

A. I. N° - 020778.0828/11-9
AUTUADO - MIRANTE COMÉRCIO DE PRODUTOS DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.
AUTUANTE - MANOEL MESSIAS SANTOS DA HORA.
ORIGEM - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS
INTERNET - 27/03/2012

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF N° 0034-03/12

EMENTA: ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. **a)** ATRIBUIÇÃO, AO ADQUIRENTE, DA RESPONSABILIDADE PELO “ICMS NORMAL” DEVIDO PELO REMETENTE DA MERCADORIA. **a.1)** FALTA DE RECOLHIMENTO DO “ICMS NORMAL”, NA AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL EFETUADA A REMETENTE SUJEITO A REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO, COM OBRIGATORIEDADE DO PAGAMENTO DO IMPOSTO NO MOMENTO DA SAÍDA DA MERCADORIA. **a.2)** FALTA DE RECOLHIMENTO DA DIFERENÇA DO “ICMS NORMAL”, NA AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL EFETUADA A REMETENTE SUJEITO A REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO, COM OBRIGATORIEDADE DO PAGAMENTO DO IMPOSTO NO MOMENTO DA SAÍDA DA MERCADORIA. Lançamentos desprovidos de previsão legal, haja vista que o fato não está contemplado no art. 6º, XVI, da Lei nº 7.014/96. Parecer GECOT/DITRI nº 1622/11. **b)** ATRIBUIÇÃO, AO ADQUIRENTE, DA RESPONSABILIDADE PELO IMPOSTO RETIDO PELO REMETENTE DA MERCADORIA, NA AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL EFETUADA A REMETENTE SUJEITO A REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO, COM OBRIGATORIEDADE DO PAGAMENTO DO IMPOSTO NO MOMENTO DA SAÍDA DA MERCADORIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. **c)** FALTA DE RETENÇÃO – O art. 6º, XVI da Lei 7014/96, contempla a atribuição da responsabilidade por solidariedade ao contribuinte que adquire combustível de remetente sujeito a regime especial de fiscalização sem efetuar a retenção do imposto. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe foi lavrado, em 05/08/2011, para exigir ICMS, no valor de R\$18.339,29, acrescido de multa de 60% em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – Na condição de adquirente, deixou de recolher ICMS Normal, no valor de R\$ 9.447,23, devido por responsabilidade solidária, nas operações de aquisição de combustível 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 da nota fiscal desacompanhada do documento de arrecadação, no mês de janeiro de 2011.

Infração 02 – Na condição de adquirente, deixou de recolher a diferença do ICMS Normal no valor de R\$ 8.699,54, recolhido a menos, 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 o ICMS destacado a menos e desacompanhada do documento de arrecadação correspondente, nos meses de fevereiro e abril de 2011.

Infração 03 - Na condição de adquirente, deixou de recolher ICMS retido, no valor de R\$132,95, devido por responsabilidade solidária, nas operações 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, em vista do recebimento através da nota fiscal desacompanhada do documento de arrecadação do ICMS substituído, nos meses de janeiro, fevereiro e abril de 2011.

Infração 04 - Na condição de adquirente, deixou de recolher imposto no valor de R\$59,57, devido por responsabilidade solidária, o ICMS substituído, devido e não retido em operação de aquisição de combustível junto a remetente sujeito a regime Especial de Fiscalização, com obrigatoriedade do pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria, verificado através de nota fiscal sem retenção do ICMS substituído e desacompanhado do respectivo documento de arrecadação, no mês de abril de 2011.

O autuado em defesa, fls. 38 a 46, após reproduzir as infrações com as respectivas tipificações legais, impugna lançamento com base nos argumentos a seguir alinhados:

Diz que o Auto de Infração é nulo por desrespeitar o princípio da anterioridade da lei a que se submete o tributo, só podendo entrar em vigor no 1º dia do exercício financeiro seguinte ao que ocorreu a publicação da norma que o criou.

Afirma que ao ser instituído o tributo fica com eficácia suspensa até o início do próximo exercício financeiro quando passará a vigorar, consoante preceito do artigo 150, III, “b” da CF.

Assegura que as exceções ao princípio da anterioridade estão elencadas no art. 150, § 1º da CF, mas no presente caso, se pode constatar no demonstrativo de débito inserto na Notificação Fiscal, que as datas das ocorrências se deram durante o período de 90 (noventa) dias, não podendo o fisco imputar ao notificado infração não autorizada ainda por Lei.

Alega a inexistência de justa causa para lavratura do Auto de Infração em face de não ter cometido qualquer das irregularidades que lhe foram imputadas. Cita e transcreve o art. 5º, II da CF/88, para ratificar seu direito a ampla defesa e cumprimento exclusivamente a determinações legais.

Aduz que o agente fiscalizador em seu levantamento não se preocupou em distinguir qual o ICMS que deixou de recolher ou recolheu a menos como responsável solidário, pois, faz o enquadramento no Art. 6º, no inciso XVI da lei do ICMS/BA, mas não informa se é referente ao ICMS próprio ou substituído.

Afirma que no seu caso seria legal somente a cobrança do ICMS - ST, ou seja, o ICMS substituto, pois na própria lei estadual está definido o que é próprio, e o que é substituto e o levantamento feito pelo agente fiscal o penaliza, pois cobra o imposto próprio que é de responsabilidade somente do remetente, portanto não procede a cobrança ao destinatário, matéria já definida nos tribunais pátrios.

Declara que o levantamento feito está bem caracterizado pelos valores e pelos anexos juntados, sendo colocada a pauta fiscal de R\$ 1,50 que é justamente o valor atribuído para antecipação parcial das distribuidoras (remetentes), quando adquire produto em outras unidades da Federação, portanto, não entendeu a matéria que foi abordada no Auto de Infração ora combatido.

Ressalta que o estado na figura de seu agente, também não observou o Princípio da não Cumulatividade que está explicitado na Constituição Federal de 1988, transcrevendo o Art. 155, §2º, Incisos I e II, letras “a” e “b” que entende reforçar seus argumentos.

Diz que dessa forma, o ICMS, de acordo com a Constituição da República de 1988, está expressamente estruturado pelo sistema *imposto contra imposto* e não pelo sistema *mercadoria contra mercadoria*, como quer o Fisco.

Argumenta que toda entrada, independente da sua destinação seja de bens de uso e consumo ou matérias primas, ou ainda de bens destinados ao ativo permanente, havendo destaque do ICMS, gera em favor do adquirente, um crédito fiscal de natureza mista, que deverá ser compensado nas operações de saídas posteriores, sendo o creditamento do imposto nas entradas um direito do contribuinte. Cita e transcreve entendimento do jurista Sacha Calmon e do professor Carrazza sobre a não cumulatividade. Afirma que de igual forma, a lição da professora Misabel Derzi, que transcreve, sobre o princípio da não-cumulatividade, reforça a sua tese.

Alega que no demonstrativo da fiscalização pode se notar que o fiscalizador só menciona justamente o ICMS próprio desconsiderando o crédito. Ressalta que o Fisco também não buscou através de meios legais de fiscalização saber se o remetente obteve o crédito na entrada da mercadoria, haja vista, que esse tributo é feito através de conta corrente de crédito e débito. Diz que conforme notas fiscais anexadas, o Autuante presumiu que todos os envolvidos nessas operações não recolheram e não receberam nenhum crédito e de forma ilegal cobrou do contribuinte final.

Desta forma, se a acusação não se ajusta ao fato considerado irregular, não existe a subsunção do fato a norma legal, deixando de conter a tipicidade, uma das regras essenciais para caracterizar a infração tributária, no dizer de Bernardo Ribeiro de Moraes, “in” *Compêndio de Direito Tributário*, segundo volume, 2ª Ed., Forense, Rio de Janeiro, 1994, pag. 553, que transcreve. Ressalta juntar cópias dos DAE's, onde se poderia constatar que houve o devido recolhimento dos tributos de responsabilidade do contribuinte autuado.

Argumenta que a autuação na forma como foi realizada tornou-se obra do acaso, fictícia, imaginária, pois não foi procedido o levantamento do imposto devido especificamente pelo autuado o que daria sustentação de validade (prova material) aos demonstrativos que acompanham o presente Auto de infração. Transcreve ensinamento do jurista Samuel Monteiro, sobre o rigor na constituição de um Auto de infração para que tenha validade jurídica.

Sustenta que padece de amparo, a qualquer título, a pretensão da autoridade fiscal autuante face ao disposto no artigo 112 do Código Tributário Nacional, que reproduz.

Finaliza requerendo a nulidade ou insubsistência do Auto de Infração.

Na informação fiscal, fls.115 a 120, o Autuante após resumir os argumentos defensivos, afirma que sobre o item 01 da impugnação, quem instituiu ou aumentou tributos foi a lei 7.014/96 com base na Constituição Federal de 1988. Sobre os itens 01, 02 e 03, da peça defensiva, diz que as infrações referem-se a aquisições pelo autuado, de álcool hidratado carburante junto à remetente sujeito a Regime Especial de Fiscalização, obrigado ao pagamento do imposto próprio e substituído no momento da saída da mercadoria, que estava desacompanhada do documento de arrecadação, portanto, a autuação se encontra respaldada pelo art. 6º, Inciso XVI, cc. art. 47 da lei 7.014/96.

Diz que os documentos fiscais e os DAEs juntados ao PAF são provas documentais do pagamento a menos efetuado pelo remetente, cuja diferença cabe ao posto autuado arcar devido a responsabilidade solidária pelo pagamento da totalidade do ICMS exigido na operação conforme está expresso em lei.

Salienta que o artigo 47 da lei 7014/96 no Inciso I, determina que no regime especial de fiscalização o sujeito passivo deve pagar além do imposto próprio também o substituído. Cita e transcreve o art. 6º, Inciso XVI combinado com o art. 47 da citada lei onde se encontra estampado a solidariedade pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte direto, o posto revendedor varejista de combustíveis, como é o caso do autuado.

Sobre o item 04, afirma que o argumento do autuado não procede, pois separou o imposto próprio e os valores da substituição tributária, inclusive destacado em **negrito** em seu levantamento

fiscal. Também no auto de infração encontram-se demonstrados as infrações 01 e 02 para imposto próprio e as infrações 03 e 04 para os valores do imposto substituído.

Ressalta não proceder as argumentações defensivas do item 05, pois a intimação que consta na página 10, pedia que fossem apresentados os DAEs referentes as notas fiscais ali relacionadas. Conferindo todos os DAEs apresentados e fotocopiados, os valores efetivamente recolhidos foram devidamente lançados no demonstrativo dos valores a pagar, fls. 04 a 09, que se encontram juntados ao PAF com as respectivas cópias das NF-e, fls. 12 a 34.

Salienta que os argumentos do item 06 do contribuinte são improcedentes, visto que está provado que todos os pagamentos efetuados no período fiscalizado – 18/01 a 30/04 – foram considerados e deduzidos do débito, portanto inexistente bitributação no processo. Ressalta que o valor do imposto ora reclamado é resultado do valor do débito do imposto destacado na respectiva NF-e, menos o valor pago, conforme DAEs apresentados, não conseguindo o autuado elidir as infrações que lhe foram imputadas.

Sobre o item 07, afirma que o autuado não apresentou qualquer documento que não tenha sido apreciado pela ação fiscal, juntando as mesmas cópias dos DAEs já considerados no processo originalmente. Salienta que a fundamentação legal utilizada para cobrança do imposto, junto ao posto revendedor varejista, do imposto normal e substituído incidentes na operação alvo da autuação, não foi inventada pelo Autuante, pois estão inseridas no Sistema de Emissão e Auto de infração – SEAI, com textos padrões do próprio sistema e que por sua vez só recebe enquadramento das infrações com o crivo da DITRI e da GETRI, respaldadas em análises criteriosas.

Ressalta que são infelizes os argumentos da Autuada constantes da fl. 44 “Dos Fundamentos Jurídicos”, pois o Auto de Infração decorreu dos trabalhos executados por conta de uma operação planejada e estabelecida pelo DPF, SAT e COPEC, com o aval do Secretário da Fazenda e padronizada para todo o estado da Bahia, não sendo, portanto obra fictícia, do acaso ou imaginária como afirmou a defendente.

Transcreve o COMUNICADO SAT nº 01/2011 e 03/2011, onde estão relacionados os postos revendedores de combustíveis sujeitos ao regime especial de fiscalização, constando nestes comunicados o fornecedor da empresa autuada.

Opina pela procedência integral da autuação.

VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de quatro infrações à legislação do ICMS imputadas ao 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 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 desrespeitou o princípio legal da anterioridade a que se submete o tributo. Diz ainda que se pode constatar no demonstrativo de débito referente a Notificação Fiscal, que as datas das ocorrências se deram durante o período de 90 (noventa) dias, e que o Fisco não pode imputar ao notificado infração não autorizada ainda por lei. Contribuinte

não esclarece a que lei se referiu, considerando que a norma que rege o ICMS na Bahia, lei nº 7014, é de 04 de dezembro de 1996, portanto vigente há mais de 14 anos, no momento da lavratura do auto de infração.

Verifica-se claramente que incorre em equívoco o impugnante ao pretender que seja declarada a nulidade do lançamento de ofício sob tal argumentação, haja vista que o Auto de Infração foi lavrado tendo como fundamento legal o disposto nos artigos 47 c/c artigo 6º, XVI, da Lei 7.014/96. Desta forma, não acolho a nulidade arguida, por inocorrência de qualquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99.

No mérito, relativo à infração 01 – falta de recolhimento e infração 02 – recolhimento a menos do “ICMS normal”, o autuado argumenta que na condição de posto revendedor varejista de combustíveis, não pode ser responsabilizado pelo imposto devido pelo contribuinte direto, o distribuidor. Entende que nos termos do Art. 6º, no inciso XVI da lei do ICMS/BA, no seu caso seria legal somente a cobrança do ICMS - ST, ou seja, o ICMS substituído.

Embora em julgamento recente sobre esta matéria tenha prosperado o entendimento sobre a procedência da autuação na cobrança do ICMS normal e substituído devido pelos postos revendedores de combustíveis, em fase instrutória deste processo, com o conhecimento de Consulta específica sobre o teor dessa regra, que resultou no Parecer GECOT/DITRI nº 01622/2011, que firmou o seguinte entendimento:

“Assim, o adquirente de mercadoria sujeita a circular com o comprovante do recolhimento antecipado do imposto, **não está obrigado a exigir a comprovação do imposto normal e sim, apenas do imposto substituído**, o que pressupõe o pagamento anterior do imposto normal.”

Ou seja: segundo a DITRI, embora o combustível deva circular com o comprovante do recolhimento antecipado do imposto, o adquirente não está obrigado a exigir a comprovação do “imposto normal”, e sim, apenas, do “imposto substituído”.

Se a DITRI entende assim, e considerando-se a sua competência legal para responder às Consultas a respeito da interpretação da legislação estadual, não há o que discutir – o lançamento é indevido.

O auditor responsável pelo lançamento, na informação prestada, justificou a autuação dizendo 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 (SEAI), lembrando que os textos, no Auto de Infração, não são dos autuantes, mas do próprio SEAI, que por sua vez só recebe infrações com o crivo da DITRI e da GETRI, respaldadas portanto em análises técnicas do regulamento, ressaltando que os textos, no Auto de Infração, não são dos autuantes, mas do próprio SEAI.

Cumprе ressaltar, porém, que o que dá amparo à pretensão fiscal não é o SEAI, e sim a lei.

Comungo nesse particular com o entendimento da DITRI no supracitado Parecer nº 01622/2011

Portanto, considero insubsistentes as infrações 01 e 02.

Relativo às infrações 03 e 04, trata-se de falta de retenção e retenção e recolhimento a menos do ICMS Substituição Tributária, respectivamente.

O autuado adquiriu álcool hidratado carburante junto ao distribuidor Gasforte Combustíveis e Derivados Ltda., por meio das Notas Fiscais Eletrônicas representadas nos Documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônicas (DANFEs) acostados aos autos às fls. 12 a 34 de números 22282, 22303, 22327, 22492, 22676, 22807, 22955, 23037, sendo que, o mencionado remetente 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.

Ocorreu que, o remetente acima referido não cumpriu corretamente a obrigação de efetuar o pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria, o que implicou 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 o dispositivo legal acima transcrito o autuado na condição de posto revendedor varejista de combustíveis é responsável por solidariedade pelo pagamento do ICMS devido por substituição tributária, decorrente da aquisição do combustível álcool hidratado carburante junto à distribuidora Gasforte Combustíveis e Derivados Ltda., a qual se encontrava, quando emitiu 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 fez, ou fez a menos que o devido.

Constatado que todos os valores constantes de pagamentos do ICMS normal e ICMS-ST apresentados pelo contribuinte foram considerados pelo autuante e deduzidos do valor do imposto apurado, inexistindo, desta forma, exigência de valor do imposto já pago, estando o cálculo realizado pelo autuante 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 inexistente esta acusação no Auto de Infração.

Conforme já aduzido linhas acima, o Regime Especial de Fiscalização e pagamento obriga a empresa distribuidora a efetuar o recolhimento antecipado do imposto por substituição tributária, 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 – não recolheu o imposto devido na condição de responsável solidário, as infrações 03 e 04, são integralmente subsistentes.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE**, o Auto de Infração nº **020778.0828/11-9**, lavrado contra **MIRANTE COMÉRCIO DE PRODUTOS DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser

intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$192,52**, 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, 07 de Março de 2012.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR