

**PROCESSO** - A. I. N° 020778.0812/11-5  
**RECORRENTE** - AUTO POSTO ITABATÃ – COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF n° 0059-01/12  
**ORIGEM** - INFRAZ TEIXEIRA DE FREITAS  
**INTERNET** - 27/12/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0415-12/12

**EMENTA:** ICMS. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. **a)** IMPOSTO DA OPERAÇÃO PRÓPRIA. **a.1)** FALTA DE PAGAMENTO. **a.2)** PAGAMENTO A MENOR. **b)** FALTA DE RETENÇÃO E PAGAMENTO DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO O art. 6º, inciso XVI, da Lei 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 e Pagamento dos remetentes publicados no DOE e constante do site da SEFAZ nos termos do artigo 47, inciso I e II da Lei n° 7.014/96. Infrações caracterizadas. **c)** FALTA DE PAGAMENTO DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO. Restou comprovado o recolhimento do imposto retido. Infração insubstancial. Rejeitadas as preliminares de nulidades. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário que impugnou a Decisão da 1ª Junta Julgamento Fiscal, que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 02/08/2011, onde constituiu inicialmente crédito tributário no valor de R\$20.197,83 e após Decisão passou a exigir o montante de R\$20.051,39, atribuindo inicialmente ao sujeito passivo o cometimento das seguintes irregularidades concernentes à legislação do ICMS, excluindo apenas a n° 03 após a Decisão:

**INFRAÇÃO 1** – Deixou o adquirente 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, em janeiro de 2011. Exigido ICMS no valor de R\$8.341,82, acrescido da multa de 60%.

**INFRAÇÃO 2** – Deixou o adquirente de recolher a diferença do ICMS Normal, recolhido a menor devido por responsabilidade solidária, 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 ICMS destacado a menor e acompanhada do documento de arrecadação correspondente aos meses de fevereiro e março de 2011. Exigido ICMS no valor de R\$11.411,73, acrescido da multa de 60%.

**INFRAÇÃO 4** – Deixou o adquirente de recolher por responsabilidade solidária o valor do ICMS Substituído, devido, porém não retido, em operação de aquisição de combustível, junto a

remetente sujeito a Regime Especial de Fiscalização e obrigado ao pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria. Verificado através de Nota Fiscal sem retenção de ICMS substituído e consequentemente desacompanhada do respectivo documento de arrecadação no mês de janeiro de 2011. Exigido ICMS no valor de R\$297,84, acrescido da multa de 60%.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal exarou a seguinte Decisão:

*"Inicialmente constato que o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais no que preceitua o RPAF/99, onde não foi constatada violação ao devido processo legal, sendo os impostos, as multas e suas bases de cálculo apurados consoantes os levantamentos e documentos acostados aos autos.*

*Verifico que foi imputado ao contribuinte autuado o cometimento de 04 (quatro) infrações, todas combatidas. Trata-se de operações de aquisição de combustível por posto revendedor varejista junto a fornecedor sujeito ao Regime Especial de Fiscalização no que está previsto o artigo 47, inciso I e II da Lei nº 7.014/96 o qual reza:*

*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;*

*II - na obrigatoriedade do pagamento do imposto, devido por antecipação tributária, na entrada no território deste Estado, relativamente às mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação;*

*À luz do art. 6º, inciso XVI do mesmo diploma legal, o fiscal autuante apurou as 04(quatro) infrações ora combatidas, por entender que o autuado, é responsável solidariamente pelo cumprimento da obrigação do pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria e demais acréscimos legais, de competência do contribuinte direto, em vista de operações de aquisições de combustíveis, junto a sujeito passivo integrante do regime especial de fiscalização. Diz o art. 6º, inciso XVI da Lei nº 7.014/96:*

*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 à remetente sujeito ao regime especial de fiscalização com obrigatoriedade do pagamento do ICMS, no momento da saída da mercadoria, quando nota fiscal não estiver acompanhada do respectivo documento de arrecadação.*

*Todos os 04 (quatro) itens da autuação se apresentam como um caso de responsabilidade tributária por solidariedade prevista no art. 124 do CTN. A Fazenda Pública do Estado da Bahia, sem benefício de ordem, imputa ao Autuado, conforme expresso no art. 6º inciso XVI da Lei nº 7.014/96, por interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária do Auto de Infração em tela, a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto incidente sobre suas operações de aquisição de combustível, junto a fornecedores submetidos ao Regime Especial de Tributação, quando não se puder comprovar, por meio de documento de arrecadação, todo o ICMS devido no momento da saída dos produtos dos referidos fornecedores para seu estabelecimento. Destaca o artigo 124 do CTN:*

*Art. 124 São solidariamente obrigadas:*

*I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária;*

*II - as pessoas expressamente designadas por lei.*

*Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.*

*As quatro infrações se relacionam as operações de aquisições de combustíveis pelo autuado Auto Posto Itabatã Combustíveis e Lubrificantes Ltda, junto ao fornecedor Gasforte Combustíveis e Derivados Ltda, integrante do Regime Especial de Fiscalização, na forma dos Comunicados SAT 001 e 003 de 2011 acostados aos autos às fls. 124 e 125, conforme a seguir:*

*O item 01 da autuação diz respeito a falta de recolhimento do ICMS Normal pelo remetente, referente as operações de aquisições de combustível pelo autuado, referente as Notas Fiscais nºs 22254 (fl. 12), 22255 (fl. 15), em janeiro de 2011.*

*Já o item 02 da autuação relaciona a recolhimento a menor do ICMS Normal pelo remetente, referente as operações de aquisições de combustível pelo autuado Auto Posto Itabatã Combustíveis e Lubrificantes Ltda, referente as Notas Fiscais nºs 22726 (fl. 18), 22727 (fl. 23), 22913 (fl. 28), 22914 (fl. 31), em fevereiro de 2011; e a Nota Fiscal nº 22950 (fl. 36), em março de 2011.*

Quanto ao item 03 da autuação, refere-se a falta de recolhimento do ICMS retido por substituição pelo remetente, referente as operações de aquisições de combustível pelo autuado, através das Notas Fiscais nº 22254 (fl. 12), 22255 (fl. 15) em janeiro de 2011, das Notas Fiscais nºs 22726 (fl. 18), 22727 (fl. 23), 22913 (fl. 28), 22914 (fl. 31), em fevereiro de 2011 e das Nota Fiscal nº 22950 (fl. 36), em março de 2011.

Por fim o item 04 diz respeito a falta de recolhimento do valor do ICMS por substituição, devido, porém não retido, pelo remetente, referente as operações de aquisições de combustível pelo autuado através das Notas Fiscais nºs 22254 (fl. 12), 22255 (fl. 15), em janeiro de 2011

Em relação ao item 03 do Auto de Infração, o autuado comprova o pagamento dos impostos retidos por substituição, de responsabilidade solidária, devidos na forma do art. 6º, inciso XVI da Lei nº 7.014/96, relativo às Notas Fiscais nºs 22254 (fl. 58), 22255 (fl. 63) 22726 (fl. 71), 22727 (fl. 75), 22913 (fl. 81 e 84), 22914 (fl. 92) e 22950 (fl. 99).

Infração 03 insubstancial.

Relativamente aos itens 01, 02 e 04 do Auto de Infração, o contribuinte não comprova, através documento de arrecadação, o pagamento dos impostos devidos em relação ao combustível adquirido junto a Gásforte Combustíveis e Derivados Ltda, fornecedor sujeito ao regime especial de fiscalização, com obrigatoriedade de pagamento do ICMS no momento da saída dos produtos para seu estabelecimento no que prevê art. 6º, inciso XVI da Lei nº 7.014/96.

Por outro lado, o autuado em toda sua manifestação de defesa não questiona o montante do débito tributário, nem tampouco o demonstrativo de apuração débito constituído acostados aos autos às folhas 04 a 10. Toda a defesa é relacionada a questões de improcedência pelo descumprimento do princípio da publicidade, por falta de inexistência de comunicação formal da aplicação do Regime Especial de Fiscalização e pela bitributação caracterizada pela desobediência ao princípio da não-cumulatividade, dado a falta de aproveitamento dos créditos fiscais no cálculo do ICMS próprio do fornecedor do combustível.

Quanto ao descumprimento do princípio da publicidade por falta de inexistência de comunicação formal da aplicação do regime especial de fiscalização e pagamento, não vejo como prosperar tal argumento de defesa, uma vez que através dos comunicados SAT 001 e 003 de 18 de janeiro e 30 de junho de 2011, respectivamente, tornou público que o fornecedor Gásforte Combustíveis e Derivados Ltda, objeto da autuação, entre outros, estavam sujeitos ao Regime Especial de Fiscalização e Pagamento do ICMS nos termos do art. 47, incisos I e II da Lei nº 7.014/96, entre os meses de janeiro a dezembro de 2011, período de alcance da ação fiscal.

Além desses comunicados terem sido publicado no Diário Oficial do Estado da Bahia, a Secretaria da Fazenda colocou na seu site [www.sefaz.ba.gov.br](http://www.sefaz.ba.gov.br) os regimes especiais de fiscalização, que se poderia ser acessado acionando os campos: Inspeção Eletrônica>Processo>Regime Especial>Comunicado.

Em relação a desobediência ao princípio da não-cumulatividade, que consiste em compensar o valor do imposto devido em cada operação com o montante do imposto incidente nas operações anteriores, à luz do entendimento do autuado, por falta de aproveitamento dos créditos fiscais no cálculo do ICMS próprio do fornecedor do combustível, não acolho os argumentos suscitados, já que em nenhum momento a Fazenda Pública do Estado da Bahia, com a instituição do Regime Especial de Fiscalização e Pagamento do ICMS, objetivou tirar o direito da compensação do imposto incidente nas operações anteriores.

Na realidade o que se pretendeu com a instituição do regime, é de que o fornecedor do produto, no caso as distribuidoras, comprovem efetivamente o recolhimento do imposto lançado no livro fiscal competente, conforme cada operação de venda de combustível dentro de uma política de ação fiscal transitória. Entende-se que todas as operações objeto da autuação foram lançadas nos livros fiscais competentes.

Desta forma, as compensações relacionadas ao princípio da não-cumulatividade foram efetivadas. Portanto sem nenhuma incursão contra o citado princípio. O que se está cobrando na autuação são valores de ICMS próprio destacado na Nota Fiscal e, por conseguinte lançado no livro fiscal devido, porém não recolhido pelo fornecedor da mercadoria; assim como ICMS próprio destacado na Nota Fiscal e, por conseguinte lançado no livro fiscal devido, porém recolhido a menor pelo fornecedor da mercadoria; além do ICMS devido por substituição retido e não recolhido, ou mesmo, devido e não retido.

Por conta do art. 6º, inciso XVI da Lei nº 7.014/96 se transferiu a responsabilidade do pagamento do ICMS próprio não pago ou recolhido a menor, assim como ICMS por substituição, para o posto revendedor varejista de combustíveis, em relação ao combustível adquirido junto à remetente sujeito ao regime especial de fiscalização, quando a nota fiscal não estiver acompanhada do respectivo documento de arrecadação, decorrente da operação de saída do distribuidor.

É o que ocorreu. Operação de aquisição de mercadoria pelo Autuado, junto ao fornecedor Gásforte Combustíveis e Derivados Ltda, no ano de 2011, sem a comprovação do recolhimento do ICMS Próprio pago pelos fornecedores, ou com recolhimento do ICMS próprio pago a menor, bem como ICMS retido por

*substituição recolhido a menor ou não retido e não recolhido, relacionados às referidas operações de aquisições.*

*Cabe sim, em relação ao pagamento efetivo das autuações, objeto do Auto de Infração em tela, pelo autuado, o repasse dos respectivos documentos de arrecadação ao fornecedor Gásforte Combustíveis e Derivados Ltda, para que, em uma ação fiscal futura da Fazenda Pública Estadual nesse contribuinte, não seja cobrado em duplicidade tais impostos, uma vez que esses impostos estão lançados em seus livros fiscais sem o efetivo recolhimento do imposto ou com recolhimento do imposto a menor.*

*Infrações 01, 02 e 04 subsistentes.*

*Por todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração em tela por restar integralmente subsistentes as infrações 01, 02 e 04, e insubsistente a infração 03.”*

O autuado, ora recorrente, inconformado com a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, interpôs Recurso Voluntário, para que o referido acórdão seja julgado nulo e/ou reformado, por ter mantido parcialmente o Auto de Infração, com a respectiva cobrança das infrações 1, 2 e 4 e das cominações legais.

Em sede de preliminar, o autuado arguiu nulidade da Decisão, tendo em vista um suposto cerceamento de defesa e omissão em analisar a arguição de violação das normas que estabelecem que a modificação da legislação tributária deva respeitar o prazo de 90 dias para entrar em vigor. Por sua vez, argumentou que é obrigatório que a Decisão resolva todas as questões levantadas no processo, nos termos do art. 155 do RPAF/BA e conforme entendimento doutrinário.

Quanto ao mérito aduziu que a responsabilidade solidária do posto, só poderia ser exigida com a ampla publicação da condição do regime especial das distribuidoras, já que simples comunicados internos da SAT não suprem a necessidade e a imposição constitucional da publicidade dos atos administrativos, onde também não poderia aplicar a presunção prevista na Lei nº 7.014/96, uma vez que o presente recorrente só comercializa mercadorias sujeitas a regime de substituição tributária.

Argumentou que diferentemente do entendimento dos julgadores, a lei que determina a publicidade para validade da norma não estabelece a possibilidade de que se cumpra através do site na internet, o que não seria cabível, uma vez que a SEFAZ não pode obrigar o contribuinte a buscar no site notícias acerca do regime especial, confrontando o entendimento doutrinário apresentado e, violando o previsto no art. 34 da CRFB/88, acerca da publicidade.

Ressaltou que não foi observado o pagamento parcial do imposto devido e que seria objeto de ICMS substituído, trazendo a Decisão o valor total do imposto, como se nada houvesse pago. Arguiu também, que ao adquirir os produtos da distribuidora teve o cuidado de solicitar que fosse encaminhado o comprovante do pagamento do ICMS por substituição devida, entre outros cuidados, que presumia que toda a operação envolvendo a aquisição de combustível junto a distribuidora, considerada pelo fisco sob regime especial, estaria dentro da legalidade, sendo juntados DANFE's e pagamentos efetivados pertinentes ao ICMS devido.

De acordo com a peça recursal, a SEFAZ deveria ter o cuidado de informar se existiria algum processo entre a distribuidora e o Estado para o pagamento do ICMS a menor, onde, existindo liminar ou tutela antecipada, os seus efeitos permaneceriam até que fosse revogada, entretanto, teria valor às operações realizadas durante a vigência dos referidos remédios emergenciais.

Argumentou que a Decisão seria contraditória, tendo em vista que afastou o item 3 do Auto de Infração que menciona notas fiscais, as quais seriam as mesmas que dão base para as infrações dos itens 1, 2 e 4.

Por fim, reiterou o pedido de nulidade da Decisão pela omissão, e que, caso, rejeitada, seja reformada a Decisão quanto ao mérito, dando-se a improcedência do referido Auto de Infração.

## **VOTO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão exarada pela 1<sup>a</sup> instância de julgamento que manteve na inteireza as infrações 1, 2 e 4.

Da análise dos autos, constato que, em sede de preliminar, o recorrente argui a nulidade do feito por cerceamento de defesa e omissão, ao não se analisar a arguição de violação das normas que estabelecem que a modificação da legislação tributária deva respeitar o prazo de 90 dias para entrar em vigor, ocorrendo, ao seu ver, o quanto previsto no art. 155 do RPAF/99.

No que tange a arguida nulidade, não vislumbro base para tal, na medida em que a autuação e o procedimento legal adotado estão revestidos das formalidades legais à luz do art. 18 do RPAF/99, não havendo cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório.

Passando a analisar o mérito da peça recursal, verifico que tem como fulcro a questão da falta da devida divulgação da norma modificativa da Lei nº 7.014/96 que instituiu a figura da solidariedade do posto de revenda de combustíveis quando houver o regime especial de fiscalização. Fere-se assim, segundo o recorrente, o art. 37 da CF/88, além da inobservância da existência de liminar ou tutela antecipada para as distribuidoras das quais se adquiriu as mercadorias, devendo prevalecer seus efeitos até que fosse revogada.

As 03 imputações referem-se a aquisições de combustíveis pelo recorrente, feitas junto a Distribuidora Gásforte Combustíveis e Derivados Ltda., integrante do Regime Especial de Fiscalização, na forma dos Comunicados SAT 001 e 003 de 2011 acostados aos autos às fls. 124 e 125.

É incontestável que as operações que deram origem à autuação em combate estão albergadas pelo que está previsto o artigo 47, inciso I e II da Lei nº 7.014/96, combinado com o que estabelece o art. 6º, inciso XVI da Lei nº 7.014/96, transcritos no Acórdão da 1<sup>a</sup> JJF, já relatado.

A alegada falta de publicidade não merece prosperar, haja vista que a todos é vedado o direito de desconhecer a legislação vigente. Neste caso, constata-se que a SEFAZ/Ba publicou em Diário Oficial do Estado os Regimes especiais de Fiscalização e Pagamento, mediante comunicados da sua Superintendência de Administração Tributária (SAT), conforme previsto no art. 47 da Lei 7.014/96, mantendo em seu site oficial todas as informações que regem estas operações, na página *Inspetoria Eletrônica>Processo>Regime Especial>Comunicado*, além dos esclarecimentos que estão disponíveis nas inspetorias e nos plantões fiscais disponibilizados pela SEFAZ.

Vale aduzir que através dos comunicados SAT 001 e 003 de 18 de janeiro e 30 de junho de 2011, respectivamente, tornou público que o fornecedor Gásforte Combustíveis e Derivados Ltda, objeto da autuação, entre outros, estavam sujeitos ao Regime Especial de Fiscalização e Pagamento do ICMS. Desse modo, carece de razão ao recorrente a sua alegação de desconhecimento da norma vigente que regem as operações que deram causa a autuação guerreada, ou seja, a condição de regime especial de fiscalização para empresa fornecedora.

Em relação a desobediência ao princípio da não-cumulatividade, não constato em que medida a instituição do Regime Especial de Fiscalização e Pagamento do ICMS, pretendeu ou tirou o legal direito da compensação do imposto incidente nas operações anteriores. Entende-se que todas as operações objeto da autuação foram lançadas nos livros fiscais competentes, permitindo o ulterior creditamento de ICMS, se devido na conta débitos x créditos.

Não se encontra nos autos qualquer documento que respalde a alegação de que a empresa distribuidora Gásforte Combustíveis e Derivados Ltda, estivesse albergada por Decisão judicial liminar ou definitiva que amparasse a sua exclusão do Regime Especial de Fiscalização, tornando descabida e inócuas a alegação recorrente trazida na peça recursal.

Isto posto, caberia ao recorrente a comprovação da arrecadação integral do ICMS normal devido na saída dos combustíveis, por responsabilidade solidária ao fornecedor sujeito ao Regime Especial de Fiscalização, fato que não se verificou nos autos.

Por tudo quanto analisado, à luz dos documentos acostados e da legislação vigente, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **020778.0812/11-5** lavrado contra **AUTO POSTO ITABATÃ - COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$20.051,39**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “e” e “f” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de dezembro de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS