

A. I. Nº - 298924.0010/11-6  
AUTUADO - DILUBRA COMERCIAL DE COMBUSTÍVEIS E MÁQUINAS LTDA.  
AUTUANTES - FERNANDO ANTÔNIO SANTOS PADRE e ANANIAS JOSÉ CARDOSO FILHO  
ORIGEM - INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
INTERNET 11.04.2012

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO JJF Nº 0092-05/12**

**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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 31/07/2011, lança crédito tributário no valor de R\$ 25.424,04, em razão do cometimento das seguintes irregularidades:

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, nos meses de janeiro e março 2011. Lançado ICMS de R\$ 9.989,73, 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 e março de 2011. Sendo lançado o valor de R\$ 14.347,17, 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\$ 844,44, mais multa de 60%.

INFRAÇÃO 4. Deixou o adquirente de recolher a diferença ICMS retido e recolhido a menos por responsabilidade solidária, 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, quando a nota fiscal estiver acompanhada do respectivo documento de arrecadação do ICMS substituto recolhido a menor. Em março 2011. Lançado ICMS de R\$ 242,70, mais multa de 60%.

O autuado apresenta defesa às fls. 95 a 103, através de seu advogado constituído com Procuração anexa, fl.104, alega preliminar de nulidade, tendo em vista que não tinha conhecimento da existência de Regime Especial de seu fornecedor, na consulta pública do cadastro consta situação ATIVA e condição NORMAL. Aduz que a falta de informação acabou constituindo um passivo tributário alheio à sua vontade.

Argumenta que a Lei 7.014/96 e mesmo o RICMS BA dizem que o contribuinte do regime NORMAL é responsável pela apuração e recolhimento mensal do débito de ICMS. A legislação atribui ao contribuinte de direito, a distribuidora, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido na operação subsequente, na condição de contribuinte substituto.

Contesta ainda que ao contribuinte solidário não se pode exigir a exibição de documentos relacionados ao pagamento do ICMS das operações próprias do contribuinte de direito, nem do ICMS ST devido pelo substituído. Diz que decorre daí a impossibilidade de cumprir a intimação para exibir tais documentos. Deduz que, na prática, ocorre cerceamento do direito de defesa.

Decorre de tais fatos a incerteza de procedência do crédito reclamado e, nessas condições, a exigência é feita por presunção. Diz ainda que, estando a distribuidora em regime especial de fiscalização, o imposto é antecipado e a fase de tributação é encerrada, ficando as saídas posteriores desoneradas do ICMS. Explica que, por isso, a fiscalização deve ser feita no distribuidor e não no posto que não detém as informações necessárias.

Diz que também não conhece o tempo em que a empresa esteve sob regime especial, principalmente em função de decisões judiciais, o que incorre em cerceamento do direito de defesa, que enseja nulidade do Auto de Infração.

No mérito, diz que com a imposição do regime especial de fiscalização o pagamento do imposto deve ser feito no momento da saída dos produtos, devendo o respectivo documento fiscal fazer-se acompanhar dos documentos de arrecadação; sabe-se, no entanto, quando o contribuinte compra mercadorias em outro estado da federação o ICMS é pago com substituição, encerrando a fase de tributação. Assim, diz, a segunda situação anula a primeira, não havendo mais falar em pagamento de tributo na saída, não obstante o regime especial de fiscalização.

Defende que o procedimento lógico seria a cassação do regime normal, enquanto durasse o especial e que o caso em tela enquadra-se na situação de cobrança do mesmo imposto em duplicidade, o que o torna improcedente.

Aduz que o Auto de Infração foi lavrado porque a fiscalização está sendo feita na fonte errada, tendo em vista o instituto da solidariedade. Ainda assim, diz que tem dúvidas quanto ao ICMS sujeito à medida, se o da operação própria ou ambos, como está sendo exigido.

Discorre sobre a solidariedade, aduzindo agressão ao princípio da não cumulatividade e que tal autuação joga por terra todo o planejamento tributário do contribuinte, premiando o infrator com a desoneração gratuita de suas obrigações. Raciocina que a solidariedade atinge apenas o ICMS devido por substituição tributário, pois esta no seu cálculo já contempla a não cumulatividade. Aduz que o regime especial é tido como medida coercitiva que visa punir o contribuinte com a perda de prazos normais de pagamento de tributos, mas proporciona resultado inverso ao pretendido à medida que, ao invés de punir o infrator, o estaria beneficiando quando o desonera da obrigação do pagamento, ao cobrar do terceiro.

Finaliza pedindo a apreciação da nulidade, da improcedência do Auto de Infração, diligência fiscal para verificação dos períodos de suspensão do regime especial, suspensão do processo submetendo-o a uma consulta formal para proceder aos diversos esclarecimentos.

O autuante presta Informação Fiscal, às fls. 167 a 170, resume as alegações defensivas e informa que a auditoria foi respaldada no cumprimento estrito da legislação tributária e demais procedimentos legais. Explica que através dos comunicados SAT 001/2011 e o 003/2011, considerando os dispositivos do art. 6º, XVI, Lei nº 7.014/96, tornou público que determinados fornecedores de combustíveis estavam sujeitos a Regime especial de Fiscalização, nos termos do artigo 47, incisos I e II da Lei 7.014/96 com publicização através do Diário Oficial do Estado da Bahia.

Lembra do princípio, segundo o qual ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece, transcrevendo a norma de regência.

Opina pela manutenção da autuação.

## VOTO

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, ICMS-ST não 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; e mesmo informação acerca do período em que cada empresa esteve sob o citado regime; diz que também constitui cerceamento do direito de defesa exigir do solidário fazer prova de pagamentos de ICMS do contribuinte de direito (o distribuidor).

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 nº 7.014/96, 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.

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 publicados 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.

Não houve interrupção do regime especial de fiscalização, no período da ação fiscal em tela.

O deferimento da medida liminar em mandado de segurança concedida à quaisquer das empresas fornecedoras do combustível, que suspende 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 na distribuidora beneficiária da medida judicial ou nos postos revendedores adquirentes.

Tampouco incidiu a presente ação fiscal em cerceamento do direito de defesa ao intimar o responsável solidário a fazer provas dos pagamentos dos impostos efetuados pelo contribuinte de direito (o distribuidor).

Com o advento da Lei nº 12.040, de 28.09.10, que deu redação ao artigo 6º, inciso XVI, da Lei do ICMS, nesse Estado da Bahia, os postos revendedores varejista 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.

Para real compreensão do tema, impõe esclarecer que a responsabilidade solidária tributária é tratada 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.

Por fim, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado para verificação dos períodos de suspensão do regime especial, antes porque o instituto da diligência não tem essa proposta, em seguida porque os períodos de validade e suspensão do mencionado regime estão dispostos nos Comunicados SAT Nº 001 e 003/2011.

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. 08/16, que o contribuinte adquiriu “etanol hidratado” junto aos remetentes: PETRÓLEO DO VALE LTDA., Inscrição Estadual nº 76.325.343 e GASFORTE COMBUSTÍVEIS E DERIVADOS LTDA, inscrição estadual 36.732.766, com respectivas notas fiscais - *eletrônicas* representadas nos “*Documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica - DANFE*” discriminados no aludido relatório fiscal e cujas sociedades empresárias 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 às sociedades empresárias distribuidoras de combustíveis, antes mencionadas, por se encontrarem 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 fizeram.

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” junto às citadas sociedades empresárias distribuidoras, por responsabilidade solidária.

No caso específico da primeira e na segunda infração verifica-se que o remetente do citado combustível deixou de recolheu 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\$ 9.989,73 e R\$ 14.347,17.

Não foi recolhido o ICMS ST retido das Notas Fiscais nºs 23.068 e 23.069 da GASFORTE COMBUSTÍVEIS E DERIVADOS, conforme consta do demonstrativo fiscal, fls. 14/15, no valor de 844,44, na infração 03, que apurou falta de recolhimento de ICMS retido, relativo às operações internas subsequentes e devido por solidariedade.

Na infração 04, apurou-se ainda que o autuado reteve a menos e, consequentemente, recolheu a menos o ICMS substituído relativamente a nota fiscal eletrônica representada pelo DANFE nº 23.068 e 23.069, no valor total de R\$ 242,70, conforme consta do demonstrativo fiscal, fls. 14/15.

A 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, restam caracterizadas as exigências contidas nas infrações 3 e 4, nos valores de R\$ 844,44 e R\$ 242,70, conforme consta no demonstrativo fiscal supra referenciado.

Diante do exposto voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298924.0010/11-6**, lavrado contra **DILUBRA COMERCIAL DE COMBUSTÍVEIS E MÁQUINA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$25.424,04**, 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, 27 de março de 2012.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA