou fizeram a menos que o devido.

Constatou que à alegação defensiva de que está sendo exigido imposto pago, com efeito confiscatório, assim como que a solidariedade também implica em cobrança do remetente da mercadoria, devendo este ser incluído no pólo passivo, não se sustenta. Isto porque, todos os valores constantes de pagamentos do ICMS normal e ICMS-ST apresentados pelo contribuinte foram considerados pelos autuantes e deduzidos do valor do imposto apurado, inexistindo, desta forma, exigência de valor do imposto já pago, estando os cálculos realizados pelos autuantes em conformidade com o RICMS/BA. Quanto à exigência do imposto do remetente, é certo que a solidariedade prevista no art. 6º da Lei nº 7.014/96 não admite benefício de ordem, valendo dizer que o imposto pode ser exigido do contribuinte, do responsável por solidariedade ou de ambos, consoante dispõe o art. 124 do Código Tributário Nacional – CTN.

Noto que o autuado alega que está sendo exigido imposto por antecipação tributária, na entrada no território deste Estado, relativamente às mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, contudo, observo que também incorre em equívoco quanto a esta alegação, haja vista que inexiste esta acusação no Auto de Infração.

Vejo, também, que não procede a alegação defensiva de improcedência do Auto de Infração, pela prova do pagamento do imposto antes de iniciada a ação fiscal e pela ausência de provas para embasar a cobrança da infração 02.

Isto porque, a infração 02 diz respeito à exigência do ICMS devido por solidariedade recolhido a menos, referente a operações acompanhadas de notas fiscais cujo pagamento foi efetuado pelo remetente, contudo, de uma pequena parcela do ICMS normal devido pela distribuidora, cuja diferença está sendo exigida do autuado por responsabilidade solidária.

Conforme já aduzido linhas acima, o Regime Especial de Fiscalização e pagamento obriga a empresa distribuidora a efetuar o recolhimento antecipado do imposto normal e substituído, sendo o posto revendedor solidariamente responsável pelo cumprimento dessa obrigação na sua totalidade do ICMS exigido na operação, cabendo-lhe exigir do distribuidor a comprovação do recolhimento do ICMS, sob pena de responder solidariamente pelo pagamento, como ocorre no presente caso.

Diante do exposto, considerando que restou comprovado que os remetentes – distribuidores – ao realizarem as saídas das mercadorias não efetuaram o pagamento do imposto devido, conforme o Regime Especial de Fiscalização, e que o destinatário – posto revendedor de combustíveis –

também não recolheu o imposto devido na condição de responsável solidário, as infrações 01,02,03 e 04, são integralmente subsistentes.

Contudo, no que concerne à multa imposta nas infrações 03 e 04 no percentual de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, constato que foi indicada erroneamente no Auto de Infração, haja vista que a multa correta é de 150%, prevista no art. 42, V, “a” da Lei nº. 7.014/96, haja vista que ambas as infrações dizem respeito a imposto retido pelo sujeito passivo por substituição e não recolhido tempestivamente, cuja responsabilidade solidária é do autuado.

Diante do exposto, a multa de 60% prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, indicada originalmente no Auto de Infração nas infrações 03 e 04, fica retificada de ofício para 150%, conforme previsto no art. art. 42, V, da Lei nº. 7.014/96.

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 **299689.0006/11-6**, lavrado contra **TUPA COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$19.682,52**, acrescido da multa de 60% sobre R\$ 18.831,84 e 150% sobre R\$ 850,68, previstas no art. 42, incisos II, alínea “f”, V, “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de dezembro de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA