

**PROCESSO** - A. I. Nº 298924.0004/11-6  
**RECORRENTE** - WALLAS DE SOUSA FERRAZ (POSTO CAMBUI)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5º JF nº 0008-05/12  
**ORIGEM** - INFAZ ITAPETINGA  
**INTERNET** - 02/01/2013

## **1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACORDÃO CJF Nº 0427-11/12**

**EMENTA:** ICMS. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. RESPONSABILIDADE POR SOLIDARIEDADE. (ETANOL HIDRATADO). **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS. 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 e o ICMS ST integralmente. Estão corretos os lançamentos consubstanciados por solidariedade no Auto de Infração. Superada a questão de publicidade do remetente. Indeferido o pedido de diligência. Mantidas as imputações. Mantida a Decisão recorrida Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Tratam os autos de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão em referência que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 30/07/2011 para exigir ICMS no valor de R\$ 10.942,86 por imputação de três irregularidades, quais sejam:

**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, no mês de janeiro / fevereiro 2011. Lançado ICMS de R\$ 5.069,11, mais multa de 60%.

**INFRAÇÃO 2.** Deixou o adquirente de recolher a diferença do ICMS normal, recolhido a menos, devido por responsabilidade solidária, na operação de aquisição de combustível junto à 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 menos e acompanhada do documento de arrecadação correspondente, nos meses de fevereiro a março de 2011. Sendo lançado o valor de R\$ 5.856,27, mais multa de 60%.

INFRAÇÃO 3. Deixou o adquirente de recolher ICMS retido por responsabilidade solidária, na operação de aquisição de combustível, junto a remetente sujeito a regime Especial de Fiscalização e obrigado ao pagamento do ICMS retido no momento da saída da mercadoria, em vista do recebimento da mercadoria, através de nota fiscal não acompanhada do documento de arrecadação do ICMS substituto, no período de março 2011. Lançado ICMS de R\$ 17,48, mais multa de 60%.

Em Primeira Instância a lide teve o seguinte deslinde lastreada na fundamentação seguinte:

*“O Auto de Infração foi lavrado para lançar crédito tributário em razão das infrações descritas e relatadas na inicial para exigir a ICMS normal não recolhido, diferença de recolhimento a menor de ICMS normal; ICMS-ST retido, todos devidos por responsabilidade solidária, nas operações de aquisição de “etanol hidratado”, adquirido junto a remetente sujeito a 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 acompanhada do documento de arrecadação, também a menos.*

*Preliminarmente, o sujeito passivo requer a declaração de nulidade do Auto de Infração, sob a arguição de que não teve a informação necessária acerca do regime especial a que estão submetidos seus fornecedores de combustíveis, publicização acerca da instituição da solidariedade, além de ofensa ao princípio nonagesimal, que constitui cerceamento do direito de defesa e contraditório.*

*O Auto de Infração foi lavrado em obediência aos elementos fundamentais constantes no art. 39, RPAF BA, sem agressão aos princípios da legalidade, da motivação, da capacidade contributiva e conforme regras vinculantes previstas do art. 142, CTN.*

*Nenhuma das situações retro anunciadas presta-se a anular a autuação procedida no presente Auto de Infração. Em contrário à pretensão autuada, o lançamento de ofício que se combate, materialmente, obedeceu às regras constantes na Lei nº7.014/96, que rege o ICMS, no Estado da Bahia e, formalmente, contém os requisitos orientados para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, base de cálculo, valor devido, etc.*

*Quanto à interpretação mais favorável ao contribuinte, prevista no artigo 112, CTN, como o próprio conteúdo da norma recomenda, ao definir infrações ou cominar penalidade, interpreta-se, existindo dúvida, a favor do sujeito passivo. Portanto, a regra a ser observada é na existência da dúvida, o que não parece ser o caso em questão.*

*Destaque-se, ainda, que as informações do regime especial de fiscalização imposto a determinados fornecedores de combustíveis com os quais o autuado empreendeu negócios comerciais foram publicadas no Diário Oficial do Estado; as informações foram postas à consultas públicas pela Secretaria da Fazenda, ao acessar a página: Inspetoria Eletrônica=> Processos => Regime Especial => Comunicado, constam os registros dos comunicados SAT Nº 001 e 003/2011 que tornam público que os remetentes das mercadorias alvo da presente autuação, se encontram sob o mencionado regime especial de fiscalização, desde 18 de janeiro até 31 de dezembro de 2011, compreendendo o período de ocorrências do fato gerador das quatro infrações.*

*O deferimento da medida liminar em mandado de segurança, que suspenda a exigibilidade do crédito tributário, até o julgamento definitivo, nos termos do art. 151, inciso V, CTN (art. 964, RICMS BA) não impossibilita a Fazenda Pública de proceder à regular constituição do crédito tributário, seja na distribuidora beneficiária da medida judicial ou nos postos revendedores adquirentes.*

*Incabível, ainda, a alegação defensiva acerca da norma que instituiu a exigência. O exercício da competência tributária pelas pessoas políticas é limitado por princípios constitucionais que visam, sobretudo, à proteção da segurança jurídica, vez que ao sujeito passivo deve ter certo tempo para se preparar para a tributação e seus impactos sobre a atividade econômica. Assim é o princípio da anterioridade, insculpido no art. 150, III, “b” e “c”, CF 88 e corolário lógico da segurança jurídica.*

*Com o advento da Lei nº12.040, de 28.09.10, que deu redação ao artigo 6º, inciso XVI, da Lei do ICMS, nesse Estado da Bahia, os postos revendedores varejistas 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, na sua totalidade.*

*Com relação à responsabilidade solidária tributária, para sua real compreensão, impõe esclarecer que encontra tratamento 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 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 por solidariedade tributária, não se admitindo a escusa no cumprimento da obrigação.*

*Superadas as questões adjetivas, apreciaremos no mérito, as demais razões defensivas.*

*Examinando as peças do processo, verifica-se, através de demonstrativo fiscal elaborado, às fls. 05/11, que o contribuinte adquiriu “etanol hidratado” junto ao remetente PETRÓLEO DO VALE LTDA., inscrição estadual nº 76.325.343 com respectivas notas fiscais - eletrônicas representadas nos “Documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica - DANFE” discriminados no aludido relatório fiscal e cuja sociedade empresária, no período de 18 de janeiro a 31 de dezembro de 2011, 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 7.014/96.*

*A mencionada Lei 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.*

*Portanto, pela dicção da norma citada acima, percebe-se que o contribuinte autuado na condição de posto revendedor varejista de combustíveis é responsável por solidariedade, pelo pagamento do ICMS tanto o normal quanto por substituição tributária, decorrente da aquisição do combustível “etanol hidratado” junto à sociedade empresária distribuidora de combustíveis, antes mencionada, por se encontrar 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, e não o fizera.*

*Diante da força cogente da lei, incabíveis são as alegações defensivas a refutar sua responsabilidade tributária por solidariedade pelo recolhimento do ICMS, conforme apurado no demonstrativo fiscal, antes aludido. Ademais, não houve também nenhuma cobrança em duplicidade, uma vez que a exigência foi elaborada com a subtração dos valores efetivamente pagos pelos remetentes.*

*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” e não gasolina, como questionou o autuado, junto à PETRÓLEO DO VALE LTDA, por responsabilidade solidária.*

*No caso específico da primeira e na segunda infração, verifica-se que o remetente do citado combustível deixou de recolher ou não recolheu integralmente o imposto devido na Nota Fiscal-e, conforme demonstrativo antes mencionado, estando assim correta a exigência do crédito tributário do contribuinte autuado, atinente às infrações 1 e 2, consubstanciada no Auto de Infração, restando subsistentes as imputações, respectivamente, nos valores de R\$ 5.069,11 e R\$ 5.856,27.*

*Na infração 3, a exigência é de recolhimento a menos o ICMS ST, após o confronto com os valores do ICMS ST constantes dos DAES, importando diferença de R\$ 17,48 (R\$ 545,21 – R\$ 527,73), para apurar a retenção e recolhimento do ICMS ST, relativo às operações internas subsequentes. .*

*Um princípio, o distribuidor de combustíveis é o responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS relativo às operações internas subsequentes com AEHC, na condição de sujeito passivo por substituição (art. 512-A, I, “b”, RICMS BA).*

*No entanto, a nova redação do art. 6º, inciso XVI da Lei nº 7.014/96 impõe norma da sujeição ao posto revendedor para o pagamento por solidariedade, além do ICMS substituído, mas por todo o imposto que o contribuinte de direito teria que recolher no momento da saída da mercadoria.*

*No caso concreto, estando a empresa distribuidora, em razão do regime especial de fiscalização e pagamento, obrigada ao recolhimento antecipado do imposto normal e substituído, e sendo o posto revendedor solidariamente responsável pelo cumprimento dessa obrigação, a sua responsabilidade se estende à totalidade do ICMS exigido na operação.*

*Posto isso, resta caracterizada a exigência contida na infração 3, no valor de R\$ 17,48, conforme consta no demonstrativo fiscal supra referenciado.*

*Diante do exposto voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Em sede de Recurso Voluntário, o sujeito passivo reitera os argumentos já aduzidos. Neste sentido, pontua que comercializa produtos adquiridos junto a fornecedores regulares, com inscrição no CNPJ, inscrição estadual e autorização da Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis – ANP; contabilizados e escriturados no LMC (livro de movimentação de combustíveis), na forma legal.

De início, insurge-se contra o julgado por arguir que há grave vício de nulidade por haver deficiente fundamentação e, com isto, lhe causou cerceamento do direito de defesa, por não ter abordado os aspectos invocados na impugnação de fls. 118/119, mais especificamente a matéria relativa ao princípio da anterioridade nonagesimal por força do estatuído no art. 150, III, da CF. Cita doutrina do mestre Roque Antônio Carraza.

Acentua, ainda, que há de ser considerado que a norma modificativa da Lei nº 7.014/96, que institui a possibilidade de solidariedade do posto com a distribuidora quando o Regime Especial de Fiscalização foi imposto, que somente poderia tê-lo sido após ampla publicação, o que disse não ocorrido, mas apenas que foi veiculado no site da SEFAZ-BA, aspecto este que disse que o julgado de base também não enfrentou.

Discorre, assim, sobre o referido princípio da anterioridade nonagesimal, a ser aplicado na presente solidariedade exigida, que tem como objetivo proteger o contribuinte contra o fator surpresa (art., 150, III, e, CF 88).

Cita o art. 37, da CF/88 e que somente lhe pode ser exigido o cumprimento de obrigação tributária após ampla publicação, o que disse não ter havido e que teria o efeito de validar o ato à luz do princípio constitucional da publicidade. Faz digressão sobre posição doutrinária de Hely Lopes Meirelles e Celso Antônio Bandeira de Mello.

Diz que o imposto traz ainda 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) seguiam os boletos de pagamentos, onde se destaca o número da nota e o quanto foi pago. Diz que, mesmo que o imposto fosse devido, ter-se-ia que deduzir os valores pagos ao Estado, mesmo que parcialmente, feitos pela distribuidora sob o Regime Especial de Fiscalização para não configurar a bitributação.

Menciona que não havia irregularidade na aquisição, senão o veículo transportador teria ficado retido na barreira fiscal e que a SEFAZ não informou se existia algum processo entre a distribuidora e o Estado para o pagamento de ICMS a menor.

Reporta-se sobre a liminar concedida em mandado de segurança, pela 4ª vara da Fazenda Pública de Salvador (processo nº 0008425-18.2011.805.0001) cujos efeitos implicaria no impedimento da cobrança pretendia deste Auto de Infração.

Reitera a irregularidade do ato de somente ter havido publicação através da internet da relação das distribuidoras que estariam sob o Regime Especial de Fiscalização, citando farta jurisprudência.

Questiona que 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.

Insiste que a manutenção do Auto de Infração 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.

Discorre sobre a responsabilidade por substituição, nos termos dos artigos 124 e 128, CTN, concluindo que a distribuidora em sendo o substituto tributário tem a obrigação a cumprir e, ocorrendo a inadimplência da obrigação, o Estado tem o dever de acionar os instrumentos coercitivos, lançando o tributo devido contra a Distribuidora e ingressando com os remédios jurídicos próprios, não se podendo aceitar que queria, com fundamento em solidariedade não aplicável e que não se deu a publicidade necessária e indispensável, imputar a responsabilidade a quem adquiriu o produto combustível.

Aduz que no preço de aquisição, já foi pago o ICMS por si, antecipando para só ser ressarcido após a venda do combustível ao consumidor, com clara mácula a princípios constitucionais e infraconstitucionais. Destaca a interpretação mais favorável ao acusado, prevista no art. 112, CTN, que deve ser aplicada, no caso em exame, ao posto revendedor, além do art. 2º, § 2º, Decreto nº 7.629/99, afirmando que o cumprimento deve ser o menos oneroso para o autuante – sequer se considerou o que foi pago pela distribuidora como imposto substituição ou antecipado.

Argumenta que o acórdão guerreado não enfrentou a matéria de que a SEFAZ-BA não teve o cuidado de informar se existiria algum processo entre a distribuidora e o Estado de pagamento a menor e que existindo liminar ou tutela antecipada a lume do art. 151, IV do CTN, que os efeitos de uma ou de outra permaneceriam até que fosse revogada, entretanto, que teriam valor as operações realizadas durante a vigência da liminar ou da dita tutela, cabendo ao Estado agir de boa fé e dar publicidade de seus atos.

Menciona que a Administração e o órgão julgador de primeiro grau atropelaram as normas legais e que não se pode aplicar a presunção contida na Lei nº 7.014/96, porque, repisa, somente comercializa produtos sujeitos ao regime de ICMS-ST.

Por fim, requereu a nulidade da Decisão guerreada e no mérito que seja a autuação julgada improcedente.

A PGE/PROFIS não foi instada a proferir Parecer em derredor do Recurso Voluntário e do PAF.

## VOTO

De logo, resalto que do cotejo dos autos não inferi, em absoluto, qualquer vício que inquene o Auto de Infração e toda a ação fiscal. Muito ao reverso, presentes estão todas as garantias constitucionais que dão conformação ao devido processo legal, sem haver, pois, configuração de qualquer das hipóteses do art. 18 do RPAF, inclusive no tocante à fundamentação do julgado de piso, o que, como se verifica da sua cuidadosa leitura, enfrentou todos os pontos arguidos pelo contribuinte, inclusive sobre o princípio da anterioridade nonagesimal.

Como bem destacado pelos autuantes às fls. fls. 91 a 94 ao prestarem a informação fiscal, a alteração legislativa foi veiculada nos comunicados SAT 001/2011 e o 003/2011, considerando os dispositivos do art. 6º, XVI, Lei nº 7.014/96, tendo tornado público que determinados fornecedores de combustíveis estavam sujeitos ao Regime Especial de Fiscalização, nos termos do artigo 47, incisos I e II da Lei nº 7.014/96 e que houve publicação na imprensa oficial, ou seja, através do Diário Oficial do Estado da Bahia, além do que, como ali registraram, ninguém pode se escusar de cumprir a lei, alegando que não a conhece.

Assim sendo, não é verdadeiro que não houve plena publicação do art. 47, Lei nº 7.014/96 que passou a estabelecer o referido regime especial e o pagamento do ICMS no momento de saída da mercadoria, inclusive o ICMS devido por substituição tributária. Logo, com todo acerto decidiram os julgadores de primeiro grau. Rejeito, destarte, a nulidade inconsistentemente arguida.

E destaco que ao Recorrente não é lícito descumprir - como pretende -, sob o pífio argumento de desconhecimento da legislação - o comando da lei vigente e a sua responsabilidade tributária por solidariedade pelo recolhimento do ICMS dela oriundo.

Como foi constatado pela fiscalização e está devidamente exposto no demonstrativo de débito que integra o AI em foco, e como salientou corretamente a JJF, não houve qualquer cobrança em duplicidade, posto que nesse cômputo do débito o autuante cuidou de subtrair, abatendo, os valores já pagos pelos remetentes, no caso, os relativos ao “etanol hidratado” da PETRÓLEO DO VALLE LTDA, por responsabilidade solidária.

Pelo que, confirmo a posição da JJF quanto à primeira e segunda infrações nas quais não houve o recolhimento ou não o foi integralmente na Nota Fiscal-e, e, portanto, subsistente a autuação conforme os valores exigidos de R\$ 5.069,11 e R\$ 5.856,27. Idem quanto à terceira infração de recolhimento a menos o ICMS ST, isto porque, cotejando os DAES, se extrai a diferença de R\$ 17,48 (R\$ 545,21 – R\$ 527,73), como ressaltado no acórdão recorrido, que assim acertadamente fundamentou ao ser apurado, pela fiscalização, a retenção e recolhimento do ICMS ST, relativo às operações internas subsequentes.

Por conseguinte, diante da regra do art. 6º, inciso XVI da Lei nº 7.014/96 que sujeita o posto revendedor ao pagamento por solidariedade, razão não assiste ao Recorrente por ser, como visto, solidariamente responsável pelo cumprimento dessa obrigação, estendendo-se a sua responsabilidade à totalidade do ICMS exigido na operação. Subsistente, de igual modo, a infração 03 no valor de R\$ 17,48, como devidamente está quantificado e explicitado no referido demonstrativo fiscal que integra os papéis de trabalho da autuação em exame e julgamento.

Concluo, por fim, que nada há a alterar na escorreita decisão proferida pela 5ª JJF.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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** o Auto de Infração nº **298924.0004/11-6**, lavrado contra **WALLAS DE SOUSA FERRAZ (POSTO CAMBUI)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$10.942,86**, 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, 17 de dezembro de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS