

A I Nº - 206985.0006/12-9  
AUTUADO - SOCOMBUSTÍVEIS COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
AUTUANTES - MARCO ANTÔNIO DE SOUZA FORTES e JOSÉ AUGUSTO MARTINS VICENTE  
ORIGEM - SAT/COPEC  
INTERNET - 23.08.2012

1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO Nº 0188-01/12

**EMENTA:** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. 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)** ATRIBUIÇÃO, AO ADQUIRENTE, DA RESPONSABILIDADE PELO “ICMS NORMAL” DEVIDO PELO REMETENTE DA MERCADORIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. **b)** ATRIBUIÇÃO, AO ADQUIRENTE, DA RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO DO IMPOSTO PELO REMETENTE DA MERCADORIA. **c)** FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RETIDO. De acordo com o art. 6º, XVI, da Lei 7014/96, fica atribuída a responsabilidade solidária pelo pagamento do ICMS normal e do devido por substituição tributária ao contribuinte que adquire combustível de remetente sujeito a Regime Especial de Fiscalização sem efetuar a retenção do imposto. Infrações caracterizadas. Retificado, de ofício, o enquadramento da multa indicada para a infração 2, para a prevista no art. 42, V, da Lei nº 7.014/96, por se tratar de imposto retido e não recolhido. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/01/2012, exige ICMS no valor de R\$49.721,97, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Deixou, o adquirente, de recolher 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 do documento de arrecadação, nos meses de janeiro a março de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$46.865,50, acrescido da multa de 60%;
2. Deixou, o adquirente, de recolher ICMS Retido, por responsabilidade solidária, nas operações de aquisição de combustível, junto a remetente sujeito a Regime Especial de Fiscalização e obrigado do pagamento do ICMS Retido no momento da saída da mercadoria, em vista do recebimento da mercadoria através de nota fiscal não acompanhada do documento de arrecadação do ICMS substituído, no mês de fevereiro de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$2.439,50, acrescido da multa de 60%;
3. Deixou, o adquirente, de recolher por responsabilidade solidária o valor do ICMS Substituído, devido, porém não retido, em operação de aquisição de combustível, junto a remetente sujeito a Regime Especial de Fiscalização e obrigado do pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria, no mês de fevereiro de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$416,97, acrescido da multa de 60%.

O autuado apresentou defesa (fls. 226 a 240), destacando que está inserido no rol de tradição no ramo em que atua, sempre diligenciando no cumprimento das obrigações fiscais junto ao poder público, notadamente no tocante ao cumprimento das obrigações fiscais concernentes ao ICMS.

Reporta-se sobre o mérito da autuação, apresentando um resumo da tributação do ICMS normal incidente sobre os produtos que comercializa, no caso, álcool etanol hidratado, registrando que:

- a Usina comercializa o produto com destaque do ICMS próprio;
- os Distribuidores se apropriam do crédito fiscal das Usinas fornecedoras e procedem a retenção do imposto devido nas operações subsequentes;
- os Postos Revendedores comercializam os combustíveis para o consumidor final sem tributação, uma vez que a Distribuidora já retém e recolhe o imposto devido por eles.

Salienta que a sistemática de tributação adotada pelos Estados para cobrança do ICMS devido nas operações com álcool hidratado, estabelece que as Distribuidoras de combustíveis são responsáveis, na qualidade de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do imposto devido nas operações subsequentes praticadas pelos adquirentes, no caso, Postos Revendedores, é a chamada *“substituição tributária para frente ou progressiva”*.

Diz que o referido instituto para ser implementado, pressupõe na apuração da base de cálculo do ICMS correspondente às operações subsequentes, a aplicação de MVA (Margem de Valor Agregado) ou da PMPF(preço médio ponderado final) sobre os preços praticados pelas Distribuidoras. Feito isso, o imposto devido em todas as operações subsequentes da circulação econômica do álcool, estaria definitivamente retido e recolhido pelo contribuinte substituto, no caso a Distribuidora.

