

A.I. Nº - 281394.0904/11-3
AUTUADO - JANEIDE SARDEIRO DE JESUS
AUTUANTE - EDUARDO TADEU FELIPE LEMPE
ORIGEM - INFRAZ BARREIRAS
INTERNET - 30/08/12

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº. 0188-03/12

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. 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 não unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 19.9.11, cuida dos seguintes fatos:

1. falta de recolhimento de ICMS normal [sic], devido por responsabilidade tributária, 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, sendo lançado tributo no valor de R\$ 1.539,35, com multa de 60%;
2. falta de recolhimento da diferença do ICMS normal [sic], recolhido 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 ICMS destacado a menos e acompanhada do documento de arrecadação correspondente, sendo lançado tributo no valor de R\$ 8.980,19, além da multa de 60%;
3. falta de recolhimento do ICMS retido [pelo remetente], 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 da mercadoria, em vista do recebimento da mercadoria através de Nota Fiscal não acompanhada do documento de arrecadação do ICMS substituído [sic], sendo lançado tributo no valor de R\$ 598,15, com multa de 60%.

O autuado apresentou defesa (fls. 30/36) dizendo que sempre cumpriu suas obrigações perante o poder público, mas não obstante tais cuidados foi surpreendido com esta autuação, por entender o fisco que ele, autuado, na condição de adquirente, teria deixado de recolher diferença de “ICMS normal” recolhido a menos pelo remetente das mercadorias, sujeito a Regime Especial de Fiscalização.

Quanto ao mérito, reclama que no cálculo do imposto foi desconsiderado o saldo credor existente na escrita do remetente das mercadorias, deixando de ser observado o critério constitucional da não-cumulatividade, haja vista que o contribuinte tem o direito subjetivo de abater do montante do ICMS a recolher os valores cobrados nas operações anteriores, o que quer dizer que o contribuinte recolherá ao erário apenas a diferença resultante dessa conta. Cita Roque Carrazza. Aduz que, mesmo quando o crédito tributário é constituído de ofício, e não pelo próprio contribuinte, a autoridade administrativa deve levar em conta os créditos escriturados pelo contribuinte em sua escrita fiscal e compensá-los com o débito a ser lançado, de modo que o montante a ser recolhido seja apenas o resultado dessa diferença. Transcreve trecho da doutrina de José Eduardo Soares de Melo. Reporta-se a um julgado da Junta de Revisão Fiscal do Rio de Janeiro. Protesta que neste caso foi ignorada pelo agente fiscal a existência de saldo credor de ICMS na escrita da empresa Petróleo do Valle Ltda., ou mesmo o constante na escrita fiscal do autuado, decorrente das demais aquisições que realiza, já que foi arrolado como devedor solidário.

O autuado considera que o agente fiscal deveria ter reconstituído a escrita fiscal da empresa Petróleo do Valle Ltda. e também da empresa autuada, para então apurar o valor efetivamente devido a título de ICMS em cada período, mas, sem qualquer explicação, muito menos base legal ou regulamentar, não o fez, embora durante a investigação ele tivesse acesso a todos os meios para apurar corretamente o débito fiscal, porque manuseou inclusive a documentação fiscal do autuado, e também poderia tê-lo feito em face da empresa Petróleo do Valle Ltda.

Chama a atenção para o fato de que, embora a imputação seja de que o autuado tenha deixado de recolher a diferença de ICMS, mesmo antes dos períodos de apuração nos quais ocorreu tal equívoco, o autuado já possuía em sua escrita fiscal relevante saldo credor de ICMS, o qual ainda se mantém, de modo que, mesmo estornando o valor do crédito ilegítimo, o autuado permanece com saldo credor de ICMS, e portanto não há por que se falar em falta de recolhimento, haja vista que não houve eventual perda de arrecadação aos cofres estaduais, não se podendo tampouco falar em aplicação de multa sobre o valor do imposto creditado indevidamente, já que, ainda que esse crédito não tivesse sido escriturado, nada deveria ter sido pago ao erário. Expõe as razões pelas quais considera que a multa imposta é inaplicável neste caso, assinalando que a multa indigitada visa a apenar aquele que realmente prejudicou o Estado, de modo que a sua manutenção ferirá o princípio da vedação de confisco consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Observa que a penalidade imposta é aplicável sobre valor de crédito que, embora escriturado indevidamente, não ensejou a falta de recolhimento do imposto, transbordando o limite do razoável, tornando-se excessivamente onerosa frente à falta cometida. Cita Sacha Calmon e Luciano Amaro. Transcreve trecho de um acórdão do TIT, de São Paulo.

Pede que seja cancelada a exigência fiscal e que o processo seja arquivado.

Encaminhados os autos para ser prestada informação, o fiscal autuante (fl. 48) disse apenas: “Mantendo o Auto de Infração 281394.0904/11-3”.

VOTO VENCIDO

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

O autuado alega, como preliminar, que sempre cumpriu suas obrigações perante o poder público, mas não obstante tais cuidados foi surpreendido com esta autuação, por entender o fisco que ele, autuado, na condição de adquirente, teria deixado de recolher diferença de “ICMS normal” recolhido a menos pelo remetente das mercadorias, sujeito a Regime Especial de Fiscalização.

Quanto ao mérito, o autuado reclama que no cálculo do imposto o agente fiscal deixou de considerar o saldo credor existente na escrita do remetente das mercadorias, o mesmo o saldo

credor existente na escrita da empresa autuada, já que foi arrolada como devedora solidária. Comenta a forma como deve ser calculado o imposto, abatendo-se do montante do ICMS a recolher os valores cobrados nas operações anteriores, de modo a ser recolhida ao erário apenas a diferença resultante dessa conta. Alega que, mesmo quando o crédito tributário é constituído de ofício, e não pelo próprio contribuinte, a autoridade administrativa deve levar em conta os créditos escriturados pelo contribuinte em sua escrita fiscal e compensá-los com o débito a ser lançado, de modo que o montante a ser recolhido seja apenas o resultado dessa diferença. Protesta que neste caso foi ignorada pelo agente fiscal a existência de saldo credor de ICMS na escrita da empresa Petróleo do Valle Ltda., ou mesmo o constante na escrita fiscal do autuado, já que foi arrolado como devedor solidário, apesar de o fiscal durante a investigação ter tido acesso a todos os meios para apurar corretamente o débito fiscal, porque manuseou inclusive a documentação fiscal do autuado, e também poderia tê-lo feito em face da empresa Petróleo do Valle Ltda. Afirma que em sua escrita fiscal havia relevante saldo credor de ICMS, o qual ainda se mantém, de modo que, mesmo estornando o valor do imposto, ainda permaneceria com saldo credor de ICMS. Além desses aspectos fáticos, a defesa aduz considerações de ordem jurídica e cita doutrina e jurisprudência.

O processo foi remetido ao órgão preparador para ser prestada a informação (fls. 46 e 47).

Não foi prestada informação. O fiscal autuante, em apenas uma linha – meia linha –, disse simplesmente: “Mantenho o Auto de Infração 281394.0904/11-3”.

Não houve, portanto, informação. *Informação fiscal* não é apenas uma folha de papel que se anexa aos autos. Informação é o conteúdo.

Na defesa foram suscitadas questões de fato e de direito. Se tais questões são inválidas, deveria a autoridade autuante dizer isso, e aduzir por que as teria como inválidas. Pelo menos as questões de fato deveriam ser abordadas na informação fiscal.

A informação fiscal não foi prestada como manda o § 6º do art. 127 do RPAF, segundo o qual a informação fiscal deve abordar de forma objetiva *todos os aspectos da defesa*, com *fundamentação*. Fundamentar significa justificar, explicar, tornar os fatos comprehensíveis. Neste caso não foi abordado um, sequer, dos aspectos suscitados pela defesa.

A autoridade fiscal que procede ao lançamento do crédito tributário tem um compromisso com o procedimento por ele iniciado. Não pode lavrar um Auto de Infração e a partir daí lavar as mãos e omitir-se quanto ao seu destino. Se o contribuinte questiona os critérios adotados no lançamento, é dever da autoridade que o realizou prestar informação, de modo a deixar claro se concorda ou discorda, e por quê, em função do princípio do contraditório. O contribuinte tem o direito de saber o que a fiscalização pensa dos pontos de vista sustentados na defesa. A omissão da autoridade fiscal implica cerceamento de defesa, porque, num eventual recurso subsequente, o contribuinte não tem o que “rebater”, já que a fiscalização nada disse, e não se pode rebater o silêncio.

Além de não ter sido prestada informação na forma prevista no § 6º do art. 127 do RPAF, a autoridade fiscal incorreu numa impropriedade técnica ao dizer “Mantenho o Auto de Infração”, pois quem mantém ou deixa de manter o lançamento é o órgão julgador, e não o autuante – o que o autuante deve é prestar a informação e opinar pela manutenção ou exclusão do lançamento, conforme o caso.

Nos termos do art. 140 do RPAF, o fato alegado por uma das “partes”, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas. Deixo de aplicar essa previsão legal porque a defesa não anexou provas do que alegou, e portanto não existem nos autos elementos que atestem suas asserções.

Passo ao exame do mérito.

O autuado, falando da autuação, na condição de adquirente, por ter deixado de recolher diferença de “ICMS normal” recolhido a menos pelo remetente das mercadorias, reclama que não foi considerado no cálculo do imposto o saldo credor existente na escrita do remetente das mercadorias, ou mesmo o saldo credor existente na escrita da empresa autuada. Comenta a forma como deve ser calculado o imposto, de acordo com o critério da não-cumulatividade, segundo o qual devem ser abatidos dos débitos do imposto os créditos das operações anteriores.

Já fui relator de alguns processos envolvendo os fatos em discussão nestes autos. Por questão de coerência, manterei a linha do meu entendimento sustentado nos casos em que atuei como julgador.

É grande a confusão conceitual em torno das figuras do contribuinte e do responsável, e, no tocante a este, misturando-se os conceitos de substituto tributário, contribuinte substituído, solidariedade e responsabilidade supletiva subsidiária. A falta de aprofundamento na definição dessas figuras tem dado margem a expressões como “ICMS normal” (como se houvesse um ICMS anormal”) e “ICMS substituído” (como se o ICMS tivesse sido substituído por outro tributo).

Havia até recentemente na legislação estadual a previsão da responsabilidade supletiva, regulamentada no § 1º do art. 125 do RICMS, que foi revogado. A partir daí, operou-se uma simbiose de difícil interpretação entre a responsabilidade por substituição e a responsabilidade solidária. A responsabilidade supletiva travestiu-se de responsabilidade solidária.

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

Tentando pôr em ordem o que se pretende neste caso, cumpre em primeiro lugar aclarar os conceitos das figuras jurídico-fiscais envolvidas. 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, após o que foi dito na defesa, e apesar de não ter sido prestada a informação fiscal, 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 da legislação em que estaria baseado o lançamento.

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.

Comungo nesse particular com o entendimento da DITRI no supracitado Parecer nº 01622/2011.

Mas aí surge um incidente. É que esse parecer da DITRI foi depois objeto de uma “retiratificação”. 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, mesmo quando não digam respeito a fatos que impliquem sua responsabilidade.

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 “ICMS normal” do seu fornecedor.

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

Tendo em vista que o 2º lançamento está relacionado ao 1º, farei a sua apreciação de forma abreviada. Traduzindo a descrição ambígua desse item 2º, note-se que ele acusa a falta de recolhimento, pelo adquirente (posto de combustíveis), da diferença do “ICMS normal”, que teria sido recolhido a menos pelo vendedor (distribuidor dos combustíveis). Ora, se a DITRI já manifestou o entendimento de que o adquirente não está obrigado a exigir a comprovação do “imposto normal” do vendedor, devendo apenas “precaver-se”, logicamente não é possível

responsabilizar o adquirente pelo “imposto normal” que porventura tenha sido recolhido a menos. Segundo o entendimento da DITRI nos supracitados pareceres, o lançamento do item 2º é igualmente indevido.

No caso do 3º lançamento, a imputação diz respeito à falta de recolhimento, pelo adquirente, do imposto que foi *retido* pelo vendedor.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Faço essas considerações para, em síntese, assinalar que no caso da *responsabilidade subsidiária*, para que o terceiro possa responder pela obrigação tributária, é necessário, primeiro, que seja *impossível* o cumprimento da obrigação tributária pelo próprio contribuinte, e segundo,

que o não pagamento do tributo decorra de *ação ou omissão do terceiro* ao qual a lei atribui a responsabilidade.

A *solidariedade* não comporta benefício de ordem.

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

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

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

Retomando a análise do 3º lançamento deste Auto, volto a pontuar que a lei não diz – e não poderia dizer – que o contribuinte substituído tenha de pagar o imposto que foi retido pelo substituto tributário. Note-se que neste caso se trata de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Na *substituição tributária*, conforme se depreende do significado da palavra “substituição”, a lei opera uma mudança na relação jurídica, transferindo para terceira pessoa (o *substituto tributário*) a responsabilidade pelo tributo que em princípio seria devido pelo contribuinte (o contribuinte *substituído*). Não se pode atribuir a responsabilidade dita principal ao *substituído*, pois, como a palavra indica, ele, por força de lei, foi substituído por outrem em sua relação com o ente tributante.

Os *critérios temporal e pessoal* do fato gerador definidos pela norma tributária podem ser modificados por uma norma acessória ou secundária, *antecipando* o momento em que se considera juridicamente ocorrido o fato, ou *modificando* o sujeito passivo da relação jurídica. Ao antecipar a tributação, se a lei apenas modifica o *aspecto temporal* da hipótese de incidência, tem-se a chamada *antecipação tributária pura e simples*, ao passo que, se também há mudança da pessoa do *sujeito passivo*, tem-se uma modalidade especial de antecipação, a *substituição tributária progressiva* (ou *substituição tributária para frente*).

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

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

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

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

Trata-se aí de uma relação estabelecida por lei entre o contribuinte e o fisco. Nos termos do art. 47 da Lei nº 7.014/96, a pena aplicável ao vendedor das mercadorias pode determinar inclusive a

sujeição a vigilância constante por funcionários do fisco estadual em seu estabelecimento, com plantões permanentes no estabelecimento. Pode-se exigir que o imposto seja pago diariamente. Pode-se efetuar o arbitramento do imposto a ser pago. Ou seja, o Estado tem meios de sobra para fazer valer o seu Direito de Império. O fisco pode fiscalizar o devedor, porque *o fisco tem poder de polícia*. Porém, ao contrário do fisco, *o comprador não tem poder de polícia*, não tem como fiscalizar o seu fornecedor, e, a depender do vínculo contratual que tiver com ele, não pode sequer mudar de fornecedor.

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

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

Em suma, no tocante ao 3º lançamento, é duvidoso que a lei preveja que o contribuinte substituído tenha de pagar o imposto que foi retido pelo substituto tributário, tendo portanto de pagar o tributo duas vezes. A interpretação que o fisco pretende dar à lei neste caso atenta contra o princípio da segurança jurídica (princípio da não-surpresa) e não têm previsão normativa (princípio da legalidade).

No entanto, já existem precedentes neste Conselho mantendo a autuação nos exatos termos deste item 3º, 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, apesar de não estar convencido que a lei preveja que a fiscalização deva favorecer o infrator (o distribuidor fornecedor sujeito a Regime Especial), autor inclusive de apropriação indébita do tributo retido, deixando-o em paz e atribuindo ao adquirente a obrigação de pagar o imposto duas vezes, rendo-me à mencionada jurisprudência. Mantendo, por isso, com essas ressalvas, o lançamento do item 3º.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR

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.

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 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.

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.

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, inexistindo previsão para atribuir crédito fiscal sem a necessária comprovação da nota fiscal de entrada, e 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 do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281394.0904/11-3**, lavrado contra **JANEIDE SARDEIRO DE JESUS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 11.117,69**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 15 de agosto de 2012

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR/VOTO VENCIDO

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – JULGADORA