

A. I. N° - 206985.0015/11-0
AUTUADO - VITÓRIOS DISTRIBUIDOR DE PETRÓLEO LTDA.
AUTUANTES - MARCO ANTONIO DE SOUZA FORTES e JOSÉ AUGUSTO MARTINS VICENTE
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNET - 13/07/2012

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0154-03/12

EMENTA: ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. 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. Restou comprovado nos autos que a distribuidora de combustíveis, fornecedora da autuada, se encontrava suspensa do Regime Especial de Fiscalização por força de liminar concedida em Mandado de Segurança, cuja ciência pela Secretaria da Fazenda ocorreu no dia 03 de fevereiro de 2011, momento em que o autuado não mais se submete a responsabilidade solidária invocada na autuação. Ocorrências anteriores a esta data são subsistentes, nos termos do Parecer n.º 18617/11 que reti-ratificou o Parecer GECOT/DITRI n° 1622/11. Infração parcialmente caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 06/12/11, diz respeito à falta de recolhimento do “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 através de notas fiscais desacompanhadas do documento de arrecadação, no valor de R\$59.345,49, acrescido da multa de 60%, nos meses de janeiro a março de 2011.

O autuado apresentou defesa (fls. 141/145) destacando que na descrição dos fatos constante no Auto de Infração, foi relatado que a Autuada deixou de recolher o ICMS normal, tendo em vista a falta de recolhimento pela distribuidora de combustíveis, substituta tributária da operação, a qual estaria sujeita à Regime Especial de Fiscalização. Diz que segundo a autuação, a Autuada possuiria responsabilidade solidária em relação ao montante devido à título de ICMS.

Observa que não há que se falar em responsabilidade solidária, uma vez que a distribuidora que lhe vendeu os combustíveis não estava enquadrada no referido Regime Especial de Fiscalização, por força de decisão judicial exarada no Mandado de Segurança n°. 0008425-18.2011.805.0001 (cópia anexa).

Salienta que à época das compras realizadas, o Comunicado SAT (cópia anexada) constante no site da SEFAZ/BA informava que o Regime Especial de Fiscalização e Pagamento aplicado à distribuidora de combustíveis estava “Suspendido por Liminar”. Dessa forma, como a distribuidora da qual adquiriu os produtos por ela comercializados não estava sujeita ao Regime Especial, não

há que se falar na cobrança do ICMS diretamente do posto de combustível. Transcreve o teor do art. 6º, XVI, da Lei nº. 7.014/96 que diz confirmar seu entendimento. Protesta pela improcedência da autuação, uma vez que não é responsável solidária pelo recolhimento do ICMS no caso descrito nos autos.

Registra que, não obstante o quanto afirmado acima, caso a responsabilidade solidária seja efetivamente mantida, o que não espera, afirma que possui direito a créditos de ICMS, os quais foram ignorados pela autuação.

Diz que o Fisco estadual está cobrando o valor total referente ao ICMS supostamente devido, sem abater os créditos fiscais do ICMS que já foram pagos nas operações anteriores. Quando da aquisição da mercadoria pela distribuidora de combustíveis, ela fazia jus ao crédito relativo a tais operações, incluindo o tributo recolhido na própria operação de venda da Usina para a Distribuidora.

Argumenta que se a Autuada está sendo responsabilizada solidariamente, por um débito de terceiro, ela também faz jus aos créditos fiscais a que este teria direito. Portanto, se a distribuidora tem créditos fiscais não considerados na autuação, afirma que teria direito a vê-los abatidos do suposto débito, procedimento amparado pela não cumulatividade do ICMS.

Sobre a não cumulatividade cita a Constituição Federal (art. 155, § 2º, I), e transcreve artigos 28 e 29 da Lei Estadual do ICMS (7.014/96) e art. 114 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia. Diz que, ainda que fosse o caso de responsabilidade solidária, o que não é, deveria a autuação ter considerado o valor referente ao creditamento do ICMS em favor da Autuada para que fosse calculado o tributo supostamente devido (encontro débitos-créditos), o que não foi feito.

Solicita que caso se entenda pela manutenção da autuação, o que não espera, seja afastada a aplicação de multa e dos juros, uma vez que em nenhum momento agiu de má-fé nem praticou qualquer infração que merecesse ser penalizada, à luz do art. 159, §1º, inciso II e/ou III do RPAF, que reproduz.

Requer que o Auto de Infração seja julgado improcedente, diante da ausência de responsabilidade solidária da Autuada e subsidiariamente, caso se entenda pela existência de responsabilidade solidária, seja considerado o creditamento referente ao ICMS que acompanhou todo o processo de circulação da mercadoria, desde o momento de sua entrada no território baiano, até a sua aquisição pelo posto de combustível.

Os autuantes em informação fiscal, fls.159/167, fazem uma síntese da autuação e das teses defensivas. Dizem 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. Transcrevem o art. 6º, XVI, da Lei nº. 7.014/96.

No que se refere ao vício apontado pela autuada por existência de medida liminar com suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, inc. V, do CTN), não vislumbram também razões jurídicas para o seu acolhimento. Destacam que a publicação do Comunicado SAT 001/2011 no site da SEFAZ na internet <http://www.sefaz.ba.gov.br/> deu publicidade ao Regime Especial de Fiscalização, das empresas Petromotor Distribuidora de Petróleo Ltda., Gasforte Combustíveis e Derivados Ltda. e Petróleo do Valle Ltda. em 18.01.2011.

Registram que mesmo que estas operações fossem realizadas com 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 ser esse assunto pacífico em todas as esferas administrativas e judiciais. Reproduzem julgados da Receita Federal em matéria similar. Citam doutrina e jurisprudência a respeito do mandado de segurança.

Sobre o direito ao crédito fiscal alegado pelo autuado, afirmam que o art. 6º da Lei 7.014/96, 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 no § 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 pólo passivo, o que demonstra não ter havido duplicidade de cobrança do imposto.

Ressalvam que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS normal e por substituição tributária é da empresa distribuidora, conforme estabelece o art. 512-A, inc. I, “b”, do RICMS, que transcrevem.

Afirmam que a empresa confunde a antecipação total, que encerra as fases subsequentes de tributação do ICMS, 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.

Dizem que 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, 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.

Relativamente a multa aplicada, dizem que está de acordo com o art. 42 da Lei 7.014/96. Opinam pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

Este Auto de Infração cuida da falta de recolhimento do ICMS normal, devido por responsabilidade solidária, nas operações de aquisição de combustível, etanol hidratado, adquirido junto a remetente sujeito a Regime Especial de Fiscalização, com obrigatoriedade do pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria, relativamente aos DANFEs nº 44441, 44589, 44633, 44781, 44879, 44880, 45014, 45078, 45262, 45263, 45411, 45482, 45483, 45550, 45551, 45653, 45654, 45849, 45850, 46091, 46211, fls. 27/129.

O sujeito passivo, nas razões de defesa, observa que não há que se falar em responsabilidade solidária da Autuada, uma vez que a distribuidora que lhe vendeu os combustíveis não estava enquadrada no referido Regime Especial de Fiscalização, por força de decisão judicial exarada no Mandado de Segurança nº. 0008425-18.2011.805.0001.

Da análise dos elementos que compõem o PAF, vejo que consta às fls.147/148, cópia do mencionado instrumento, em que processo impetrado pela empresa PETROVALLE – Petróleo do Valle Ltda., o Juiz da 4ª Vara da Fazenda Pública, prola a Decisão nos seguintes termos: “ *...tenho como presentes os pressupostos autorizadores do deferimento liminar da medida – relevância do pedido e possibilidade de dano irreparável - e, com base no art. 7º, III, da lei nº 12.016/2009, concedo a liminar requerida para determinar a Autoridade apontada como Coatora suspenda a aplicação do regime especial de fiscalização e pagamento, até ulterior deliberação*”.

Vejo ainda, que consta cópia de documento à fl. 146, onde foi dado ciência desta Decisão ao Superintendente da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia em 03.02.2011.

A acusação fiscal deve-se ao fato de a distribuidora que vendeu álcool hidratado à autuada se encontrar em Regime Especial de Fiscalização, tendo como consequência o pagamento do ICMS 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 corretamente cumprida pela distribuidora do etanol, no tocante ao ICMS normal.

No caso em análise a distribuidora é a empresa Petróleo do Valle Ltda., que por força da mencionada liminar, se encontra suspensa do Regime Especial de Fiscalização. Por consequência, cai por terra a responsabilidade solidária atribuída ao posto revendedor varejista, a partir da data de ciência da autoridade competente na SEFAZ. Ou seja, a partir de 03 de fevereiro de 2011, as empresas revendedoras de combustíveis, clientes da Petróleo do Valle Ltda., não mais se submetem à solidariedade da obrigação tributária, não cumprida pela mencionada distribuidora, enquanto vigente estiver a mencionada liminar.

Como a autuação registra a ocorrência de fato gerador anterior a 03 de fevereiro de 2011, cabe-me apreciar o mérito relativamente a tais ocorrências.

Preliminarmente, cabe-me esclarecer a respeito de diferentes decisões das quais participei sobre esta matéria, proferidas em julgamento deste 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 o adquirente de mercadoria sujeita a circular com o comprovante do recolhimento antecipado do imposto, não estaria obrigado a exigir a comprovação do imposto normal.

Entretanto, recentemente, veio a lume o Parecer Reti-ratificador produzido pela DITRI/GECOT, de nº 18617/2011, com novo entendimento sobre a atribuição de responsabilidade solidária para o posto revendedor, 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 do Auto de Infração, arguidas pelo autuado, sob as diversas alegações consignadas em 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.

Da análise de 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.

Constato que a infração imputada ao autuado está prevista 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.

Deve-se ressaltar que a solidariedade pelo recolhimento do imposto, não comporta benefício de ordem, art. 124, parágrafo único, CTN, significando que a legislação não permite a escolha de quem irá cumprir a obrigação. No caso concreto, todas as pessoas que tenham interesse comum na situação (distribuidor e posto revendedor) encontram-se vinculadas na solidariedade, não se admitindo a escusa no cumprimento da obrigação tributária.

Assim, no caso em exame, por exigência legal, o adquirente autuado está obrigado ao pagamento do ICMS normal 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 responsável legal pelo recolhimento do ICMS, na forma como consta no demonstrativo fiscal, fls. 6 a 10, referente às ocorrências do mês de janeiro até 01 de fevereiro de 2011, cujos pagamentos não foram calculados corretamente pelo distribuidor, conforme DAES acostados nos autos, estando correta a exigência do crédito tributário do contribuinte autuado, consubstanciada no Auto de Infração, que excluídos os valores cujo fato gerador se deu a partir da vigência do mandado de segurança, remanesce em R\$20.504,32.

Voto pelo PROCEDENCIA PARCIAL do auto de infração.

VOTO DISCORDANTE

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 solidária”, 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.

Parte do lançamento se encontra fora da competência deste órgão administrativo de julgamento, haja vista a Liminar concedida pelo MM. Juiz de Direito da 4ª Vara da Fazenda Pública. Quanto à parte remanescente, entendo que o lançamento é indevido por *falta de previsão legal*.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA da parte remanescente do Auto de Infração não amparada pela Liminar.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206985.0015/11-0**, lavrado contra **VITORIOS DISTRIBUIDOR DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$20.504,32**, 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, 04 de julho de 2012.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE