

A. I. Nº - 298924.0014/11-1
AUTUADO - POSTO BELO JARDIM LTDA.
AUTUANTE - FERNANDO ANTÔNIO SANTOS PADRE e ANANIAS JOSÉ CARDOSO FILHO
ORIGEM - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA
INTERNET - 04/07/2012

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0153-03/12

EMENTA: ICMS. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS JUNTO A REMETENTE SUJEITO A REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO E RECOLHIMENTO A MENOS DO ICMS NORMAL. **b)** IMPOSTO RETIDO NÃO RECOLHIDO. **c)** IMPOSTO RETIDO A MENOS. 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. Infrações subsistentes. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 31/07/2011, refere-se à exigência de R\$70.745,75 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01: Na condição de adquirente, deixou de recolher o 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. Valor do débito: R\$25.900,08. Multa de 60%.

Infração 02: Na condição de adquirente, deixou de recolher a diferença do ICMS normal. Recolhimento 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 acompanhada de documento de arrecadação correspondente. Valor do débito: R\$42.619,31. Multa de 60%.

Infração 03: Na condição de adquirente, deixou de recolher o 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 de mercadoria, em vista do recebimento da mercadoria através de nota fiscal não acompanhada de documento de arrecadação do ICMS substituído. Valor do débito: R\$1.571,07. Multa de 60%.

Infração 04: Na condição de adquirente, deixou de recolher a diferença entre o ICMS retido e recolhido a menos, por responsabilidade solidária, em operação de aquisição de combustível cujo remetente sujeito a Regime Especial de Fiscalização, obrigado ao pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria, quando a nota fiscal estava acompanhada do respectivo

documento de arrecadação do ICMS substituído recolhido a menos. Valor do débito: R\$655,29. Multa de 60%.

O autuado apresentou impugnação às fls. 144 a 147 do PAF, alegando que a obrigação pelo recolhimento do ICMS incidente nas aquisições de produtos dos fornecedores relacionados nos anexos do AI impugnado, é do fornecedor e não do autuado, porque no preço do combustível adquirido já está embutido o valor do ICMS lançado nesta autuação. Diz que não há dúvidas acerca da obrigação atribuída ao fornecedor pelo recolhimento do imposto, porque foi a ele que a lei estabeleceu a obrigação pelo pagamento do ICMS no momento da saída do produto, estando, em consequência disso, sujeito ao Regime Especial de Fiscalização. Entende que pretender redirecionar a obrigação do pagamento do imposto, quer integral ou parcial, para o adquirente do produto, representa isentar o fornecedor de sua obrigação legal de recolher o tributo que ele recebeu antecipadamente e penalizar o autuado pelo pagamento em duplicidade do mesmo imposto. Afirma que tal situação não é respaldada pela legislação que rege o ICMS, porque representa um prejuízo irreparável para o autuado, e que a legislação tributária define com muita clareza, que o contribuinte do ICMS na situação fática, é o adquirente do produto, e o responsável pelo recolhimento do imposto retido é o fornecedor. O defendente assegura que cumpriu o dever legal de contribuinte, pagando à empresa fornecedora o preço do produto acrescido do valor do imposto. Por isso, entende que ao fisco cabe reaver da detentora do Imposto, *in casu*, a distribuidora, o valor do tributo, aplicando contra esta, se necessário, os rigores da lei, próprios para os casos de apropriação indébita.

O autuado alega que só aceitaria o gravame que lhe está sendo imposto, se houvesse descumprido à lei, ou seja, se não tivesse se submetido ao regime de substituição tributária instituído pela própria legislação que rege o ICMS. Entretanto, como já pagou o imposto no momento da aquisição do produto, diz que não é lícito ser cobrado pelo mesmo imposto novamente. Transcreve o art. 920, inciso I, do RICMS/BA, e diz que o próprio fisco, ciente de que o fornecedor de combustível está sujeito ao Regime Especial de Fiscalização, em cumprimento à própria legislação que criou o dito regime, conforme exarado no mencionado artigo 920 do RICMS/BA, deveria lavrar contra o fornecedor e não contra o autuado, o presente Auto de Infração. Deveria, também, como acontece em outras unidades da Federação, interceptar o veículo condutor do produto, porque tal medida contribuiria inclusive para maior rapidez no ingresso do imposto dos cofres do Estado. Poderia, ainda, promover o bloqueio da Nota Fiscal Eletrônica e exigir o pagamento do imposto a cada operação de venda. Não obstante, a fiscalização optou pelo caminho mais curto, a despeito da ilegalidade do mesmo no presente caso, conforme previsto na legislação citada nas razões de defesa.

Em seguida, o defendente comenta sobre o regime da substituição tributária, salientando que o referido regime tem fundamento em norma constitucional e está disciplinado no Regulamento do ICMS deste Estado, que inclusive culmina pena, conforme referido na alínea “b” do artigo 920, para contribuinte que se apropria do imposto pago pelo substituído e não o repassa para os cofres do Estado, como aconteceu no presente caso.

Por fim, o defendente pede a improcedência do presente Auto de Infração, alegando falta de amparo legal para a subsistência do mesmo. Requer seja admitido provar o alegado com todos os meios de prova em direito permitidos.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 152 a 155 dos autos, dizendo que toda a ação fiscal foi respaldada em estrito cumprimento à legislação tributária e procedimentos legais. Dizem que a Secretaria da Fazenda, através de Comunicados SAT 001 e 003, considerando o disposto no inciso XVI do art. 6º da Lei 7.014/96, tornou público que os fornecedores de combustíveis ao autuado estavam sujeitos ao regime especial de fiscalização e pagamento nos termos do art. 47 incisos I e II da Lei 7.014/96, até 31/12/2011, com ampla publicização através do Diário Oficial do Estado da Bahia. Entendem que ninguém poderá alegar a ignorância da lei e que ninguém pode se escusar de cumprir a lei, alegando que não a conhece, sendo inescusável o

autuado desconhecer a sanção submetida às Distribuidoras, suas fornecedoras. Transcrevem o art. 47 e o art. 6º e inciso XVI da Lei 7.014/96, afirmando que se depreende que o autuado é responsável pelo cumprimento da obrigação tributária, extensiva à totalidade do ICMS exigido na operação. Reproduzem os quatro itens do presente Auto de Infração e finalizam pedindo a procedência do presente Auto de Infração.

À fl. 161 dos autos esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em diligência à ASTEC/CONSEF, solicitando que o preposto designado para cumprir a diligência, adotasse as seguintes providências:

1. Intimasse as empresas remetentes das mercadorias a comprovar o recolhimento do imposto normal e por substituição tributária, referentes às Notas Fiscais relacionadas no demonstrativo de fls. 08 a 20 do PAF.
2. Sendo apresentados os documentos solicitados, que fosse elaborado demonstrativo relacionando, por empresa, as notas fiscais com os respectivos valores recolhidos.

Conforme PARECER ASTEC Nº 08/2012 (fls. 164/165 do PAF), as empresas Petróleo do Vale, Petromotor Distribuidora de Petróleo e Gasforte combustíveis e Derivados foram intimadas a comprovar o recolhimento do ICMS pelo regime normal e por substituição tributária, referente às notas fiscais relacionadas no demonstrativo de fls. 08 a 20 dos autos. A diligente informou que a empresa Petróleo do Vale Ltda., atendendo à intimação fiscal, apresentou as notas fiscais e os respectivos DAEs (fls. 169/251), comprovando os recolhimentos efetuados pela empresa (ICMS-ST), que são os mesmos já apresentados aos autuantes, conforme fls. 22 a 61 dos autos.

Quanto às empresas Gasforte Combustíveis e Derivados e Petromotor Distribuidora de Petróleo, a diligente informou que apesar de estas empresas serem intimadas, não apresentaram qualquer comprovação, mas constam nos autos todas as notas fiscais e DAEs relativos a estas empresas.

A diligente também informou que elaborou demonstrativo relacionando as notas fiscais de entradas por empresa (fl. 253) e as notas fiscais por infração (fls. 254/255). Após análise dos documentos apresentados e demais documentos constantes nos autos, a diligente elaborou novos demonstrativos das notas fiscais por empresa, esclarecendo que as notas fiscais e os DAEs são os mesmos já apresentados aos autuantes.

À fl. 260 foi expedida intimação ao autuado, acompanhada de cópia do PARECER ASTEC Nº 08/2012 e demonstrativos, mas não foi apresentada qualquer manifestação pelo defendente. O autuante também tomou conhecimento (fl. 263), e não se pronunciou quanto ao mencionado parecer.

VOTO

O presente Auto de Infração trata da exigência de ICMS 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 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 (infração 01).

Na infração 02, foi exigido o imposto do autuado, na condição de adquirente, relativamente à diferença do ICMS normal. Recolhimento a menos do imposto 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 acompanhada de documento de arrecadação correspondente.

Infração 03: Na condição de adquirente, o autuado deixou de recolher o 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 de mercadoria, em vista do recebimento da mercadoria através de nota fiscal não acompanhada de documento de arrecadação do ICMS substituído.

Infração 04: Na condição de adquirente, o autuado deixou de recolher a diferença entre o ICMS retido e recolhido a menos, por responsabilidade solidária, em operação de aquisição de combustível cujo remetente sujeito a Regime Especial de Fiscalização, obrigado ao pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria, quando a nota fiscal estiver acompanhada do respectivo documento de arrecadação do ICMS substituído recolhido a menos

Observo que foi exigido do adquirente (posto de combustíveis), ICMS normal não recolhido e recolhido a menos, imposto relativo à operação própria devido pelo remetente (o distribuidor), bem como do ICMS retido não recolhido e recolhido a menos pelo remetente.

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.

Esta Junta de Julgamento Fiscal encaminhou diligência à ASTEC/CONSEF solicitando que o preposto designado para cumprir a diligência intimasse as empresas remetentes das mercadorias a comprovar o recolhimento do imposto normal e por substituição tributária, referentes às Notas Fiscais relacionadas no demonstrativo de fls. 08 a 20 do PAF. Sendo apresentados os documentos solicitados, que fosse elaborado demonstrativo relacionando, por empresa, as notas fiscais com os respectivos valores recolhidos.

Em atendimento ao solicitado, foi informado no PARECER ASTEC Nº 08/2012 (fls. 164/165 do PAF), a empresa Petróleo do Vale Ltda., atendendo à intimação fiscal, apresentou as notas fiscais e os respectivos DAEs (fls. 169/251), comprovando os recolhimentos efetuados pela empresa (ICMS-

ST), que são os mesmos já apresentados aos autuantes, conforme fls. 22 a 61 dos autos. Quanto às empresas Gasforte Combustíveis e Derivados e Petromotor Distribuidora de Petróleo, a diligente informou que apesar de estas empresas serem intimadas, não apresentaram qualquer comprovação, mas constam nos autos todas as notas fiscais e DAEs relativos a estas empresas.

Constato que as comprovações obtidas pelo preposto da ASTEC, em atendimento à diligência encaminhada por esta JJF, já se encontravam nos autos e os valores foram considerados pelos autuantes no levantamento fiscal.

Neste caso, tendo sido constatada nota fiscal desacompanhada do respectivo documento de arrecadação, além de recolhimento efetuado a menos pelo fornecedor, 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.

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 mencionado neste voto, concluo que as infrações imputadas ao autuado estão de acordo com o previsto no art. 6º, inciso XVI da Lei 7.014/96.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO EM SEPARADO

Este Auto de Infração contém quatro 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 dos itens 1º e 1º, 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” do remetente, 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, os lançamentos dos itens 1º e 2º seriam indevidos por *falta de previsão legal*. Porém outros Autos de Infração lavrados em virtude desses mesmos fatos 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.

No tocante aos itens 3º e 4º, 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 dos itens 3º e 4º 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. Isso faz parte dos rudimentos do direito.

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 aos itens 3º e 4º, 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 destes itens 3º e 4º, prevalecendo a idéia 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 do nobre Relator quanto ao lançamento dos itens 3º e 4º.

Em suma, não obstante essas ressalvas, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 298924.0014/11-1**, lavrado contra **POSTO BELO JARDIM LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$70.745,75**, 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, 29 de junho de 2012

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO EM SEPARADO