Observa que no presente caso, foi autuado por responsabilidade solidária, tendo o autuante aplicado sobre o preço praticado pela Distribuidora (base de cálculo) a alíquota de 19%, encontrando a suposta exação fiscal devida pelo adquirente na qualidade de responsável solidário.

Alega que no momento da aquisição do produto pelo Posto Revendedor, o valor do ICMS normal (ICMS da Distribuidora) já está embutido no preço da venda que ela pratica, conforme exemplifica abaixo:

- Preço do álcool praticado pela Distribuidora: R\$81,00/litro
- Valor do ICMS embutido: R\$19,00/litro
- Valor de venda para Posto Revendedor: R\$100,00/litro

Assinala que nesse diapasão, através dessa metodologia, o valor do ICMS próprio está pago no momento da venda da mercadoria ao adquirente, não sendo lógico, por conseguinte, imputar-lhe tal exação, pois o tributo estaria sendo exigido em duplicidade.

Afirma que o ICMS normal já fez parte do preço praticado pela Distribuidora, logo, quando o posto varejista adquire o produto, o ICMS faz parte do preço, já está embutido no preço da mercadoria por ser um tributo calculado *“por dentro”*, não podendo a Administração Pública lhe punir por meio de conjecturas de que o imposto não foi pago, sob o risco de cometer injustiças, preferindo assim o Princípio da Verdade Material.

Menciona que, além disso, conforme Parecer final, datado dia 24/01/2011, exarado no Processo de Consulta de nº 00743720110, cujo teor reproduz parcialmente, não há responsabilidade do contribuinte de fato em provar se o ICMS normal foi realmente satisfeito ou não, determinando referido parecer que o adquirente não é responsável pela comprovação do recolhimento do ICMS normal. Acrescenta que, segundo o referido Parecer, o adquirente não está obrigado a comprovar o recolhimento do imposto normal, em razão disso não pode ser responsabilizado.

Ressalta que se a própria SEFAZ através do seu Órgão Consultivo (DITRI) admite em consulta que não é possível a cobrança do imposto normal relativo às operações praticadas pelas Distribuidoras

por responsabilidade solidária, este item do Auto de Infração deve ser anulado, pois o RPAF/BA determina no seu artigo 62 que a consulta eficaz suspende a exigência de tributo indevido.

Sustenta que no caso em apreço há o *bis in idem* do ICMS, uma vez que o tributo já tinha composto o preço tomado como base de cálculo – preço bruto médio do fornecedor. Diz que em assim sendo, a presente autuação está claramente inflada com o ICMS embutido pela Distribuidora no preço de venda do álcool, e ao adotar a base de cálculo praticada pela Distribuidora, incorreu a Fiscalização em “*bis in idem*”, vedado pelo ordenamento jurídico pátrio, pois estaria, no caso, se cobrando duas vezes o ICMS do adquirente. Invoca e transcreve, nesse sentido, lições de Paulo Queiroz, Silva Franco, Berluzo Gomes de la Torre.

Assevera que salta aos olhos a total inaplicabilidade do procedimento utilizado para encontrar o valor do imposto, utilizando como base de cálculo os preços praticado nas aquisições, já impregnados com a carga tributária calculada, em razão do imposto “*por dentro*”.

Aduz que sob o mesmo enfoque destaca-se a Infração 02, cuja arguição traz o contribuinte como responsável solidário em relação ao recolhimento do ICMS Retido.

Reitera que o imposto foi retido e destacado pela Distribuidora e, cobrado do Posto Revendedor, na nota fiscal de aquisição.

Salienta que os mesmos argumentos colocados para a infração 01 se amoldam à infração 02, pois o imposto já foi pago, pelo adquirente, quando a Distribuidora reteve o valor da exação, e cobrou ao somar o imposto retido com o total da nota fiscal, razão pela qual estaria sendo apenado duas vezes: quando pagou a mercadoria somado com o imposto retido que não foi recolhido pela Distribuidora, e quando pela segunda vez está sendo exigido o recolhimento através do Auto de Infração em lide.

Refere-se sobre a responsabilidade do substituído, consignando que a infração 03, lhe atribui responsabilidade solidária pela falta de retenção e consequente recolhimento de ICMS substituído no momento da saída da mercadoria do estabelecimento remetente.

Invoca e reproduz o art. 128 do Código Tributário Nacional, para assinalar que como se depreende do texto legal, a responsabilidade do contribuinte/substituído pode ser excluída ou supletiva, desde que exista lei para moldar tal situação, sendo que, no caso em apreço, a Lei do ICMS/BA ou RICMS no seu art. 512-A atribui a responsabilidade pelo crédito tributário ao Distribuidor de combustíveis e silencia quanto à responsabilidade supletiva do posto revendedor:

Alega que, desse modo, a previsão de responsabilidade do crédito tributário, como autoriza o mencionado dispositivo do CTN, poderia ter atribuído ao contribuinte a responsabilidade supletiva pelo pagamento do tributo, no entanto, como se pode verificar no art. 512-A do RICMS, o legislador estadual optou por integralmente responsabilizar o Distribuidor de combustíveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS.

Diz que dessa forma, não se pode impor responsabilidade pelo crédito tributário ao contribuinte/Posto Revendedor por falta de previsão que a estipule.

Pelas razões expostas, requer a anulação da infração 03.

Prosseguindo, consigna que ainda que ultrapassado o obstáculo da desobediência ao princípio da publicidade, padece de segurança o Auto de Infração em lide, por não atender ao princípio constitucional que trata da regra matriz do ICMS que é a não cumulatividade.

Reproduz o art. 155 da Constituição Federal, para afirmar que da exegese desta norma constitucional, pode se notar que o legislador constitucional foi exaustivo e minucioso ao disciplinar o ICMS, determinando sua competência, fixando o fato gerador e estabelecendo a regra da não-cumulatividade, e, desde já, as exceções a esta regra. Acrescenta que assim, a regra constitucional da não-cumulatividade, como não poderia deixar de ser, somente encontra limitação no próprio texto constitucional, no caso, o art. 155, §2º, II, “a” e “b”.

Observa que a regra da não cumulatividade trazida pela Constituição Federal da República não consubstancia “*mera sugestão, que o legislador ou a Fazenda Pública poderão, ou não, acatar*”,

mas um princípio constitucional de eficácia plena, devendo ser observado, indistintamente, pelo contribuinte, pelo legislador e pela Fazenda Pública Estadual.

Salienta que o mecanismo da não cumulatividade há que ser sempre observado, fazendo nascer para o contribuinte, toda vez que este adquire uma mercadoria ou um serviço com incidência do imposto, um crédito fiscal. Acrescenta que esse crédito, de acordo com o professor Sacha Calmon é "*um crédito misto (quase financeiro), abarcando o crédito do ativo immobilizado, dos bens de uso e consumo e de todos os insumos diretos e indiretos utilizados na produção e circulação de mercadorias e serviços*".

Assinala que de acordo com a Constituição Federal de 1988, está expressamente estruturado pelo sistema *imposto contra imposto* e não pelo sistema *mercadoria contra mercadoria*, como quer entender o Fisco, razão pela qual, toda entrada, independente da sua destinação, isto é, bens de uso e consumo ou matérias primas, ou ainda de bens destinados ao ativo permanente, havendo destaque do ICMS, gera, em favor do adquirente, um crédito fiscal de natureza mista, que deverá ser compensado nas operações de saídas posteriores.

Ressalta que o creditamento do imposto nas entradas não é somente um direito, mas um dever do contribuinte, apresentando para melhor entendimento da regra, esquema proposto pelo professor Sacha Calmon. Transcreve, nesse sentido, lições de Roque Carrazza, Misabel Derzi, assim como, cita entendimento de Aliomar Baleiro, sobre o princípio da não-cumulatividade.

Reitera que o princípio da não-cumulatividade, quer no Imposto sobre Produtos Industrializados, quer no Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços, atribui ao produtor ou ao promotor da operação tributada o direito-dever de compensar o crédito gerado pelo imposto incidente na matéria-prima ou na operação anterior, recolhendo o contribuinte aos cofres públicos. Aduz que negar ao contribuinte o crédito do ICMS destacado nas notas fiscais de entrada, seja qual for sua procedência ou destinação, é antes um retrocesso, uma involução, contrariando toda a ciência tributária, consubstanciando em uma afronta a Constituição da República, ordem máxima do direito pátrio.

Afirma que a forma como está sendo exigido o imposto da operação própria devido pelas Distribuidoras de combustíveis remetentes do álcool etanol hidratado, por solidariedade dos Postos Revendedores de Combustíveis está gravado de inconstitucionalidade, pois não está sendo obedecido o princípio da não cumulatividade.

Questiona: "*qual a destinação se dará aos créditos fiscais gerados para a comercialização do álcool etanol hidratado pelas Distribuidoras de Combustíveis, que resulta no pagamento do ICMS sobre operações próprias? A empresa remetente ficará acumulando os créditos fiscais no seu livro fiscal, gerando um passivo meramente escritural? O Estado autorizará a transferências dos referidos créditos fiscais sem criar qualquer obstáculo?*"

Assinala que as questões relevantes estão sendo colocadas, tendo em vista que o valor a ser exigido neste Auto de Infração terá que ser reduzido em relação ao ICMS próprio devido pela Distribuidora de combustível em respeito ao princípio da não cumulatividade.

Frisa que nessa esteira, o processo deve ser convertido em diligência para se apurar, no mínimo, o valor dos créditos relativos à operação própria da Distribuidora remetente para que seja deduzido do imposto exigido no Auto de Infração em lide.

Assegura que se trata de questões relevantes que não estão respondidas no texto do parecer que determinou o Regime Especial de Fiscalização, e, por ferir o princípio da não cumulatividade deve resultar em anulação deste Auto de Infração pelo Órgão Julgador.

Continuando, reporta-se sobre a multa capitulada no Auto de Infração, prevista no artigo 42, II, "F", da Lei 7.014/96, cujo teor reproduz, sustentando que não existe possibilidade de adoção de penalidade genérica, em se falando de matéria penal – tributária, pois eivada de ilegalidade,

conforme entendimento já pacificado na doutrina e jurisprudência pátria, razão pela qual requer a anulação da multa imposta no percentual de 60%.

Argumenta, ainda, que no presente caso, está sendo aplicada multa em valor nitidamente confiscatório, em afronta direta às garantias constitucionais do contribuinte; configurando-se, com esta atuação, típica violação aos direitos mais básicos assegurados pela Constituição Federal.

Consigna que atualmente já é reconhecida a ilegitimidade de multas absurdamente elevadas e as decisões do Poder Judiciário as tem reduzido, corrigindo esta distorção confiscatória. Frisa que o STF entendeu que há de se estender o Princípio da não-confiscabilidade a multas confiscatórias, conforme ADI 551/RJ, cuja ementa transcreve: Invoca, também, lições de Rui Barbosa Nogueira, nesse sentido.

Sustenta que resta clara e explicitamente configurado o caráter confiscatório e abusivo da aplicação da multa, que chega a valores exorbitantes, motivo pelo qual deve ser anulado o Auto de Infração.

Conclui requerendo que seja anulado o Auto de Infração com base nos fundamentos apresentados.

Os autuantes prestaram informação fiscal (fls. 250 a 266), consignando, inicialmente, que impõe-se fazer algumas considerações sobre o Regime Especial de Fiscalização e Pagamento do ICMS.

Observam que o ato de inserção da empresa remetente do álcool no Regime Especial de Fiscalização e Pagamento foi publicado no Diário Oficial do Estado, dando-se assim publicidade e efeito “*erga omnes*” no que se refere às consequências fiscais, entre elas, a solidariedade prevista na Lei nº 7.014/96 (Lei do ICMS da Bahia), no art. 6º, inc. XVI.

Registraram, ainda, que a inserção das empresas Distribuidoras de Álcool fornecedoras do autuado no citado Regime foi formalizada através dos Comunicados SAT nº 001/2011 e nº 003/2011, publicados no DOE, dos dias 19/01/2011 e 01/07/2011, respectivamente. Acrescentam que o primeiro ato produziu efeitos no lapso temporal compreendido entre os dias 18/01/11 e 30/06/11, sendo que, a operação objeto do lançamento tributário foi realizada no período de 18/01/2011 a 23/01/2011, quando já se encontrava em vigor e produzindo efeitos o Comunicado SAT nº 001/2011, tendo este ato administrativo tornado público, para todos os contribuintes do Estado da Bahia, o regime jurídico tributário a que passaram a estar submetidas as empresas ali listadas.

Passam a apreciar as alegações defensivas, afirmando que a tese defensiva é toda construída sob o argumento de que a solidariedade somente ocorreria em relação ao ICMS-ST e fundamenta este entendimento no Parecer GECOT/DITRI nº 01622, de 24/01/2011, cujo teor transcreve na peça de defesa.

Frisam que o referido Parecer externa o entendimento, em apertada síntese, de que o adquirente do etanol não está obrigado a exigir a comprovação de pagamento do ICMS normal, mas sim apenas do ICMS substituído, posto que o imposto retido por ST pressupõe o recolhimento anterior do ICMS normal. Observam que o referido Parecer diz “... o cálculo do ICMS substituído se submete ao regime sumário de apuração, que se perfaz pela subtração do crédito fiscal decorrente do imposto normal devido, do valor do imposto incidente na operação de saída, ou seja, o cálculo do imposto substituído inclui a dedução do imposto normal”.

Salientam que diante deste entendimento, o contribuinte sustenta a improcedência do lançamento, posto que o Regime Especial de Fiscalização e Pagamento não alcançaria o ICMS normal, considerando, ainda, a condição de norma interpretativa do Parecer da DITRI acima citado, que teria o condão de atingir todos os contribuintes que se encontrarem na mesma situação fática, concluindo, que o Estado não detém competência para exigir o ICMS normal, de forma antecipada, das Distribuidoras de Etanol e formula, em decorrência deste entendimento.

Ressaltam que o Parecer que serviu de lastro para a tese defensiva foi reformado pela Administração Tributária, em 26/08/2011, com a publicação do Parecer DITRI/GECOT nº 18617/2011, cujo teor transcrevem.

Sustentam que diante de tal circunstância, ou seja, a revisão do Parecer GECOT/DITRI, o fato gerador do ICMS normal se concretizou perante os contribuintes responsáveis por solidariedade, alcançando

tanto o contribuinte remetente como o contribuinte destinatário do etanol, tendo o Estado optado, em lançar o tributo, via Notificação, junto ao destinatário da mercadoria, no caso, o posto revendedor varejista, conforme lhe facultava a norma legal, razão pela qual não procedem as alegações defensivas.

No que tange a alegação defensiva de cobrança em duplicidade do ICMS, dizem que a exigência fiscal de que cuida 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, a 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 o próprio autuado informa não ter ocorrido a inclusão do remetente das mercadorias no pólo passivo, o que demonstra não ter havido duplicidade de cobrança do imposto.

Ressaltam 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, cuja redação reproduzem.

Asseveram que o autuado confunde a antecipação total, que encerra as fases subsequentes de tributação do ICMS prevista na norma acima mencionada, 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, cujo teor transcrevem.

Salientam que a antecipação parcial do ICMS, nas operações interestaduais é de responsabilidade do estabelecimento remetente, e se dá na saída da mercadoria, em relação aos Estados signatários do Protocolo ICMS nº 17/04. Já 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, contudo, em ambas as situações, não há o encerramento das fases subsequentes de tributação do álcool, haja vista que o ICMS antecipado se refere à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. Observam que 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, portanto, havendo 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.

Frisam que no caso em exame, como a Distribuidora fornecedora do autuado se encontrava sob o 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.

Asseguram que diante do exposto, ficam sem amparo as alegações defensivas de que houve no procedimento fiscal afronta ao princípio da não cumulatividade do ICMS e exigência de tributo em duplicidade.

Contestam a alegação defensiva sobre a responsabilidade do substituído, afirmando que a exigência do tributo de que trata o presente Auto de Infração está amparada no art. 6º, inciso XVI, da Lei 7.014/96, que atribui ao posto revendedor varejista de combustíveis, responsabilidade solidária em relação ao combustível adquirido junto a remetente sujeito a Regime Especial de Fiscalização.

Quanto à argumentação defensiva atinente ao princípio da não cumulatividade, consignam que a exigência que o próprio autuado informa não ter ocorrido a inclusão do remetente das mercadorias no pólo passivo, o que demonstra não ter havido cumulatividade de cobrança do imposto.

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

Afirmam que o autuado 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 determinam o Protocolo ICMS nº 17/04 e o art. 352-A, § 1º, inc. III, do RICMS/BA, discorrendo sobre tais institutos da mesma forma já acima aduzida, razão pela qual ficam sem amparo as alegações defensivas de que houve no procedimento fiscal afronta ao princípio da não cumulatividade do ICMS e exigência de tributo em duplicidade.

Destacam que os Demonstrativos dos Valores a Pagar por NF-e pelo Posto Revendedor por Responsabilidade Solidária, nota a nota, se encontram anexados ao Auto de Infração e foram entregues cópias ao contribuinte, fls. 08 a 21 dos autos, e, apesar da clareza dos citados Demonstrativos, apresentam título exemplificativo a exigência referente à Nota Fiscal nº 22707, de 17/02/2011, às fls. 175.

Registraram que também estão anexados ao Auto de Infração, DAE com valor de ICMS; Comprovante de Pagamento do DAE; NF-e 22.707 de 17/02/2011 - fl 175 do PAF; DAE com valor de ICMS-ST; Comprovantes de Pagamentos dos DAE.

Destacam que resta claro que foi exigida a diferença entre o ICMS-ST devido e o retido e recolhido, portanto, não procedendo alegação defensiva de duplicidade de cobrança, haja vista que o valor do ICMS-ST destacado na Nota Fiscal foi abatido.

Dizem que não há que se falar em diligência para refazimento de cálculos, mas sim em julgamento sobre a procedência ou não do mérito por este CONSEF, assim como, não cabe a este órgão julgador apreciar constitucionalidade de leis.

No que concerne ao argumento defensivo referente à multa de 60% por ser genérica, dizem que a legislação em questão é a tributária do Estado da Bahia e não Penal. Afirmam que as multas do presente Auto de Infração estão em conformidade com o art. 42 da Lei do ICMS/BA de nº 7.014/96, não procedendo a argumentação do contribuinte que as multas foram aplicadas de caráter genérico.

Quanto à alegação defensiva de imposição de multa com caráter confiscatório e afronta as garantias constitucionais, afirmam que as multas estão de acordo com o art. 42 da Lei 7.014/96.

Ressaltam que não procede a argumentação do contribuinte de multa confiscatória, visto que: 1) há previsão na Lei e esta deve seguir, pois deve ser usada de forma impessoal e na forma nela descrita); 2) a multa de 60% em questão é uma das menores da Lei 7.014/96; e 3) esta multa de 60% pode ter redução de até 80%, reduzindo a 12%.

Frisam que em virtude das contestações apresentadas, o contribuinte jamais alcançará a sua pretensão. Acrescentam que outros Autos de Infração semelhantes já foram julgados, conforme os Acórdãos JJF Nº 0320-01/11, JJF Nº 0127-05/12; JJF nº 0121-05/12, JJF Nº 0120-04/12,

Finalizam mantendo integralmente o Auto de Infração.

## VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre exigência do ICMS do autuado, na condição de responsável por solidariedade, em razão da falta de recolhimento do ICMS normal (Infração 1), falta de recolhimento do ICMS retido (Infração 2) e da falta de retenção e de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (Infração 3), nas aquisições de álcool carburante, efetuadas junto a remetentes sujeitos a Regime Especial de Fiscalização com obrigatoriedade do pagamento do imposto no momento da saída do combustível.

Inicialmente, no que tange a arguição defensiva de nulidade do lançamento por ofensa ao princípio da publicidade, cabe observar que o Regime Especial de Fiscalização aplicável aos emitentes dos documentos fiscais, fornecedores de combustíveis aos Postos Revendedores é precedido de publicação pela SEFAZ/BA no Diário Oficial, além do seu site na internet, como o fez no presente caso, dando publicidade ao ato, o Comunicado SAT nº 001/2011, publicado no DOE, do dia 19 de janeiro de 2011. É cediço que nos termos do art. 3º da Lei de Introdução ao Código Civil, ninguém

pode alegar o desconhecimento da lei, razão pela qual não pode prosperar tal argumentação defensiva para elidir a autuação. Ademais, há que se observar ainda que dentro da competência deste órgão julgador não se inclui a declaração de constitucionalidade, conforme previsto no art. art. 167, inciso I, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

No respeitante às argumentações defensivas atinentes à duplicidade de exigência do ICMS e ofensa ao princípio da não cumulatividade, não vejo como prosperar tais alegações, haja vista que a sistemática de cálculo de tributação por substituição tributária considera o lançamento a crédito em fase anterior, como a incidência do ICMS normal ou por antecipação tributária, descontando-se tais valores do ICMS por substituição. O inconformismo do impugnante resulta do fato de ter arcado com ônus tributário que deveria ter sido do remetente, mas que por força de lei, acabou por atingi-lo. Isto decorre do fato de ter a lei lhe atribuído a responsabilidade por solidariedade, sendo que ao atuar no setor varejista de combustíveis e não no setor de distribuição atacadista, não houve duplicidade ou cumulatividade, pois isto só ocorre, quando o cálculo do ICMS não considera as operações anteriores, e neste caso, o cálculo efetuado pelos autuantes, considerou o imposto devido pelas operações anteriores, antes de fazer o lançamento do ICMS por substituição tributária.

No que diz respeito à alegação de ser a multa confiscatória e a sua aplicação em descrição genérica, convém registrar que os valores aplicados decorreram de expressa disposição de Lei, no caso, o art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº. 7.014/96, não tendo este órgão julgador administrativo competência para apreciar de tais argumentações, conforme previsto no art. art. 167, inciso I, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

No mérito, observo que os elementos acostados aos autos comprovam que o impugnante, na condição de Posto Revendedor, adquiriu álcool hidratado carburante junto ao Distribuidor – Petróleo do Valle Ltda. -, mediante as Notas Fiscais Eletrônicas representadas nos Documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE) anexados aos autos, sendo que esse remetente, se encontrava sob Regime Especial de Fiscalização com obrigatoriedade do pagamento do ICMS, no momento da saída da mercadoria, consoante previsto no art. 47 da Lei 7.014/96.

A Lei nº 7.014/96, em seu art. 6º, inc. XVI estabelece o seguinte:

*“Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:*

[...]

*XVI – o posto revendedor varejista de combustíveis, em relação ao combustível adquirido junto a remetente sujeito a regime especial de fiscalização com obrigatoriedade do pagamento do ICMS, no momento da saída da mercadoria, quando a nota fiscal não estiver acompanhada do respectivo documento de arrecadação.”*

Por sua vez, o art. 47, inc. I, da Lei nº 7.014/96, assim dispõe:

*“Art. 47. O regime especial de fiscalização e pagamento será determinado por ato do Titular da Superintendência de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda e consistirá, isolada ou cumulativamente:*

*1 - na obrigatoriedade do pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria ou da prestação do serviço, inclusive o relativo ao imposto devido por substituição tributária;”.*

Em conformidade com as disposições das normas transcritas acima, o autuado na condição de Posto Revendedor varejista de combustíveis é responsável por solidariedade pelo pagamento do ICMS normal e do ICMS devido por substituição tributária, decorrente da aquisição do combustível álcool hidratado carburante junto ao Distribuidor, o qual se encontrava, quando emitiu as notas fiscais arroladas na autuação sob Regime Especial de Fiscalização com obrigatoriedade de pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria, e não o fez ou fez menos que o devido.

Verifico que em sua defesa, o autuado afirma que o ICMS normal não é devido, invocando, neste sentido, o Parecer DITRI/GECOT nº 1622/2011, o qual, efetivamente, consignou que o adquirente de

mercadoria sujeita a circular com o comprovante do recolhimento antecipado do imposto, não estava obrigado a exigir a comprovação do imposto normal, mas apenas do imposto substituído.

Ocorre que o referido Parecer DITRI/GECOT nº 1622/2011, foi reformado através do Parecer DITRI/GECOT nº 18617/2011, sendo o entendimento de que cabe sim ao Posto Revendedor adquirente de combustível de fornecedor sujeito a Regime Especial de Fiscalização a responsabilidade tanto do imposto normal, quanto do imposto substituído, cabendo-lhe exigir os comprovantes do recolhimento do ICMS do fornecedor.

Verifico que o autuado alega que os valores constantes no Auto de Infração foram destacados e recolhidos pelo estabelecimento remetente da mercadoria, de forma que é indevida a exigência fiscal.

Certamente esse argumento defensivo não pode prosperar, haja vista que os recolhimentos efetuados pelo remetente da mercadoria foram considerados no levantamento fiscal, conforme os demonstrativos que embasam a autuação. A prova de que o remetente da mercadoria não efetuou o recolhimento do imposto que está sendo exigido reside no fato de que a mercadoria não estava acompanhada de documentos que atestassem o pagamento do imposto, como exige a legislação. Ressalto que nas planilhas acostadas ao processo, das quais o autuado recebeu cópia, está demonstrada a apuração do imposto de forma detalhada.

Não acolho a tese defensiva de que, se houve infração à legislação tributária estadual, essa irregularidade foi praticada pela empresa Distribuidora do combustível. No Auto de Infração em comento, a exigência fiscal está sendo feita com base na responsabilidade solidária do autuado, conforme previsto no art. 6º da Lei nº 7.014/96. Nessa situação, o imposto e seus acréscimos podem ser exigidos do contribuinte, do responsável por solidariedade ou de ambos, sem benefício de ordem.

Diante do exposto, as infrações 01, 02 e 03 são integralmente subsistentes.

Contudo, no que concerne à multa imposta na infração 02, no percentual de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, constato que foi indicada equivocadamente no Auto de Infração, haja vista que a multa correta é de 150%, prevista no art. 42, V, “a” da Lei nº 7.014/96, uma vez que a infração diz respeito a imposto retido pelo sujeito passivo por substituição e não recolhido tempestivamente, cuja responsabilidade solidária é do autuado.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206985.0006/12-9**, lavrado contra **SOCOMBUSTÍVEIS COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$49.721,97**, acrescido das multas de 60% sobre R\$47.282,47 e de 150% sobre R\$2.439,50, previstas no art. 42, II, “f”, “e”, e V, “a”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de agosto de 2012.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR