

A. I. Nº - 299689.0001/11-4
AUTUADO - IVAN COELHO PORTO & IRMÃOS LTDA.
AUTUANTES - ROBERTO BASTOS OLIVEIRA e ALBA MAGALHÃES DAVID KLINKSIEK
ORIGEM - INFRAZ ILHÉUS
INTERNET - 23.12.2011

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0341-04/11

EMENTA: ICMS. 1. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. IMPOSTO DA OPERAÇÃO PRÓPRIA. **a)** FALTA DE PAGAMENTO. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS. 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 25/07/11 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\$9.365,47. Período: janeiro 2011. 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\$16.348,78. Período: fevereiro, março e abril 2011. Multa de 60%.

O autuado apresenta defesa (fls. 79 a 92). Suscita em preliminar exclusão das operações autuadas com aquisições da Distribuidora Petróleo do Vale Ltda tendo em vista que, como ratificado pelo próprio Comunicado SAT 001/2011 nas datas de emissão das notas fiscais autuadas a existência de Medida Liminar determinando suspensão do regime especial para essa empresa. Transcreve o art. 6º da Lei nº 7.014/96, para dizer que para que não seja ferido o princípio da legalidade, a responsabilidade solidária do posto revendedor varejista somente poderá ser verificada em duas hipóteses, cumulativamente: quando adquirir combustível junto a remetentes sujeitos a regime especial de fiscalização com obrigatoriedade do pagamento de ICMS e se no momento da saída da mercadoria, a nota fiscal não estiver acompanhada do documento de arrecadação.

Quanto ao mérito, alega que a norma que instituiu a possibilidade de solidariedade do posto somente poderia ser aplicada com ampla publicação da condição do regime especial, e não noticiado apenas no site da SEFAZ, o que restringiu seu direito, já que sem informações adquiriu produto de distribuidora do regime especial. Transcreve o art. 37 da Constituição Federal e doutrinas para dizer que é imprescindível a publicação dos atos administrativos para sua validade. Ademais, aduz que foi autuado sob alíquota cheia (19%) sem considerar que houve pagamento parcial do ICMS substituído, configurando-se bitributação parcial.

Alega aquisição em distribuidora regular e cuidando que fosse encaminhado o comprovante do ICMS por substituição, e por estar regular, o veículo transportador não foi retido em barreira fiscal. Como prova junta cópias dos DANFE's e dos pagamentos do ICMS, aduzindo não ter sido informado de processo entre o Estado e a distribuidora para pagamento de ICMS menor e existindo Liminar, os efeitos permaneceriam até que fosse revogada, entretanto teriam valor as operações realizadas durante a vigência da liminar. Transcreve decisões judiciais que anularam atos administrativos pela falta de publicidade e diz que o direito à ampla defesa e contraditório foram vilipendiados. Afirma que no caso não se poderia aplicar a presunção legal prevista na Lei nº 7.014/96 porque somente comercializa mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, estando, portanto, equivocado o próprio auto, que entende nulo, pois o imposto e a multa seriam de responsabilidade da distribuidora, não se podendo cobrar do revendedor por exigir-lhe informação que só o Fisco dispõe e que não se deu a devida publicidade, constituindo o ato como um confisco que fere a segurança jurídica, pois pagou pelo produto à distribuidora o valor sem qualquer vantagem equivalente aos atos praticados por outras distribuidoras, tendo o valor do imposto agregado ao preço, o que deve ser considerado quando do julgamento.

Entende que a avaliação de que a responsabilidade por substituição como dever de pagar o tributo, “o nascimento já se dar à Distribuidora, pois traz no valor da venda ao posto a parcela do ICMS”. Por expressa determinação legal a distribuidora pagou o imposto por antecipação, surgindo a pessoa do sujeito passivo indireto. Na hipótese, aplicou-se o conteúdo do art. 121 do CTN, que não poderia ser desprezado pelo Fisco, nem tampouco desconhecer o art. 128 do CTN, não se podendo arguir presunção de sonegação, quando os elementos indicam que a Distribuidora recebeu o preço do produto com o imposto já acrescido e deixou de cumprir a sua obrigação. Não há negação de existência das notas fiscais e nem dos pagamentos por antecipação, sendo desconsiderada de modo omissio e tácito pelo autuante, que teria que considerar o fato, desprezando-se ditos pagamentos. Nesse sentido, transcreve doutrina de Alfredo Augusto Beker e Jonhson Barbosa Nogueira.

Afirma que apesar do sujeito passivo advir do fato imponível, da materialidade descrita na hipótese de incidência, a substituição tributária deve ser situada dentro de uma realidade do sistema jurídico permeada pelos princípios da segurança, certeza e do direito de propriedade, por isso é imprescindível o atendimento ao princípio da publicidade.

Argui que a Distribuidora em sendo o substituto tributário tem obrigação de cumprir e o Estado o dever de acionar os instrumentos coercitivos para cobrar da Distribuidora, não se podendo aceitar que com fundamento em solidariedade não aplicável em que não se deu a publicidade necessária, imputar responsabilidade ao autuado. Aduz que o art. 112 do CTN estabelece que a interpretação deva ser a mais favorável ao autuado e o art. 2º, § 2º, do Dec. 7.629/99, diz que o cumprimento deve ser o menos oneroso para o autuado que, no caso, agiu de boa-fé e não contribuiu para a suposta infração.

Concluindo, pede seja acolhida a “preliminar de exclusão da empresa Petróleo do Vale” das distribuidoras sujeitas ao regime especial de fiscalização, julgando a autuação improcedente em relação a esta e, caso ultrapassada que o mérito da autuação seja julgado totalmente improcedente. Requer, ainda, se acaso o AI não seja considerado improcedente, que se descaracterize a multa aplicada, pois correto seria a aplicação de multa acessória e ainda considerar já pago parte do imposto para não ocorrer bitributação.

Requer, mais, caso seja mantido o auto de infração, sejam compensados os valores pagos regularmente pela distribuidora como provado pelos documentos anexados, pois já pago praticamente todos os valores do ICMS por substituição, ficando quitado um terço do valor devido.

Na informação fiscal (fls. 158-1647), os autuantes, referindo-se à infração 01, observam que as datas das notas fiscais emitidas pela Petróleo do Vale Ltda que relacionam, nem todas as operações estão dentro do período de vigência da Medida Liminar (MS 0008425-18.2011.805.0001), publicada em 03/02/2011 e suspensa no início de abril. Além disso, lembram que o crédito tributário foi lançado em

07/2011, mês em que o regime especial de fiscalização e pagamento estava restabelecido, conforme Comunicado SAT 003, de 30 de junho de 2011.

Argumentam que a suspensão da exigência do crédito por Medida Liminar não impossibilita à Fazenda de proceder a regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito de lançar. Apenas não poderá inscrever o crédito em Dívida Ativa até o final do julgamento, ou restringir emissão de Certidão Positiva com efeito de Negativa, ou impor embaraço ao contribuinte relativamente ao crédito cuja certeza, liquidez e exigibilidade estejam sendo questionados. Transcrevem Acórdão de decisão judicial com esse entendimento.

Quanto à infração 02, dizem que a falta de publicidade é o principal argumento de mérito. Entretanto, o impugnante se contradiz ao reconhecer que se teve notícia do regime especial de fiscalização através do site da SEFAZ. Aduzem que a internet tem se tornado o principal meio de comunicação para as empresas, órgãos públicos e demais instituições para divulgação de informações e interação entre os interessados em seu universo, mas, além de divulgação da notícia na página “Inspeção Eletrônica, a SEFAZ a publicou no Diário Oficial do Estado.

Quanto ao argumento de bitributação por cálculo do imposto com alíquota cheia (19%), afirmam que outra não poderia ser a alíquota e, no cálculo do imposto normal exigido, o ICMS por substituição tributária foi deduzido. Entretanto, considerando que o autuado esteja se referindo às operações de compra de etanol das usinas pelas distribuidoras, anotam que essas operações estão fora da abrangência do regime especial de fiscalização e pagamento que finca este auto de infração, posto que este regime se constitui na obrigatoriedade do pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria pela empresa sujeita a essa condição. Logo, ele independe das operações de compra ou quaisquer pagamentos efetuados que não se refiram às operações de saídas para postos revendedores. As notas fiscais e DAE's que se referem a outras operações e que não trazem relação direta com as notas fiscais de saída para os postos fazem parte da contabilidade da Distribuidora para as compensações cabíveis em sua conta corrente fiscal. No caso, as operações se tornam independentes por força do regime especial, devendo efetuar-se o pagamento do imposto por cada operação, nota a nota.

Quanto ao argumento de que adquiriu combustível de fornecedores em situação regular, tanto que não houve retenção em posto fiscal, dizem que IE, CNPJ ou mesmo autorização da ANP, como entende o impugnante, não resguardam a empresa do cometimento de infrações e o fato de não ter havido retenção da carga transportada, seja da usina para a distribuidora ou desta para o posto revendedor, não implica em regularidade, pois a fiscalização não ocorre apenas no momento do trânsito da mercadoria, mas em qualquer momento, como nessa ação fiscal.

Com relação ao fato argumentado de não caber exigência do imposto ao posto revendedor que pagou pelo produto à Distribuidora já com todo o ICMS agregado, podendo ser alcançado apenas quem realmente deixou de cumprir a obrigação tributária, contestam que a possibilidade da exigência fiscal está disposta no art. 6º da Lei nº 7.014, XVI, que transcrevem. Logo, ao não exigir comprovação do recolhimento do ICMS por parte da Distribuidora, o autuado assumiu o risco pelo seu pagamento (ICMS normal e substituído), lembrando que, conforme art. 124 do CTN que transcreve, na solidariedade tributária não há benefício de ordem, razões pelas quais pede 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. Os demonstrativos da autuação constam dos autos, inclusive o de apuração do valor exigido (fls. 04 a 08), assinados pelo contribuinte autuado. 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.

Não acolho a preliminar suscitada para exclusão das notas fiscais relativas às operações de aquisição de combustível com a empresa Petróleo do Vale Ltda em face de Medida Liminar que suspendia o Regime Especial de Fiscalização (MS 0008425-18.2011.805.005.0001), pois que além da suspensão da exigibilidade do crédito tributário em via judicial não impedir a Fazenda Pública de proceder à regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito de lançar, os efeitos da decisão judicial foram oportunamente suspensos, restabelecendo o Regime Especial de Fiscalização que obriga a antecipação nas operações de saída de combustível para os postos de revenda do produto, como é o caso em lide.

Quanto aos efeitos da Medida Judicial para as operações acobertadas pelas notas fiscais 44966, 45387, 45500, 45632, e 45705, ocorridas no período de vigência da decisão judicial liminar argüida, se há, estes se relacionam apenas quanto à multa e acréscimos moratórios, os quais devem ser observados quando da constituição definitiva deste crédito fiscal em discussão (art. 151, I, CTN, Lei 9.430/96), já que no período amparado pela decisão liminar que suspendeu a exigibilidade do crédito tributário, confirmada em sentença concessiva de segurança, posteriormente reformada, não deve incidir multa e juros de mora se o pagamento é realizado até trinta dias após a data da publicação da decisão que considerar devido o tributo ou contribuição (art. 63, §2º da Lei nº 9.430/96).

Quanto ao mérito, o impugnante alegou: a) a falta de publicação do Regime Especial de Fiscalização em pauta, pois a divulgação apenas via site da SEFAZ não o tornaria eficaz; b) que o auto de infração traz o imposto cheio, calculado à alíquota 19%, sem considerar que houve pagamento do ICMS substituído, o que implica em “bitributação”; c) que a não retenção da mercadoria em seu trânsito pressupõe a aquisição da mercadoria junto à distribuidora sob Regime Especial de Fiscalização estaria regular; d) que se trata de presunção legal inaplicável porque somente comercializa mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, com antecipação de imposto pela Distribuidora; d) que o autuado agiu de boa-fé e não contribuiu para a infração; e) que caso o auto não seja considerado improcedente, seja convertido em multa acessória.

Com relação a essas questões, constato o seguinte.

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 Diário Oficial do Estado. Além disso, essa situação dos fornecedores acha-se no site da SEFAZ, página Inspetoria Eletrônica>processos>Regime Especial>Comunicado.

A alíquota de 19% é a prevista no art. 52-A, I, do RICMS-BA, para as operações com as mercadorias objeto da autuação (álcool etílico hidratado combustível - AEHC), e, conforme se vê no demonstrativo de apuração do valor exigido (fls. 04 a 08), foram considerados para dedução os valores pagos, tanto os relativos ao imposto normal como os devidos por substituição tributária, não havendo, portanto, o *bis in idem* tributário que o impugnante equivocadamente nomina “bitributação”.

Enquanto não decaído o direito de constituir o crédito tributário, portanto dentro do prazo decadencial previsto no §5º do art. 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), mediante ação fiscal que pode ser relativa a estabelecimento de contribuinte ou desenvolvida no trânsito de mercadorias, quando constatada infração à legislação tributária, quer se trate de descumprimento de obrigação principal, quer de obrigação acessória, o Fisco, como nesse caso, pode lavrar auto de infração. Portanto, não há falar em pressuposta regularidade da operação de aquisição de combustível porque a mercadoria circulou do distribuidor ao estabelecimento do autuado sem retenção em Posto Fiscal, como suscitado pelo impugnante.

O caso em tela não trata de presunção seja ela legal ou por discricionariedade dos autuantes, mas de exigência fiscal em face de constatação de descumprimento de obrigação principal exposta por Regime Especial de Fiscalização em que as operações autuadas devem ser, obrigatoriamente,

acompanhadas de comprovação de pagamento de todo o ICMS a elas relativo, o que não ocorreu.

A solidariedade do contribuinte autuado é prevista no art. 6º, XVI da Lei nº 7.014/96 e o próprio impugnante o vê como concernente ao caso, apenas discordando quanto à sua responsabilização em razão da falta de publicidade do ato administrativo que instituiu o Regime Especial de Fiscalização dos seus fornecedores em meio próprio, ferindo o essencial princípio constitucional da publicidade.

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”;

Utilizando dessa prerrogativa, a Lei nº 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” e o art. 47 da lei citada, 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;

Na disciplina legal citada não há 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 impugnante alegou que em havendo substituição tributária o estado deve agir contra quem realmente deixou de cumprir a obrigação tributária, no caso o distribuidor, sujeito passivo indireto (“contribuinte de direito”, o que tem obrigação de recolher o tributo), e não contra o autuado (“contribuinte de fato”, o que suporta a carga tributária) já que fez o pagamento da mercadoria com o valor do imposto.

Ocorre que o caso trata de responsabilidade tributária por solidariedade prevista no art. 124, do CTN – que não comporta benefício de ordem -, decorrente de lei (art. 6º, XVI, da Lei nº 7.014/96) que, por ter interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, imputou-se ao contribuinte autuado o pagamento do imposto incidente sobre suas operações de aquisição de combustível com fornecedores submetidos ao Regime Especial de Fiscalização consistente na obrigação de antecipar o imposto quando a circulação da mercadoria não estiver acompanhada do Documento de Arrecadação (DAE) devidamente quitado.

Quanto aos conceitos de “contribuinte de direito” e “contribuinte de fato”, há que entender que o conceito “contribuinte de direito” agrupa também o “contribuinte de fato”. Ou seja, o “contribuinte de direito” não se distingue do “contribuinte de fato” pela “responsabilidade”, 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. 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, repito, por expressa disposição do art. 6º, XVI, da Lei nº 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 argumento de boa-fé alegado, insta ressaltar que ao direito tributário não interessa o “*animus agendi*” do sujeito, ou seja, uma vez demonstrado que o fato da vida se subsume ao tipo legal, havendo obrigação, o gravame compulsório a ela correspondente é exigível, independentemente de o sujeito passivo ter agido movido por boa ou má fé.

Diante de todo o exposto, constatado o descumprimento da obrigação principal de pagamento do ICMS aqui exigido, não é o caso de conversão em multa por descumprimento de obrigação acessória como petiona o impugnante e, por isso, as infrações 1 e 2 devem ser mantidas, pois que são subsistentes.

Infrações procedentes.

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 **299689.0001/11-4**, lavrado contra **IVAN COELHO PORTO & IRMÃOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$25.714,25**, 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, 19 dezembro de 2011.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR