

A. I. Nº - 299689.0003/11-7
AUTUADO - COMERCIAL DE DERIVADOS DE PETRÓLEO DOIS DE JULHO LTDA.
AUTUANTE - ROBERTO BASTOS DE OLIVEIRA e ALBA MAGALHÃES D. KLINSKIEN
ORIGEM - INFAZ ILHÉUS
INTERNET - 22.12.2011

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0329-02/11

EMENTA: ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS. REMETENTE SUJEITO A REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. **a)** ICMS NÃO RECOLHIDO NA SAÍDA DA MERCADORIA; **b)** ICMS RECOLHIDO A MENOS. O art. 6º inciso XVI da Lei 7014/96, atribui a solidariedade ao 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 comprovado o recolhimento no momento da saída da mercadoria para a infração 01 e comprovado o recolhimento a menos no momento da saída da mercadoria para a infração 02. Infrações subsistentes. Não acolhidas as arguições de nulidades. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 26/07/2011, exige ICMS, no valor de R\$10.410,67, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 - falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por aquisição junto ao remetente sujeito ao 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. ICMS no valor de R\$ 4.653,32, com multa de 60%;

Infração 02 - recolhimento a menos do ICMS devido por solidariedade, na operação de aquisição de combustível, junto ao remetente sujeito ao Regime Especial de Fiscalização e obrigado ao pagamento do ICMS no momento da saída, em vista do recebimento das mercadorias, através de nota fiscal com ICMS destacado a menos e acompanhada do documento de arrecadação estadual – DAE. ICMS no valor de R\$ 5.757,35. Multa de 60%.

O autuado, às fls. 41 a 52 dos autos, apresenta defesa afirmando que os produtos comercializados pela autuada foram adquiridos junto a fornecedores regulares, com inscrição no CNPJ, inscrição estadual e autorização da Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Bicomcombustíveis - ANP. Alega que os produtos adquiridos foram contabilizados e escriturados na forma legal, inclusive no livro de movimentação de combustíveis, LMC, de exigência da ANP e que serve também para a análise da fiscalização do Estado, em face do convênio que existe entre este e a ANP.

Aduz que em relação à acusação de que deixou de recolher ICMS por solidariedade, adquirido junto a distribuidora que estaria sujeita a regime especial de fiscalização e recolhimento a menor do ICMS devido por solidariedade pela aquisição de combustível de fornecedor com mesmo regime (violação da Lei nº 7.046/96), o autuante impôs o auto de infração em referência chegando ao montante de R\$ 10.410,87 (dez mil, quatrocentos e dez reais e oitenta e sete centavos), no valor histórico, imputando a responsabilidade com a aplicação do instituto jurídico da solidariedade, quando sequer existiria multa formal por descumprimento de obrigação acessória, já que o

imposto foi recolhido pela fonte que forneceu o combustível, tanto que foram encaminhados os comprovantes de pagamento que ora são anexados.

Entende que a norma modificativa da lei nº 7014/96, que instituiu a possibilidade de solidariedade do posto para com a distribuidora quando o regime especial de fiscalização for imposto a esta, somente poderia ser exigida com ampla publicação da condição do regime especial. Considera ter sido atingido o artigo rt. 37 da CF/88. Aduz que não pode estar obrigado a acessar a internet para obter essas informações, bem como é imprescindível para a validade dos atos administrativos a publicidade trazendo doutrina de José Afonso da Silva (Curso de Direito Constitucional Positivo, Malheiros, 2000, pág. 653) e Hely Lopes Meirelles, bem como Celso Antônio Bandeira de Mello.

Alinha que, como se não bastasse, o auto de infração traz o imposto cheio de 19% (dezenove por cento) sobre o valor constante da nota fiscal, sem considerar que houve pagamento parcial do imposto devido e que seria objeto do ICMS substituído, pago comprovadamente pela distribuidora fornecedora, tanto que junto com as notas fiscais (DANFE) se encaminhava-se boletos de pagamentos onde se destaca o número da nota e o quanto foi pago.

Destaca que a SEFAZ não teve o cuidado de informar se existiria algum processo entre a distribuidora e o Estado para o pagamento de ICMS a menos. Existindo liminar ou tutela antecipada (art. 151, IV do CTN), os efeitos de uma ou de outra permaneceria até que fosse revogada, entretanto teriam valor as operações realizadas durante a vigência da liminar ou tutela antecipada. O Estado teria que agir de boa-fé para com o contribuinte dando publicidade dos atos e informando de maneira que alcançasse a todos, quer no tocante a liminar ou tutela antecipada, quer no que pertine ao ingresso da distribuidora no regime especial de fiscalização.

Transcreve abaixo decisão do STF que anularam os atos pela falta de publicidade, a saber (MS 24.872, voto do Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 30-6-2005, Plenário, DJ de 30-9-2005. Apresenta, também decisão (TRF, AC nº 80.708-MG, 6ª Turma, DJU de 01.12.83, p. 18.960).

Argumenta que no caso não se poderia aplicar a presunção legal prevista na Lei nº 7.014/96 porque o contribuinte somente comercializa mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, pagas com antecipação de imposto, estando, portanto, equivocado o próprio auto, que é nulo de pleno direito. O pagamento do imposto e multa seria de responsabilidade da distribuidora. Esta é que deve responder pelo tributo a ser arrecadado e não recolhido, bem como deve ser considerado o pagamento do imposto antecipado. Não se pode impor cobrança de imposto e multa por exigir que o revendedor tenha informações que só o Fisco dispõe e que não se deu a publicidade devida.

Entende que, a manutenção do auto, pode ser tomada como verdadeiro confisco. O Estado tem instrumentos jurídicos para alcançar quem realmente deixou de cumprir a obrigação tributária, não podendo agir de forma a fazer verdadeiro confisco contra o autuado, que pagou pelo produto à distribuidora (valor sem qualquer vantagem e equivalente aos praticados por outras distribuidoras), com o valor do imposto agregado ao preço ante a imposição da substituição tributária, todavia, quando do julgamento, isto deve ser considerado.

Argui que existiria a obrigatoriedade da substituição tributária e quando o valor do produto é pago pelo adquirente/comerciante já encontra-se embutido o valor do ICMS, sendo de responsabilidade da distribuidora o recolhimento do imposto (feito e comprovado de forma parcial), havendo somente mera presunção de responsabilidade para cobrar do posto revendedor o que é devido pela distribuidora. Destaca a lição do tributarista Alfredo Augusto Becker, em seu livro Teoria Geral do Direito Tributário (Saraiva, São Paulo, 1963, pp 502/3 entendendo que:

“existe substituto legal tributário toda vez que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese é signo presuntivo: o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo que é o substituto legal tributário”. Faz menção ao entendimento do Profº Johnson Barbosa Nogueira, em artigo editado pela Revista de Direito Tributário, sob o título “Contribuinte Substituto do ICMS” (vols. 21/22, pp 93), a saber:

Somente o processo técnico de ficção pode explicar adequadamente o chamado fenômeno da substituição tributária. Por escolha legislativa é atribuído a uma pessoa a que não se refere o fato-signo hipótese de incidência, mas com alguma vinculação a este fato, como se tal fato a ela se referisse. Por ficção legal, o substituto passa a ter relação direta com este fato, embora realmente fosse outra pessoa cuja renda ou capital é fato-signo presuntivo a hipótese de incidência.

A utilização da ficção pelo legislador tributário deve ser parcimoniosa, e, no caso da instituição de contribuinte substituto do imposto, há de respeitar o princípio da capacidade contributiva, e, conseqüentemente, a vinculação da pessoa eleita substituto à pessoa seria o sujeito passivo natural (o substituído), de modo a permitir ao contribuinte repercutir o ônus do imposto até a pessoa do substituído”.

Afirma que os dispositivos do RICMS mencionados no auto não foram violados e a aplicação resultará em letra morta, quando da apreciação do caso pela Justiça, porque a intenção de cobrar imposto pago por substituição, por considerar como devido venda inexistente de gasolina, não poderá ser tolerada.

Finaliza afirmando que não é possível que o Estado busque e venha a se locupletar com a cobrança de imposto não devido pelo revendedor. Os documentos ora acostados deixam patente que não se depreende do auto sequer presunção de sonegação por parte da autuada. O posto revendedor agiu de boa-fé e não contribuiu para que a suposta infração pudesse acontecer, daí a presente defesa como meio próprio da Administração Tributária, através do Conselho de Contribuintes, reparar o erro.

Pede que o auto de infração nº 299689.0003/11-7, lavrado em 26 de julho de 2011, ora impugnado, seja julgado improcedente.

Requer, ainda, acaso não seja considerado o auto improcedente, por cautela, que se descaracterize a multa aplicada, pois que o correto seria a aplicação do disposto do RICMS, que prevê a multa assessoria e ainda teria de considerar que já se pagou parte do imposto, para não ocorrer bitributação, por ser de direito.

Esclarece que os livros contábeis e as notas fiscais de entrada, bem como as saídas, estarão à disposição do Fisco Estadual para conferência e constatação do engano quando da lavratura do auto de infração.

Requer, ainda, que para o caso de manutenção do auto seja determinado a compensação sobre os valores já pago regularmente pela distribuidora e como comprovado pelos documentos anexados, porquê se acaso for mantida a imputação dos valores constantes do auto, restará evidente que o Estado pretende cobrar duas vezes por uma só operação de circulação de mercadorias, ocorrendo bitributação. A distribuidora praticamente pagou todos os valores do ICMS substituição, ficando quitado um terço do valor devido.

Requer, por fim, o direito de ser intimada de todos os atos do procedimento administrativo, em especial a impugnação a ser apresentada pelo autuante, sob pena de nulidade processual.

O autuante, às fls. 121 a 124 dos autos, apresenta a informação fiscal afirmando que, *encontrar sob regime especial de fiscalização, somente se tendo notícia através do site da SEFAZ em relação ao argumento de que não se deu ampla divulgação ao fato da distribuidora se, prejudicando assim o princípio da publicidade, imprescindível à validade do ato administrativo, e transcreve decisões e considerações que envolvem esse princípio constitucional*, argumenta o autuante que a internet tem se tornado o principal meio de comunicação utilizado por empresas, órgãos públicos e outras instituições para divulgação de informações e interação entre os interessados em seu universo. O próprio Autuado confessa ter obtido conhecimento da sujeição de seus fornecedores ao regime especial de fiscalização e pagamento, nos termos do art. 47 incisos I e II da Lei 7.014/96, através do site da SEFAZ. Assegura que, além de divulgar essa notícia em sua página de Inspeção Eletrônica, de fácil acesso aos interessados, esta Secretaria a publicou também em Diário Oficial do Estado, através de Comunicados da DITRI. Está patente que houve atendimento pleno ao princípio da publicidade.

Quanto ao argumento de que houve bitributação ao se aplicar alíquota cheia (19%) sobre o valor da nota fiscal, vez que a distribuidora já havia recolhido o ICMS substituído, conforme boletos onde se destaca o número da nota e o quanto foi pago, e junta as mesmas notas fiscais e DAEs já constantes neste processo e outras emitidas de usina para distribuidor com DAEs a elas referentes, afirma o autuante que alíquota a ser aplicada nas operações a que se reporta o presente processo não poderia ser outra senão 19% como determina o RICMS. Assegura que no cálculo do ICMS ST obviamente foi deduzido o imposto normal.

Ao considerar que o Autuado esteja se referindo às operações de compra de etanol das usinas pelos distribuidores, aduz que essas operações estão fora da abrangência do regime especial de fiscalização e pagamento - no qual está fincado o presente auto de infração - posto que esse regime se constitui na obrigatoriedade do pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria pela empresa obviamente sujeita a essa condição.

Complementa que esse regime independe das operações de compra ou quaisquer pagamentos efetuados pela distribuidora que não se refiram às operações de saídas para postos revendedores. Essas notas fiscais e DAEs que se referem a outras operações e que não trazem relação direta com as notas fiscais de saída para os postos deverão fazer parte da contabilidade da empresa distribuidora para as compensações cabíveis em sua conta corrente.

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

Tendo em vista a afirmação do autuado de que o posto adquiriu combustível de fornecedores em situação regular, com IE, CNPJ e autorização da ANP, tanto assim que o trânsito da mercadoria se deu sem qualquer retenção em postos fiscais, o que pressupõe que toda operação de aquisição junto a essas distribuidoras estaria dentro da legalidade.

Afirma o autuante que IE, CNPJ, ou mesmo autorização da ANP, não resguardam a empresa do cometimento de infrações e de sua sujeição às penalidades correspondentes.

Argumenta que o fato de não ter havido retenção da carga transportada, seja da usina para a distribuidora, seja da distribuidora para o posto revendedor, não implica em sua regularidade, mesmo porque não há postos fiscais nem unidades móveis de fiscalização em todos os lugares e em todos os momentos. A fiscalização não se dá apenas no momento do trânsito da mercadoria, mas em qualquer outro momento, como na presente fiscalização, em que se constatou as irregularidades que deram causa à lavratura deste auto de infração.

No que diz respeito à arguição do impugnante de não caber exigência do imposto ao posto revendedor que pagou pelo produto à distribuidora já com todo o imposto agregado, podendo o Estado alcançar quem realmente deixou de cumprir a obrigação tributária, consigna que de fato não caberia exigência do imposto ao posto revendedor se não fosse o instituto da solidariedade aplicado a este caso o previsto na Lei 7.014/96, em seu inciso XVI do artigo 6º.

Assegura 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, que por sua vez só recebe infrações com o crivo da DITRI e da GETRI, portanto, respaldadas em análises técnicas do regulamento.

Complementa que ao não exigir o recolhimento do ICMS por parte da distribuidora na aquisição do combustível, assumiu o risco de ser ele mesmo cobrado daquele imposto.

Por último, afirma que se deve lembrar que a solidariedade tributária não admite o benefício de ordem, conforme parágrafo único do artigo 124, parágrafo único do CTN abaixo transcrito.

Pede que o auto de infração seja julgado procedente.

VOTO

O lançamento de ofício, ora impugnado, foi lavrado em razão da apuração de 02 infrações, já relatadas e resumidamente ora reproduzidas: 1 - falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por aquisição 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; 2 - recolhimento a menos 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 das mercadorias, através de nota fiscal com ICMS destacado a menos e acompanhada do documento de arrecadação estadual – DAE. Verifico, liminarmente, que o sujeito passivo apresenta a impugnação abrangendo as duas infrações sem nominá-las, razão pela qual o presente voto adota o mesmo procedimento.

O sujeito passivo, em sua peça defensiva, concentra suas arguições de nulidade sob o fato de que não foi dada publicidade ao regime especial de fiscalização, concedido aos seus fornecedores, razão que lhe obstou o direito da ampla defesa, ferindo o princípio da publicidade. Verifico, contudo, que, além de tais regimes serem publicados no Diário Oficial do Estado, através do Comunicado da Diretoria de Tributação-DITRI, dessa SEFAZ, há a previsão no art. 178 além do contido no art. 181 do RICMS/BA, de que o contribuinte é responsável pela verificação, via INTERNET ou nos terminais de auto atendimento da Secretaria da Fazenda, cabendo ai a inclusão do aludido regime na medida em que indica um tratamento diferenciado aos seus fornecedores, bem como notícia no Site da SEFAZ, em sua página de Inspeção Eletrônica, que tem repercussão no campo da responsabilidade solidária dos adquirentes. Além desse fato, há de se observar que o próprio sujeito passivo confessa ter obtido conhecimento da sujeição de seus fornecedores ao regime especial de fiscalização e pagamento, nos termos do art. 47 incisos I e II da Lei 7.014/96, através do site da SEFAZ, não cabendo o aludido desconhecimento alegado. Não se ajustam, assim, as decisões dos tribunais trazidas pelo impugnante.

Quanto ao argumento de que houve bitributação ao se aplicar alíquota cheia (19%) sobre o valor da nota fiscal, vez que a distribuidora já havia recolhido o ICMS substituído, conforme boletos onde se destaca o número da nota e o quanto foi pago, cabe, liminarmente, aduzir que no cálculo do ICMS ST obviamente foi deduzido o imposto normal. Verifico que ao se referir às operações de compra de etanol das usinas pelos distribuidores, aduz que essas operações estão fora da abrangência do regime especial de fiscalização em lume, uma vez que a obrigatoriedade do pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria pela empresa obviamente sujeita a essa condição é uma exigência do regime especial ao qual está submetido o fornecedor do sujeito passivo. Cabe destacar que as aludidas notas fiscais e DAEs que se referem a outras operações e que não trazem relação direta com as notas fiscais de saída devem, realmente, compreender a conta corrente da distribuidora.

Há de se observar que esse regime, conforme literalmente alinha o autuante em sua informação fiscal, independe das operações de compra ou quaisquer pagamentos efetuados pela distribuidora que não se refiram às operações de saídas para postos revendedores.

Sob o manto do aludido regime, as operações se tornam individuais e independentes, cabendo a satisfação da exigência tributária ser efetuada a cada operação, nota fiscal a nota fiscal.

A situação regular, com IE, CNPJ e autorização da ANP, não obstem a aplicação do aludido regime, podendo, por essa razão, o trânsito da mercadoria ser efetuado sem qualquer retenção em postos fiscais, a lei 7014/96 em seu artigo 6º, XVI não estabeleço, tais elementos argüidos, como condição para não aplicação da aludida solidariedade.

Cabe razão ao autuante quando afirma que o fato de não ter havido retenção da carga transportada, seja da usina para a distribuidora, seja da distribuidora para o posto revendedor, não implica em sua regularidade, podendo, inclusive, no percurso o autuado não passar pelos mesmos. A aludida infração pode ser apurada tanto no trânsito da mercadoria como, após a sua ocorrência, tendo em vista a peculiaridade da exigência tributária em lume.

Quanto à arguição do impugnante de que não cabe a exigência do imposto ao posto revendedor que pagou pelo produto à distribuidora já com todo o imposto agregado, podendo o Estado alcançar quem realmente deixou de cumprir a obrigação tributária, cabe consignar que o art. 6º inciso XVI da Lei 7014/96, não alberga qualquer dúvida quanto atribui a solidariedade ao 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, como segue transcrito:

“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;”

É de conhecimento amplo que o instituto da solidariedade tributária não comporta o benefício de ordem, conforme alinha parágrafo único do artigo 124, do CTN.

Cabe destacar a informação do autuado de 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, que por sua vez só recebe infrações com o crivo da DITRI – Diretoria de Tributação e da GETRI – Gerencia de Tributação, oferecendo todo o amparo técnico para a ação fiscal.

Em relação ao pedido de aplicação apenas da multa por descumprimento de obrigação acessória não resta possível acolhimento, na medida em que ficou caracterizado o descumprimento de uma obrigação principal cabendo multa por tal infração.

Não cabem, também, as alegações de confisco, visto que caracterizando ficou a responsabilidade do sujeito passivo, bem como se há recolhimentos que o autuado entende ter sido efetuado indevidamente ou a mais, ora não demonstrado, cabe o procedimento na forma do RICMS e do RPAF/BA para pleitear restituição.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 299689.0003/11-7, lavrado contra **COMERCIAL DE DERIVADOS DE PETRÓLEO DOIS DE JULHO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$10.410,67**, 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, 14 de dezembro de 2011

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO – RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - JULGADOR