

**A. I. Nº** - 206985.0027/11-8  
**AUTUADO** - MEGA POSTO BROTAS LTDA.  
**AUTUANTE** - MARCO ANTÔNIO DE SOUZA FORTES e JOSÉ AUGUSTO MARTINS VICENTE  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - 04/07/2012

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0150-03/12

**EMENTA:** ICMS. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS JUNTO A REMETENTE SUJEITO A REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS NORMAL. No caso de constatação de nota fiscal desacompanhada do respectivo documento de arrecadação, relativamente ao combustível adquirido de remetente com obrigatoriedade do pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria em razão de Regime Especial de Fiscalização, o posto revendedor varejista é o responsável, por solidariedade, pelo pagamento do imposto. Excluídos da exigência fiscal os valores relativos ao período em que o fornecedor encontrava-se amparado por decisão judicial. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 03/01/2012, refere-se à exigência de R\$27.469,44 de ICMS, acrescido da multa de 60%, sob a acusação de que o autuado, na condição de adquirente, deixou de recolher o ICMS normal, 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 de nota fiscal desacompanhada de documento de arrecadação.

O autuado apresentou impugnação às fls. 50 a 54 do PAF, alegando que não há que se falar em responsabilidade solidária do defendente, uma vez que nas datas de ocorrência do fato gerador, constantes no Auto de Infração, a distribuidora que realizou a venda dos combustíveis não estava enquadrada no Regime Especial de Fiscalização, por força de decisão judicial prolatada no Mandado de Segurança nº 0008425-18.2011.805.0001. Diz que à época das compras, o Comunicado constante do site da SEFAZ/BA informava que o Regime Especial de Fiscalização aplicado à distribuidora de combustíveis estava suspenso por liminar. Afirma que no bojo do referido processo judicial, foi também exarada decisão judicial no sentido de excluir a distribuidora do Regime Especial de Fiscalização e Arrecadação. Transcreve o art. 6º, inciso XVI da Lei 7.014/96, e pede a improcedência do presente Auto de Infração, por entender que não é o responsável solidário pelo recolhimento do imposto lançado nesta autuação. O defendente também apresenta o entendimento de que, se o imposto exigido por responsabilidade solidária for mantido, o autuado possui direito a créditos de ICMS, os quais foram ignorados na autuação. Diz que o Fisco está cobrando o total do ICMS supostamente devido, sem abater os créditos fiscais que já foram pagos nas operações anteriores. Quanto da aquisição da mercadoria pela distribuidora de combustíveis, ela fazia jus ao crédito relativo às operações anteriores, incluindo o tributo recolhido na própria operação de venda da Usina para a Distribuidora. Se o autuado está sendo responsabilizado, solidariamente, por um débito de terceiro, ele também faz jus aos créditos fiscais a que este tem direito, e tal procedimento está amparado pelo princípio da não-cumulatividade do ICMS. Diz que o direito à não-cumulatividade está previsto na Constituição

Federal, bem como na Lei Estadual nº 7.014/96, e também no Regulamento do ICMS do Estado da Bahia.

O autuado requer seja afastada a aplicação de multa e dos juros, caso se entenda pela manutenção da autuação, alegando que em nenhum momento o autuado agiu de má-fé, nem praticou qualquer infração que merecesse ser penalizado, à luz do art. 159, § 1º, incisos II e III do RPAF/BA. Por fim, o defendente requer a improcedência do presente Auto de Infração. Caso se entenda pela existência de responsabilidade solidária, requer seja considerado o crédito relativo ao ICMS que acompanhou todo o processo de circulação da mercadoria, desde o momento de sua entrada no território baiano, até sua aquisição pelo posto de combustível. Requer, também, caso seja mantida a autuação, o afastamento da aplicação da multa e juros. Juntou cópia da decisão judicial citada nas razões de defesa.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 76 a 84 dos autos, dizendo que os argumentos apresentados pelo defendente não têm respaldo na esfera de julgamento administrativo, porque este Conselho não tem a competência para julgar se a Lei Estadual é justa ou correta, mas sim, se é cumprida ou não. Reproduzem o art. 6º e o inciso XVI, além do art. 47, incisos I e II da Lei 7.014/96. Quanto à existência de medida liminar com suspensão da exigibilidade do crédito tributário, dizem que não vislumbram razões jurídicas para o seu acolhimento. Informam que o Regime Especial formalizado através do Comunicado CAT nº 001/2011, publicado no DOE do dia 19/01/2011, produziu efeitos no lapso temporal entre os dias 19/01/2011 e 30/06/2011, e este ato administrativo tornou público, para todos os contribuintes do Estado da Bahia, o regime jurídico tributário a que passaram a ser submetidas as empresas ali listradas, dentre elas, a Petromotor Distribuidora de Petróleo Ltda. Salientam que mesmo que estas operações fossem realizadas com o amparo de Liminar em Mandado de Segurança, este fato não impede a exigência fiscal mediante lançamento de ofício, mas suspende a exigibilidade do crédito tributário até decisão final. Dizem que este assunto é pacífico em todas as esferas administrativas e judiciais.

Quanto ao argumento do autuado de que deveriam ser deduzidos créditos fiscais no cálculo do imposto apurado, os autuantes dizem que a cobrança do tributo de que trata o presente Auto de Infração, está amparada no art. 6º da Lei 7.014/96, que prevê no inciso XVI a atribuição de responsabilidade solidária ao posto revendedor, 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. Ressaltam que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS normal e por substituição tributária é da empresa distribuidora, conforme estabelece o art. 512-A, inciso I, alínea “b”, do RICMS/BA, e que o defendente confunde a antecipação tributária, que encerra a fase de tributação do ICMS. Dizem que no caso em exame, como a distribuidora que vendeu ao defendente se encontrava em regime especial de fiscalização, o pagamento do imposto foi antecipado para o momento da saída do produto, sujeitando-se o posto revendedor à solidariedade da obrigação tributária.

Em relação à multa de 60%, dizem que está conforme o art. 42 da Lei 7.014/96, e não procedem os argumentos do autuado. Por fim, os autuantes informam que outros Autos de Infração já foram julgados procedentes, a exemplo do Acórdão nº JF nº 0320-01/11.

## VOTO

O presente Auto de Infração trata da exigência de ICMS por responsabilidade solidária atribuída ao autuado, que na condição de adquirente, deixou de recolher o ICMS normal, 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 de nota fiscal desacompanhada de documento de arrecadação.

Foi exigido do adquirente (posto de combustíveis), ICMS normal, que é o imposto relativo à operação própria devido pelo remetente (o distribuidor) e a Nota Fiscal não se encontrava acompanhada do documento de arrecadação do ICMS relativo à substituição tributária.

De acordo com o art. 6º, XVI, da Lei 7.014/96, “são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, 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”.

Por outro lado, conforme estabelece o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, atribuindo ao contribuinte, em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.

No caso em exame, o autuado, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei no regime de substituição tributária, é considerado contribuinte substituído pela legislação, haja vista que no caso de combustíveis, a Lei 7.6014/96, no art. 8º atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

Em julgamentos anteriores sobre a matéria tratada nesse PAF, esta Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela improcedência da autuação com base no PARECER GETRI/GECOT Nº 01622/2011, com a informação de que o adquirente de mercadoria sujeita a circular com o comprovante de recolhimento antecipado do ICMS não está obrigado a exigir a comprovação do imposto normal, e sim, apenas do imposto substituído.

Entretanto, foi exarado o Parecer Reti-ratificador pela DITRI/GECOT Nº 18617/2011, com novo entendimento sobre a atribuição de responsabilidade solidária ao Posto Revendedor, nas operações com combustível, com a conclusão de que “Cabe aos postos revendedores varejistas de combustíveis, em relação ao combustível por eles adquirido junto a remetente sujeito a regime especial de fiscalização, com obrigatoriedade de pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria, exigir a comprovação do pagamento do ICMS normal e do ICMS pago por antecipação”, de forma que fique comprovado que ambas as parcelas já foram recolhidas.

Considerando a resposta apresentada pela GECOT/DITRI, órgão desta SEFAZ que tem competência legal para responder a consultas referentes à interpretação da legislação estadual, com base no Parecer Reti-ratificador acima mencionado, constato que a infração imputada ao autuado está de acordo com o previsto no art. 6º, inciso XVI da Lei 7.014/96.

Neste caso, tendo sido constatada nota fiscal desacompanhada do respectivo documento de arrecadação, relativamente ao combustível adquirido de remetente com obrigatoriedade do pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria em razão de Regime Especial de Fiscalização, o autuado, que é um posto revendedor varejista, é o responsável, por solidariedade, pelo pagamento do imposto.

O defendente alegou que a distribuidora que realizou a venda dos combustíveis não está enquadrada no Regime Especial de Fiscalização, por força de decisão judicial prolatada no Mandado de Segurança nº 0008425-18.2011.805.0001, conforme cópia da decisão que juntou às fls. 65 a 67 dos autos.

Observe que a referida decisão judicial determina a suspensão da aplicação do regime especial de fiscalização e pagamento, até ulterior deliberação, estando comprovado à fl. 67 do PAF que o Superintendente da SAT desta SEFAZ tomou conhecimento da referida decisão, em 03/02/2011.

Portanto, a ocorrência datada de 19/01/2011, constante do demonstrativo de débito, não foi alcançada pela mencionada liminar, sendo devido o imposto lançado neste Auto de Infração.

Quanto às ocorrências datadas de 10/02/2011, 17/02/2011, 23/02/2011 e 03/03/2011, constantes do demonstrativo de débito, entendo que é improcedente a exigência fiscal no presente Auto de Infração, em decorrência da liminar concedida, considerando que o fornecedor estava amparado por decisão judicial, estando suspensa a aplicação do Regime Especial de Fiscalização, devendo ser apurado junto a este fornecedor (Petróleo do Valle Ltda.) se o imposto foi recolhido.

Mesmo que a referida liminar seja cassada por outra decisão judicial, no período de sua vigência está suspensa a aplicação do Regime Especial de Fiscalização atribuído ao remetente das mercadorias (Petróleo do Valle Ltda.), por isso, não pode ser exigido do destinatário o pagamento do ICMS relativo ao regime normal.

Quanto ao argumento do autuado de que teria direito a créditos fiscais em razão da não-cumulatividade do ICMS, observo a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS normal e por substituição tributária é da empresa distribuidora, conforme estabelece o art. 512-A, inciso I, alínea “b”, do RICMS/BA, mas a lei atribui a responsabilidade por solidariedade ao posto de revendedor no art. 6º, inciso XVI da Lei 7.014/96, e devido ao fato de se tratar de mercadoria da substituição com encerramento da fase de tributação, não há crédito fiscal a ser apropriado após o pagamento do imposto.

Em relação à multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, que foram objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei 7.014/96.

Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, haja vista que esta competência é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159, do RPAF/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor total de 5.795,19, correspondentes à ocorrência 19/01/2011.

#### **VOTO EM SEPARADO**

Neste 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 novo parecer da DITRI não alterou a essência da resposta dada no parecer anterior, 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.

A princípio, o lançamento seria indevido por *falta de previsão legal*.

Porém outros Autos de Infração lavrados em virtude desse mesmo fato vêm sendo julgados procedentes pelo CONSEF. Embora não me sinta convencido da legalidade deste lançamento, submeto-me à opinião da maioria.

Acompanho, com essas ressalvas, o voto do nobre Relator, 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 **206985.0027/11-8**, lavrado contra **MEGA POSTO BROTAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$5.795,19**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de junho de 2012

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO EM SEPARADO