

**A. I. Nº** - 206985.0001/11-9  
**AUTUADO** - RODRIGUES TORRES COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
**AUTUANTES** - MARCO ANTONIO DE SOUZA FORTES e JOSÉ AUGUSTO MARTINS VICENTE  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - 12/06/2012

**ACORDÃO JJF Nº 0118-03/12**

**3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**EMENTA:** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. **a)** ATRIBUIÇÃO, AO ADQUIRENTE, DA RESPONSABILIDADE PELO “ICMS NORMAL” DEVIDO PELO REMETENTE DA MERCADORIA. 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 infração subsiste nos termos do Parecer nº 18617/11 que Reti-ratificou o Parecer GECOT/DITRI nº 1622/11. **Infração Caracterizada.** **b.1)** 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. **b2)** 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. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão não unânime.**

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe foi lavrado em 18/10/2011, para exigir ICMS, no valor de R\$37.108,97, 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\$ 33.512,71, 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 através da nota fiscal desacompanhada do documento de arrecadação, de janeiro a março de 2011.

**Infração 02** – Na condição de adquirente, deixou de recolher ICMS retido, no valor de R\$3.095,95, 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 a março de 2011.

**Infração 03** - Na condição de adquirente, deixou de recolher imposto no valor de R\$500,31, 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, nos meses de janeiro e fevereiro de 2011.

O autuado em defesa, fls. 156/168, após reproduzir as infrações com as respectivas tipificações legais, impugna lançamento com base nos argumentos a seguir alinhados:

Discorre sobre o Regime Especial de Fiscalização, pressuposto para imputação de responsabilidade tributária ao defendente, e reproduz o inc. XVI art. 6º e art. 47 da lei 7.014/1996, para concluir que o referido Regime Especial modifica a sistemática de arrecadação do imposto, cominando ao distribuidor de combustível um regime mais severo à medida que, despropositadamente, não lhe permite apurar mensalmente os créditos de ICMS obtido quando das aquisições da mercadoria, obrigando-o a efetuar o recolhimento do imposto em cada uma das operações subsequentes de forma imediata e sem proceder às devidas compensações a que faz jus.

Diz que tal sistemática impõe ao revendedor varejista uma obrigação impossível de ser cumprida: a de fiscalizar o recolhimento do imposto pelo distribuidor, de forma fracionada, em relação a cada um dos milhares de litros de combustível que são adquiridos diuturnamente, sob pena de impor-lhe a responsabilização solidária pelo pagamento da exação em relação à totalidade do produto adquirido.

Afirma que como o distribuidor vende simultaneamente para diversos revendedores em grandes quantidades, é impossível o adquirente aferir se houve recolhimento integral do imposto na origem, uma vez que não dispõe de nenhum instrumento de controle para tanto. De igual forma, se apresenta impossível verificar se na saída da mercadoria para o comércio varejista, se o distribuidor cumpriu com a sua obrigação tributária.

Assevera que as relações entre fornecedor e adquirente de combustíveis são marcadas pela horizontalidade, não dispondo o impugnante do poder de intimar o distribuidor a apresentar documentos, franquear-lhe o livre acesso ao seu estabelecimento ou à sua escrituração contábil. Ao contrário da Administração Fiscal, o contribuinte não se encontra em posição de supremacia, mas sim de paridade em relação aos demais, e assim sendo, a sua possibilidade de “fiscalizar” o cumprimento das obrigações tributárias pelos seus fornecedores é nula.

Ressalta que a circunstância de ser o Regime Especial imposto de forma individualizada pela Autoridade Fazendária, que possui ampla discricionariedade para escolher ao seu inteiro alvedrio, quais contribuintes devem ou não estar sujeitos a estas regras, torna-o ainda mais infundado, à medida que, sem justificativa para tanto, introduz tratamento desigual entre contribuintes que realizam a mesma atividade econômica, favorecendo uns em detrimento de outros.

Aduz que eivado de manifesta contrariedade aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, este malfadado Regime Especial começou a ser questionado judicialmente pelos contribuintes que nele foram incluídos. Informa que por força de decisão judicial, os fornecedores do combustível adquirido pelo defendente e que constituem o objeto da presente autuação não mais se encontram sujeitos ao Regime Especial de Fiscalização, conforme consta e faz prova documentação anexa à presente impugnação. Diz ser o caso da Petromotor Distribuidora de Petróleo Ltda., e da empresa Petrovalle – Petróleo do Valle Ltda.

Aponta que se a inclusão no Regime Especial de Fiscalização é pressuposto para atribuição de responsabilidade solidária ao defendente, a saída de seus fornecedores deste regime torna carente de fundamento o auto de infração, impondo-se o reconhecimento de sua manifesta improcedência.

Cita e reproduz o Parecer 016222/2011 da Secretaria da Fazenda do Estado, datado de 24/01/2011 que interpreta como não exigível a comprovação do imposto normal pelo adquirente de mercadoria sujeita a circular com o comprovante do recolhimento antecipado do imposto.

Assevera ter havido cobrança em duplicidade do ICMS, pois o distribuidor de combustíveis está sujeito a recolhimento do imposto em três momentos distintos, e referente a três tipos de ICMS: O “antecipação”, o “substituição” e o “normal”, sendo que o imposto, em seu maior montante, é cobrado de forma antecipada, mediante a aplicação da alíquota interna (17%), acrescida da alíquota de 2%, relativa ao fundo de pobreza, quando da aquisição do combustível pelo distribuidor, contribuinte de fato.

Sustenta que o ICMS “normal”, de obrigação do distribuidor, é apurado mensalmente através do sistema de débitos e créditos, normalmente chamado de “conta corrente”, e quando a empresa se encontra no Regime Especial de Fiscalização não há este intervalo, de modo que todo o tributo deve ser adimplido quando realizada a operação.

Aduz que o imposto devido pelo comerciante varejista é recolhido pelo distribuidor, que faz a retenção, por substituição tributária. Em função disto, o combustível chega ao revendedor varejista com todo o ICMS recolhido nas operações anteriores, não restando, portanto, saldo de imposto a pagar.

Chama a atenção ao fato de o sujeito passivo ser autuado com a base de cálculo correspondente ao valor integral da operação, tendo a autoridade fazendária desprezado o imposto recolhido por antecipação e que constitui o maior percentual da arrecadação em função da aplicação da alíquota interna. Vê a existência de cobrança em duplicidade, tendo grande parte dos valores apurados no auto de infração já ingressado nos cofres públicos por força da antecipação tributária parcial quando da aquisição do álcool das usinas dentro ou fora do Estado.

Sobre a aplicação de multa na sua forma agravada no percentual de 60% do valor da exação, diz que também se afigura indevida, posto que a penalidade imposta representa clara violação aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade. Cita doutrina e jurisprudência.

Argui que trazendo tais ilações para o caso em tela, o que se verifica é o total descompasso entre a gravidade da sanção imposta ao contribuinte, quando comparadas ao quadro fático que ensejou sua aplicação, restando evidente a desproporcionalidade.

Cita e transcreve Decisões do CONSEF reduzindo multas quando da inexistência de dolo, fraude ou simulação, o que na hipótese de não acolhimento da preliminar de nulidade, requer a redução da penalidade imposta, face à ausência de dolo do contribuinte e uma vez inexistente prejuízo ao erário público, com fulcro no que dispõe o § 7º do art. 42 da lei 7014.1996.

Conclui requerendo que: a empresa impugnante não sofra qualquer restrição no seu cadastro e, especialmente, para obter certidão positiva com efeitos de negativa; o reconhecimento da nulidade da autuação, face à ausência de fundamento legal do auto de infração.

Alternativamente, caso não acolhido o pedido anterior: seja refeito o cálculo do montante devido, excluindo-se os valores do imposto efetivamente recolhidos pelo sujeito passivo; a exclusão da penalidade imposta ou a sua redução, em atenção à ausência de dolo do contribuinte, a proporcionalidade, a razoabilidade e a equidade ante a inexistência de prejuízo ao erário público.

Os auditores autuantes elaboram a informação fiscal, fls. 297/307, nos seguintes termos:

Inicialmente descrevem as infrações que foram imputadas ao contribuinte e os argumentos expendidos pela defesa para em seguida dizer que as argumentações do contribuinte não têm respaldo nenhum na esfera de julgamento administrativo, pois a competência deste egrégio Conselho, não é julgar se a lei estadual é justa ou correta, mas sim se é cumprida ou não. Dizem que o contribuinte de fato não a cumpriu sob as teses supracitadas, ou seja, confessa as infrações

do presente auto de infração. Afirmam que a lei é clara e reproduzem o art. 6º, XVI e art. 47 da lei 7014/96.

Sobre o vício apontado pela autuada por existência de medida liminar com suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, inc. V, do CTN), afirmam não vislumbrarem razões jurídicas para o seu acolhimento.

Destacam que a publicação do Comunicado SAT 001/2011 no site da SEFAZ na internet dá publicidade ao Regime Especial de Fiscalização da Petromotor Distribuidora de Petróleo Ltda., Gasforte Combustíveis e Derivados Ltda. e Petróleo do Valle Ltda, que ocorreu em 18.01.2011.

Dizem que este ato administrativo tornou público, para todos os contribuintes do Estado da Bahia, o regime jurídico tributário a que passaram a estar submetida às empresas ali listadas, entre elas, a Petromotor Distribuidora de Petróleo Ltda.

Registram que mesmo que estas operações fossem realizadas com amparo de Liminar em Mandado de Segurança, este fato não impede o lançamento de ofício, mas suspende a exigibilidade do crédito tributário até decisão final. Dizem ser este assunto pacífico em todas as esferas administrativas e judiciais. Nesse sentido, reproduzem julgamento proferido pelo Ministério da Fazenda. Citam e reproduzem o inciso IV do art. 151 do CTN. Discorrem sobre mandado de segurança. Citam jurisprudência.

Sobre a alegação defensiva de que o imposto foi cobrado em duplicidade sustentam que a cobrança do tributo de que trata o presente auto de infração está amparada no art. 6º da Lei 7.014/96, que no inciso XVI, atribui ao posto revendedor varejista de combustíveis, responsabilidade solidária em relação ao combustível adquirido junto a remetente sujeito a regime especial de fiscalização, quando a nota fiscal não estiver acompanhada do respectivo documento de arrecadação e o § 3º faculta ao fisco exigir o crédito tributário de qualquer um ou de ambos os sujeitos passivos. Registram que a própria autuada informa não ter ocorrido a inclusão do remetente das mercadorias no polo passivo, o que demonstra não ter havido duplicidade de cobrança do imposto.

Aduzem que a empresa autuada confunde a antecipação total, que encerra as fases subsequentes de tributação do ICMS, previstas na norma, com a antecipação parcial, a que estão submetidas às operações com etanol provenientes de outras unidades da Federação, conforme determina o Protocolo ICMS nº 17/04 e o art. 352-A, § 1º, inc. III, do RICMS/BA, que reproduzem.

Afirmam que em relação às operações com contribuintes localizados em estados não signatários ou em caso de não recolhimento do imposto, quando o produto for originário de Estado signatário, a antecipação parcial se verifica na entrada do etanol na Bahia, mas, em ambas as situações, não há o encerramento das fases subsequentes de tributação do álcool, visto que o ICMS antecipado se refere à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. Neste caso, efetuado o pagamento da antecipação parcial, esta parcela torna-se crédito fiscal do adquirente e a operação subsequente de saída, por ele promovida no território baiano, enseja a obrigação de pagar tributo.

Dizem haver uma nova incidência, abarcando o ICMS normal, sobre o valor que for agregado e mais o ICMS-ST das operações subsequentes, até o consumidor final. No caso em exame, como a distribuidora que vendeu à autuada se encontrava no regime especial de fiscalização, o pagamento dessas parcelas foi antecipado para o momento da saída do produto, conforme estabelece o art. 6º, inc. XVI, da Lei nº 7014/96, sujeitando-se o posto revendedor à solidariedade pela obrigação tributária que não foi voluntária e corretamente cumprida pela distribuidora do etanol, no tocante ao ICMS normal.

Afirmam não existir amparo legal as alegações defensivas de que houve no procedimento fiscal afronta ao princípio da não cumulatividade do ICMS e exigência de tributo em duplicidade.

Concluem que no tocante a este fato não há que se falar em refazimento de cálculo e sim em julgamento sobre a procedência ou não do mérito pelo CONSEF.

Relativamente ao ICMS Substituído, aduzem que as argumentações do contribuinte estão deturpadas e não procedem. Dizem que se pode observar que constam dos demonstrativos os valores a pagar por NF-e pelo posto revendedor, por responsabilidade solidária, nota a nota, anexo ao auto de infração e entregue cópias ao contribuinte, fls. 7 a 17 do PAF.

Elaboram de forma resumida e exemplificativa o cálculo do imposto devido na nota fiscal 22.297 de 19/01/2011, com o fim de demonstrar a correção dos cálculos realizados.

Sustentam que pode se concluir que foi cobrada a diferença entre o ICMS ST correto e o retido e recolhido, ou seja, não procede a alegação da autuada, pois conforme dizem ter comprovado, abateram o valor do ICMS ST destacado em cada nota fiscal.

No tocante a multa agravada, dizem que as multas do presente auto de infração (60%) estão de acordo com a Lei 7.014/96, art. 42, portanto, não procede a argumentação do contribuinte de que não deve ser empregada a letra fria da lei e sim adequá-las a situação específica de cada contribuinte. Asseveram que a Lei deve ser usada de forma impessoal e na forma nela descrita.

Finalizam opinando pela manutenção integral da autuação, transcrevendo Acórdão deste CONSEF nº 0320-01/11, nesse sentido.

## VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de três infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado. A infração 01 diz respeito à exigência de crédito tributário em razão da falta de recolhimento do ICMS devido pelo regime normal de apuração. A infração 02 cuida da exigência do ICMS devido por substituição tributária, retido e não recolhido, e a infração 03 se refere à falta de retenção e recolhimento de ICMS devido por substituição tributária.

Preliminarmente, cabe-me esclarecer a respeito de diferentes decisões das quais participei, sobre esta matéria, proferidas em julgamentos neste CONSEF. De início prosperou o entendimento sobre a procedência da autuação referente a cobrança do ICMS normal (devido pelas operações próprias do contribuinte) e o substituído, em decorrência da solidariedade prevista no art. 6º, XVI e 47 da Lei 7.014/96. Por ter interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, o autuado, na condição de posto revendedor varejista, estaria obrigado ao pagamento do imposto incidente sobre suas operações de aquisições de combustível com fornecedores submetidos ao Regime Especial de Fiscalização, quando elas não estivessem acompanhadas do Documento de Arrecadação (DAE) devidamente quitado.

Posteriormente, com o conhecimento de Consulta específica sobre o teor dessa regra, que resultou no Parecer DITRI/GECOT nº 01622/2011, modificou-se tal interpretação, especificamente sobre a parcela a título de ICMS normal devida pelo contribuinte sob Regime Especial de Fiscalização. Passou-se a acompanhar interpretação expressa no mencionado Parecer, de que não se deveria exigir do posto revendedor varejista de combustíveis a parcela referente ao “ICMS Normal”.

Entretanto, recentemente, veio a lume Parecer Reti-ratificador produzido pela DITRI/GECOT, de nº 18617/2011, com novo entendimento sobre a atribuição de responsabilidade solidária para o posto revendedor varejista, nas operações com combustível, relativo ao ICMS próprio. Este Parecer intitulado de “Reti-ratificador” registra o seguinte:

*“No Parecer GECOT nº 1622/2011, foi consignada a seguinte informação: 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.**”*

*No entanto, esta Administração Tributária entende que o adquirente de combustível de fornecedor sujeito a regime especial de fiscalização, para precaver-se quanta à responsabilidade solidária de pagamento do imposto normal e do imposto sujeito ao regime antecipado, deve exigir a apresentação dos comprovantes do recolhimento do ICMS, tanto do imposto normal, quanto do imposto substituído, de forma que fique comprovado de que ambas as parcelas já foram recolhidas ao Tesouro Estadual.”*

Considerando-se a competência legal da DITRI/GECOT para responder às Consultas a respeito da interpretação da legislação estadual, alinho meu entendimento ao Parecer exarado por este Órgão. Isto posto, passo à análise dos elementos constantes deste processo.

Inicialmente, rejeito as preliminares de nulidade arguidas pelo autuado, sob as diversas alegações consignadas às suas razões defensivas, uma vez que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, visto que inexistiu qualquer ofensa aos princípios constitucionais ou erro de direito, sendo a multa aplicada conforme os ditames legais.

O autuado em sua impugnação alega: a) falta de publicidade do Regime Especial de Fiscalização dos seus fornecedores remetentes; b) desobediência ao princípio da não-cumulatividade do ICMS; c) inexistência da multa de 60%, por ser genérica a tipificação, além de seu caráter confiscatório; e) existência de medida judicial liminar excluindo seus fornecedores do regime especial de Fiscalização.

Da análise de tais argumentos, juntamente com os elementos que compõem o presente PAF, vejo que os distribuidores remetentes das mercadorias objeto deste lançamento tributário de ofício foram legalmente submetidos ao regime especial de Fiscalização e pagamento do imposto previsto no art. 47, I e II da Lei 7.014/96, através do Comunicado SAT nº 001/2011, tornado público no DOE de 19/01/2011 e pelo site da SEFAZ, página [Inspetoria eletrônica>processos>regime especial>comunicado](#). Portanto, não há que se falar em desconhecimento da situação fiscal de sujeição ao regime especial de Fiscalização dos fornecedores do autuado por falta de publicidade.

A não-cumulatividade do ICMS arguida pelo impugnante não vem ao caso, pois o regime especial trata da exigência fiscal do imposto normal e da substituição tributária, relativo às diretas transações entre o contribuinte autuado e seu fornecedor, referentes à aquisição de etanol hidratado, operação por operação. Estando essa mercadoria sujeita à antecipação tributária com fase de tributação encerrada, mas cujo montante não foi recolhido totalmente ao Erário, não há crédito fiscal apropriável pelo autuado.

Em face do impedimento previsto no art. 167, I, do RPAF/99, deixo de apreciar a arguição de inconstitucionalidade da multa pelo descumprimento das obrigações principais constantes do auto de infração, sob a alegação de exagero e natureza de confisco.

Não tem sentido o pedido para exclusão das operações de aquisição de combustível junto às empresas Petromotor Distribuidora de Petróleo Ltda. e da Petrovalle – Petróleo do Valle Ltda, em face da Medida Liminar que suspendia o regime especial de Fiscalização, pois, além de a dita medida não ter sido carreada aos autos, uma eventual suspensão de exigibilidade do crédito tributário em via judicial (CTN: art. 151, IV) não impede a fazenda Pública de proceder a regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito do referido lançamento.

Há de se ressaltar que a finalidade de medida liminar é apenas de *acautelar direito ameaçado por risco de dano* do remetente, não tendo o condão de impedir a lavratura de auto de infração em contribuintes com quem faça negócios. Ainda porque, juridicamente, possui natureza antecipatória, logo, não constitui prejudgamento da causa, não afirma ou retira direito algum, nem produz efeitos jurídicos definitivos.

O impugnante deveria exhibir as provas que em sua defesa alega existir, nos termos do art. 123 do RPAF/99, não cabendo a este órgão julgador buscar provas, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo, constituindo as alegações defensivas meras negativas de cometimento das infrações, conforme art. 143 do mencionado Regulamento.

Constato que as infrações imputadas ao autuado e consignadas nas três acusações fiscais estão previstas no art. 6º, XVI, c/c o art. 47 da Lei nº 7.014/96, tendo o adquirente de combustível a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto, total ou parcial, devido pelo remetente, o qual estava sujeito ao regime especial de fiscalização e obrigado ao pagamento do imposto próprio e/ou substituído no momento da saída da mercadoria, cujos valores quando arrecadados, através de DAE, foram deduzidos do imposto apurado, conforme demonstrado nos autos, cujas planilhas destacam o imposto próprio e o ICMS-ST.

Logo, configurada a infração, teve o autuado a oportunidade de apresentar DAES não identificados nas operações, inerentes às notas fiscais analisadas, sendo impertinente a sua alegação sobre o princípio da não-cumulatividade do ICMS, visto que o mesmo foi respeitado à medida que o imposto, quando recolhido, foi compensado com o valor exigido. Assim, indefiro o pedido de diligência.

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. A solidariedade tratada, no presente caso, está amparada na hipótese de o posto revendedor varejista adquirir combustível junto ao 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.

Deve-se ressaltar que a solidariedade pelo recolhimento do imposto, não comporta benefício de ordem, art. 124, parágrafo único, do 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 vinculadas na solidariedade, não se admitindo a escusa no cumprimento da obrigação tributária.

Com o advento da Lei nº 12.040, de 28.09.10, que deu redação ao artigo 6º, inciso XVI, da Lei do ICMS, 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.

Assim, no caso em exame, por exigência legal, o adquirente autuado está obrigado ao pagamento do ICMS tanto o normal quanto por substituição tributária, por responsabilidade solidária, decorrente da aquisição do combustível “etanol hidratado” junto às sociedades empresárias distribuidoras, constantes do Comunicado SAT nº 001/2011, publicado no DOE, de 19/01/11, o qual produziu efeitos no período de 19/01/11 a 30/06/11, tornando-se público para todos os contribuintes do Estado da Bahia o regime jurídico tributário a que passaram a estar submetida às empresas ali listadas.

Portanto, o autuado é, dessa forma, responsável legal pelo recolhimento do ICMS, da forma como consta no demonstrativo fiscal, fls. 7 a 17, cujos pagamentos efetuados pelo distribuidor foram considerados corretamente, conforme DAES acostados nos autos, fls. 21/150, estando correta a exigência do crédito tributário do contribuinte autuado, consubstanciada no Auto de Infração.

Do exposto, como as razões de defesa não conseguiram elidir as imputações que lhe foram feitas e o autuado não comprovou a existência do Mandado de Segurança alegado em sua impugnação, considero caracterizadas as infrações.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

**VOTO DISCORDANTE QUANTO AO ITEM 1º E VOTO EM SEPARADO QUANTO AO ITEM 2º**

Este Auto de Infração contém três lançamentos, tendo todos o mesmo embasamento: o art. 6º, XVI, combinado com o art. 47, I e II, da Lei nº 7.014/96.

No caso do item 1º deste Auto, a descrição do fato foi feita de forma inadequada, misturando institutos jurídicos substancialmente distintos. O Auto acusa falta de recolhimento de “ICMS normal”, mas em seguida diz que tal imposto seria “devido por responsabilidade”, constando mais adiante que o imposto deveria ter sido pago no momento da saída, ou seja, por “antecipação”.

Para bem compreender o que se pretende neste caso, cumpre em primeiro lugar aclarar os conceitos dos aspectos envolvidos. A rigor, não existe “ICMS normal”. O que existe é o “regime normal de apuração”, assim denominado para se distinguir, por exemplo, do regime sumário, do regime de receita bruta, do regime de arbitramento e do regime do simples nacional.

Se por “ICMS normal” se pretende designar o ICMS devido pelo regime normal de apuração, cumpre notar que tal regime diz respeito à apuração do imposto devido pelas *operações próprias* do contribuinte. Sendo assim, é inadequado dizer-se que o débito imputado ao autuado, que seria *devido por responsabilidade*, fosse relativo ao “ICMS normal” (responsabilidade própria), pois, sendo o autuado um *terceiro*, o imposto devido não é de responsabilidade “própria”, e sim de responsabilidade de outrem.

Apesar dessas impropriedades, conclui-se, por dedução, que o que está sendo cobrado do adquirente (posto de combustíveis) foi o “ICMS normal”, ou seja, o *imposto da operação própria* devido pelo remetente (o distribuidor dos combustíveis).

Supondo que de fato seja esse o sentido da imputação, passo então à análise do mérito.

Prevê o art. 6º, 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 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;”

Não importa o sentido que se possa extrair da redação ambígua desse inciso, haja vista que, em resposta a uma Consulta específica sobre o teor dessa regra, a GECOT/DITRI, no Parecer nº 01622/2011, firmou este entendimento:

“Assim, o adquirente de mercadoria sujeita a circular com o comprovante do recolhimento antecipado do imposto, não está obrigada [sic] 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 haveria o que discutir – o lançamento seria indevido.



Mas aí surge um problema. É que esse parecer da DITRI foi depois objeto de uma “reti-ratificação”. Na reti-ratificação não foi exposta a fundamentação da mudança de entendimento. Aliás, não houve mudança de entendimento. O parecerista, após repetir os termos da resposta anterior – “Assim, o adquirente de mercadoria sujeita a circular com o comprovante do recolhimento antecipado do imposto, não está obrigada [sic] a exigir a comprovação do imposto normal e sim, apenas do imposto substituído, o que pressupõe o pagamento anterior do imposto normal” –, acrescenta que “esta Administração Tributária entende que o adquirente de combustível de fornecedor sujeito a regime especial de fiscalização, para precaver-se quanto à responsabilidade solidária de pagamento do imposto normal e do imposto sujeito ao regime antecipado, deve exigir a apresentação dos comprovantes do recolhimento do ICMS, tanto do imposto normal, quanto do imposto substituído...”.

Sendo assim, concluo que não houve alteração do entendimento da DITRI, pois a reti-ratificação apenas diz que o adquirente deve solicitar os comprovantes “para precaver-se”. De fato, como precaução, todo contribuinte deve estar atento a tudo quanto diga respeito a seus negócios.

Em suma, quanto à substância, o parecer da DITRI não alterou a essência da resposta dada no parecer, e realmente não poderia alterar, pois para alterar o entendimento teria de antes ser alterada a lei.

A lei não diz, absolutamente, que o posto revendedor de combustíveis seja responsável pelo “imposto normal” do seu fornecedor.

O parecer da DITRI, da lavra de César A. Fonseca, é portanto irretocável quanto à sua ponderação de que o contribuinte deve precaver-se. E, de fato, se o contribuinte tivesse se precavido talvez este Auto não tivesse sido lavrado.

Porém uma coisa é certa: o art. 6º, XVI, da Lei nº 7.014/96 não prevê que o posto revendedor de combustíveis possa ser responsabilizado pelo “imposto normal” do seu fornecedor.

O lançamento do item 1º é indevido por *falta de previsão legal*.

No caso do 2º lançamento, a imputação diz respeito à falta de recolhimento, pelo adquirente, do imposto que foi *retido* pelo vendedor.

A lei não diz – e não poderia dizer – que o contribuinte substituído tenha de pagar o imposto que foi retido pelo substituto tributário. Imagine-se o caso de um empregador reter o Imposto de Renda devido pelos seus empregados e não recolher o imposto retido: o que a Receita Federal deve fazer é cobrar o imposto do responsável, pois o fato caracteriza apropriação indébita, jamais deixar em paz o devedor infiel e ir cobrar o imposto dos seus empregados, que já depositaram, por força de lei, aquilo que era devido em mãos daquele que segundo a lei tinha a obrigação de reter o tributo.

Os propósitos deste voto não permitem ir longe na abordagem do instituto da responsabilidade tributária, de modo que apenas farei um vôo de pássaro por cima das figuras jurídicas nele compreendidas.

A *responsabilidade tributária* manifesta-se em duas modalidades:

- a) a *responsabilidade por substituição*, na qual o substituto assume a responsabilidade pelo tributo que seria pago pelo substituído, sendo que o substituto ocupa o lugar do substituído desde a ocorrência do fato gerador, ou seja, desde o nascimento da obrigação tributária o substituto já é o sujeito passivo da obrigação;
- b) a *responsabilidade por transferência*, na qual, como o nome indica, a responsabilidade pelo tributo é originariamente do sujeito que tem relação direta com o fato gerador (o contribuinte), mas, força de lei, se transfere depois para o sujeito passivo indireto da obrigação tributária (o responsável). A responsabilidade por transferência manifesta-se em três situações:

*responsabilidade dos sucessores, responsabilidade de terceiros e responsabilidade por infração.*

Nos termos do art. 128 do CTN, *a lei pode atribuir a responsabilidade tributária a terceira pessoa*, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, de duas formas:

- a) *excluindo* a responsabilidade do contribuinte; *ou*
- b) atribuindo ao contribuinte, *em caráter supletivo*, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação.

Do enunciado do art. 128 se conclui que a responsabilidade tributária pode ser *exclusiva* ou *supletiva*.

Na *responsabilidade exclusiva*, que é o caso da *substituição tributária*, ao atribuir a responsabilidade ao *substituto*, exclui-se a do *substituído*.

Já no caso da *responsabilidade supletiva*, como o nome indica, o responsável faz as vezes de “suplente”. A responsabilidade supletiva comporta duas espécies: a *responsabilidade solidária* (em que há responsabilidade recíproca), que não contempla benefício de ordem, e a *responsabilidade subsidiária* (auxiliar, que socorre, que reforça), na qual somente diante da impossibilidade de cumprimento da obrigação pelo responsável originário (o contribuinte) é que se pode proceder ao chamamento do responsável subsidiário para cumprir a prestação tributária.

Faço essas considerações para, em síntese, assinalar que no caso da *responsabilidade subsidiária*, para que o terceiro possa responder pela obrigação tributária, é necessário, primeiro, que seja *impossível* o cumprimento da obrigação tributária pelo próprio contribuinte, e segundo, que o não pagamento do tributo decorra de *ação ou omissão do terceiro* ao qual a lei atribui a responsabilidade.

A *solidariedade* não comporta benefício de ordem.

Diferentemente, no caso da *responsabilidade supletiva subsidiária*, não se pode cobrar o tributo tanto de um como de outro, pois essa espécie de responsabilidade implica uma *ordem de preferência a ser seguida*.

Ao revogar as regras da responsabilidade supletiva previstas no regulamento (art. 125, § 1º), transportando a matéria para a lei, portou-se bem o legislador, haja vista que se trata de matéria de reserva legal. O problema é que, talvez pelo fato de na redação originária da lei não haver a figura da *responsabilidade supletiva*, a previsão antes contida no regulamento foi transplantada para a lei, talvez inadvertidamente, no capítulo que cuida da *responsabilidade solidária*, como se fossem a mesma coisa.

Não estou fazendo nenhuma crítica ao legislador, mas apenas visando tentar compreender o que se passa, a fim de interpretar a norma e ver se o caso concreto a ela se subsume.

Retomando a análise do 2º lançamento deste Auto, volto a pontuar que a lei não diz – e não poderia dizer – que o contribuinte substituído tenha de pagar o imposto que foi retido pelo substituto tributário. Note-se que neste caso se trata de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Na *substituição tributária*, conforme se depreende do significado da palavra “substituição”, a lei opera uma mudança na relação jurídica, transferindo para terceira pessoa (o *substituto* tributário) a responsabilidade pelo tributo que em princípio seria devido pelo contribuinte (o contribuinte *substituído*). Não se pode atribuir a responsabilidade dita principal ao *substituído*, pois, como a palavra indica, ele, por força de lei, foi substituído por outrem em sua relação com o ente tributante.

Os *critérios temporal e pessoal* do fato gerador definidos pela norma tributária podem ser modificados por uma norma acessória ou secundária, *antecipando* o momento em que se

considera juridicamente ocorrido o fato, ou *modificando* o sujeito passivo da relação jurídica. Ao antecipar a tributação, se a lei apenas modifica o *aspecto temporal* da hipótese de incidência, tem-se a chamada *antecipação tributária pura e simples*, ao passo que, se também há mudança da pessoa do *sujeito passivo*, tem-se uma modalidade especial de antecipação, a *substituição tributária progressiva* (ou *substituição tributária para frente*).

Na substituição tributária, uma pessoa pratica o fato gerador, mas quem deve pagar o tributo, de acordo com a lei, é um terceiro por ela eleito.

No presente caso, o autuado, na condição de adquirente de mercadorias enquadradas por lei no regime de substituição tributária, assume o *status* de *contribuinte substituído*, e, sendo “substituído”, não pode ser chamado a responder por tributo devido pelo seu “substituto”, pois do contrário se entraria num círculo vicioso, em que o substituto substitui o substituído e o substituído substitui o substituto, pondo por terra toda a construção doutrinária e jurisprudencial erguida ao longo do tempo, retornando-se ao estágio primitivo do estudo dessas figuras jurídicas, confundindo-se os conceitos de contribuinte e de responsável, e, no tocante a este, os conceitos de responsável solidário e de responsável por substituição.

Não se perca de vista que neste caso há uma pena que foi imposta ao vendedor das mercadorias.

A Lei nº 7.014/96 prevê, no art. 47, as hipóteses em que um contribuinte pode sujeitar-se à aplicação da *pena* de submissão a Regime Especial de Fiscalização e Pagamento. Como se trata de pena (art. 46 da lei), cumpre assinalar que ela não pode passar da pessoa do infrator.

Trata-se aí de uma relação estabelecida por lei entre o contribuinte e o fisco. Nos termos do art. 47 da Lei nº 7.014/96, a pena aplicável ao vendedor das mercadorias pode determinar inclusive a sujeição a vigilância constante por funcionários do fisco estadual em seu estabelecimento, com plantões permanentes no estabelecimento. Pode-se exigir que o imposto seja pago diariamente. Pode-se efetuar o arbitramento do imposto a ser pago. Ou seja, o Estado tem meios de sobra para fazer valer o seu Direito de Império. O fisco pode fiscalizar o devedor, porque *o fisco tem poder de polícia*. Porém, ao contrário do fisco, *o comprador não tem poder de polícia*, não tem como fiscalizar o seu fornecedor, e, a depender do vínculo contratual que tiver com ele, não pode sequer mudar de fornecedor.

Estando a *empresa vendedora* submetida à *pena de Regime Especial de Fiscalização e Pagamento*, caberia ao fisco envidar esforços a fim de que o Regime Especial fosse devidamente obedecido, sendo inconcebível a cobrança de tributo que já foi retido. Isso implicaria, de um lado, o *adquirente pagar o imposto duas vezes*, e, pior que isso, do outro lado, o Estado estaria *favorecendo e incentivando a prática da apropriação indébita*, deixando em paz aquele que foi punido com o Regime Especial e indo atrás do adquirente, que não cometeu nenhum ilícito, para puni-lo pelo ilícito praticado por seu fornecedor.

Noutros termos, considerando-se que o citado Regime Especial é uma *pena* (arts. 46 e 47 da lei), tal entendimento implicaria que *uma pessoa fosse punida*, mas quem *cumprisse a pena* fosse outra.

Em suma, no tocante ao 2º lançamento, a lei não prevê que o contribuinte substituído tenha de pagar o imposto que foi retido pelo substituto tributário, tendo portanto de pagar o tributo duas vezes. A interpretação que o fisco pretende dar à lei neste caso atenta contra o princípio da segurança jurídica (princípio da não-surpresa) e não têm previsão normativa (princípio da legalidade).

No entanto, já existem precedentes neste Conselho mantendo a autuação nos exatos termos deste item 2º, prevalecendo a ideia de que a autuação teria apoio na redação do dispositivo legal considerado. Sendo assim, enquanto não se corrige a redação da lei, há que se ponderar que o órgão julgador não pode negar vigência ao direito posto. Acompanho, por isso, com essas

ressalvas, o voto da nobre Relatora quanto ao lançamento do item 2º.

Também acompanho o voto da nobre Relabora quanto ao 3º lançamento.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE**, o Auto de Infração nº **206985.0001/11-9**, lavrado contra **RODRIGUES TORRES COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$37.108,97**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” e “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de maio de 2012.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSE BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE