

**PROCESSO** - A. I. Nº 020778.0826/11-6  
**RECORRENTE** - AUTO POSTO ITABELA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0054-04/12  
**ORIGEM** - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS  
**INTERNET** - 05.06.2013

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0210-13/13

**EMENTA:** ICMS. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. **a)** IMPOSTO DA OPERAÇÃO PRÓPRIA. RECOLHIMENTO A MENOS. O art. 6º, XVI, da Lei nº 7.014/96, atribui ao posto revendedor varejista a responsabilidade pelo pagamento do ICMS, em relação ao combustível adquirido junto a remetente sujeito a regime especial de fiscalização com obrigatoriedade do pagamento do imposto no momento da saída da mercadoria, quando a nota fiscal não estiver acompanhada do respectivo documento de arrecadação. Infração subsistente em parte. Excluídas as operações com a empresa Petróleo do Valle Ltda., tendo em vista liminar em Mandado de Segurança que retirou a referida empresa do Regime Especial de Fiscalização. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário, em razão da Decisão proferida pela 4ª JJF, constante no Acórdão nº 0054-04/12, que concluiu pela Procedência em Parte do Auto de Infração, lavrado em 04/08/2011, referente a duas infrações sendo objeto do Recurso a infração 1:

**INFRAÇÃO 1.** Deixou o adquirente, de recolher a diferença do ICMS normal, recolhido a menor e devido por solidariedade, na operação de aquisição de combustível, junto à 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 menor e acompanhada do documento de arrecadação estadual – DAE. Valor: R\$ 12.168,59. Período: janeiro a abril 2011. Multa de 60%;

Em primeira instância, a 4ª JJF concluiu pela improcedência da infração 02, tendo em vista a comprovação do recolhimento tempestivo do ICMS exigido e pela procedência da infração 01.

Após análise dos argumentos delineados pelo autuado e pelo fiscal autuante, a 4ª JJF proferiu a Decisão transcrita abaixo (fls. 133/137):

*O Auto de Infração contém as formalidades dos arts. 15, 16, 19, 22, 26, 28, 39, 41, 42, 44, 45 e 46 do RPAF, não havendo violação ou mesmo mitigação dos princípios que regem o Direito Administrativo ou o Direito Tributário, em particular os inerentes ao processo administrativo fiscal, estando determinados no lançamento o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza das infrações apuradas, sendo precisamente indicados os dispositivos legais infringidos. Os demonstrativos da autuação constam dos autos, inclusive o de apuração do valor exigido (fls. 04 a 15). O processo obedece ao princípio do devido processo legal e seus corolários de ampla defesa e contraditório, tendo o contribuinte demonstrado plena compreensão das infrações, delas se defendendo sem dificuldade imposta pela parte contrária.*

*Não acolho as preliminares suscitadas porque o Auto de Infração exige apenas um mesmo tributo por diferentes infrações, sem repetição de incidência, nem tampouco faz sentido o pedido para exclusão da nota fiscal relativa à operação de aquisição de combustível com a empresa Petromotor Distribuidora de Petróleo Ltda em face de Medida Liminar que suspendia o Regime Especial de Fiscalização, pois que além da suspensão da exigibilidade do crédito tributário em via judicial não impedir a Fazenda Pública de proceder à regular constituição do*

*crédito tributário para prevenir a decadência do direito de lançar, a operação com a Petromotor se deu antes da medida liminar judicial cujos efeitos foram oportunamente suspensos antes da lavratura deste Auto de Infração, restabelecendo o Regime Especial de Fiscalização que obriga a antecipação nas operações de saída de combustível para os postos de revenda do produto.*

*Quanto ao mérito, o impugnante alegou: a) cobrança de impostos em duplicidade; b) que o ICMS devido por substituição foi recolhido pelo remetente e seu comprovante acompanhava a mercadoria, cumprindo o dever que lhe impôs o art. 6º, XVI, do RICMS; c) que não há descrição clara e correta do fato gerador da obrigação de pagamento da diferença do tributo; d) que o imposto devido por antecipação tributária na forma disposta na lei foi recolhido pelo remetente da mercadoria quando da compra do etanol nas usinas.*

*Com relação a essas questões, constato o seguinte.*

*Como se vê nas planilhas de cálculo do ICMS apurado (fls. 05, 08 e 09), em face da solidariedade tributária imposta pelo art. 6º, XVI, da Lei 7.014/96, neste Auto de Infração exige-se apenas o ICMS normal e por substituição tributária decorrente apenas das operações de aquisição de mercadoria por parte do contribuinte autuado às empresas distribuidoras de combustível enquadradas em Regime Especial de Fiscalização e Pagamento do ICMS, não havendo, portanto, a duplicidade tributária suscitada.*

*Também nas planilhas de cálculo, do valor do ICMS normal exigido se vê a dedução de todo o imposto decorrente das operações, e que foram pagos antes da lavratura do presente Auto de Infração, não havendo o bis in idem propalado, constatando-se que nem todo o imposto devido foi recolhido. Não houve, portanto, o integral cumprimento da solidariedade imposta pelo art. 6º, XVI, da Lei 7.014/96, como alga o impugnante.*

*As descrições das infrações não deixam dúvida quanto aos fatos geradores nem ao que objetivamente se referem. São corretas e claras. Ressaltando que o Regime Especial de Fiscalização e Pagamento do ICMS obriga a circulação da mercadoria acompanhada de comprovante de pagamento do ICMS dela decorrente, como também se vê nos demonstrativos citados, trata-se de exigência fiscal por responsabilidade solidária: a infração 01 exige a diferença do ICMS normal incidente sobre operações de venda das distribuidoras submetidas ao Regime Especial de Fiscalização e obrigadas ao pagamento no momento da saída; a infração 02 exige o ICMS retido pelas distribuidoras submetidas ao Regime Especial de Fiscalização e obrigada ao pagamento do ICMS retido no momento da saída da mercadoria para o autuado tendo em vista o recebimento da mercadoria por nota fiscal não acompanhada do DAE relativo ao pagamento do ICMS substituído.*

*Quanto a eventuais recolhimentos efetuados a título de antecipação tributária, o regime especial de fiscalização e pagamento não alcança essas anteriores operações, posto que o regime se constitui na obrigatoriedade do pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria pela empresa sujeita a essa condição. Portanto, não abrange as operações de compra ou quaisquer pagamentos efetuados que não se refiram às operações de saídas para postos revendedores. Os documentos fiscais relativos às operações entre usina e distribuidor não vinculam as notas fiscais de aquisição da mercadoria pelo autuado. No caso, as operações se tornam independentes por força do regime especial, devendo efetuar-se o pagamento do imposto relativo ao posto revendedor por cada operação, nota a nota.*

*Com relação às provas de que houve pagamento do ICMS objeto do Auto de Infração trazidas aos autos pelo impugnante, exceto os DAE's nos valores de R\$ 11,26 (fls. 72/73) e R\$ 11,25 (fls. 82/83) e que já constavam dos autos (fls. 16 e 20), relativos ao ICMS ST exigido na infração 02, como já visto, foram deduzidos para apuração de exigência fiscal. Portanto, a infração 02 não subsiste porque, de fato, o ICMS embora tendo sido comprovadamente pago não foi considerado no levantamento fiscal, equívoco, inclusive reconhecido na informação fiscal. Assim, a infração 02 é improcedente.*

*Diferentemente da infração 02, a infração 01 é inteiramente subsistente, pois todos os DAE's a ela relativos apresentados pelo impugnante foram deduzidos na apuração do seu valor. Ademais, a falta de apresentação, antes ou depois da lavratura do Auto de Infração, de comprovante do pagamento oportuno do ICMS apurado e que deveria acompanhar a circulação da mercadoria como previsto no dispositivo legal já citado, é o bastante para atestar o não cumprimento da obrigação tributária principal por parte do remetente e tendo em vista que a solidariedade pelo seu cumprimento imposta legalmente ao autuado não admite benefício de ordem, a infração 01 se caracteriza, sendo, portanto, procedente.*

*Repito, a solidariedade do contribuinte autuado é prevista no art. 6º, XVI da Lei 7.014/96 e o próprio impugnante a vê como concernente ao caso, apenas pugna pela inclusão dos remetentes no pólo passivo desta lide, o que, como já vimos, se faz despicendo.*

*A Lei Complementar 87/96 ao dispor sobre as regras gerais do ICMS expôs em seu art. 5º que “A Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo”;*

*Utilizando dessa prerrogativa, a Lei 7.014/96 que instituiu o ICMS baiano, estabelece no seu art. 6º que “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” e o art. 47 da lei citada, expressa a obrigatoriedade do pagamento do ICMS da operação, inclusive o devido por substituição tributária:*

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

*I - 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;*

*Na disciplina legal citada não há distinção de obrigatoriedade quanto ao pagamento do ICMS normal (aqui entendido o imposto incidente sobre a operação de saída da mercadoria do estabelecimento distribuidor ao atuado) e o ICMS substituído (aqui entendido o imposto antecipado incidente sobre as operações de revenda do atuado ao consumidor final). Assim, por todo o exposto, concluo que a infração 01 procede e a infração 02 não procedente em face da comprovação documental do pagamento do ICMS nela exigido, tempestivamente.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

Inconformado com a Decisão proferida em Primeira Instância, interpõe o atuado Recurso Voluntário, com o propósito de obter a decretação de nulidade do Auto de Infração, alternativamente, requereu o conhecimento do Recurso para que seja julgado improcedente o Auto de Infração.

Suscita nulidade da Decisão por cerceamento de direito, eis que não foi analisada a arguição de violação das normas que estabelecem que a modificação da legislação tributária deve observar o prazo de noventa dias para entrar em vigor.

Diz que a Decisão de primeira instância não enfrentou essa questão, ocorrendo o previsto no art. 155 do RPAF/BA, que prevê a obrigatoriedade da Decisão resolver as questões suscitadas no processo.

Assevera que foi desprezada na Decisão a alegação de que a lei que determina a publicidade para validade da norma não estabelece a possibilidade de que se cumpra o mandamento tão somente através do site na internet.

Sustenta que adquiriu o produto de distribuidora no regime especial, mas que tinha inscrição estadual regular, inscrição no CNPJ e autorização da ANP e que a SEFAZ não pode obrigar o contribuinte a buscar no seu site notícias acerca do regime especial, furtando-se a cumprir o determinado pelo princípio constitucional, que impõe que todos os atos administrativos sejam publicados.

Argumenta que a Decisão refutou os fatos, mas não indicou qualquer outra publicação obrigatória, somente o site da SEFAZ divulgou que as distribuidoras estariam sob o regime especial de fiscalização. Considera insuficiente, pois a internet ainda não é tão amplamente conhecida.

Repisa que não foi levado em conta que o posto adquiriu produtos de distribuidora que tinha regular funcionamento, e teve o cuidado de solicitar que fosse encaminhado o comprovante de pagamento do ICMS por substituição devida.

Esclarece ainda que como existe fiscalização em postos quando do trânsito da mercadoria, não havia qualquer irregularidade, ou o veículo transportador teria ficado retido na barreira fiscal, deste modo conclui no sentido de que toda a operação envolvendo a aquisição de combustíveis junto à distribuidora que estaria sob regime especial de fiscalização estaria dentro da legalidade.

Volta a alegar que existia liminar e seus efeitos permaneceriam até que fosse revogada a medida, entretanto, teriam valor às operações realizadas durante a vigência da liminar.

A representante da PGE/PROFIS, Dr<sup>a</sup>. Maria José Coelho Sento-Sé, em Parecer de fls. 159/161, após tecer um breve relato do presente PAF opinou pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto, por considerar ausentes os argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão recorrido.

Afirma que a imputação fiscal está clara, o lançamento atende todos os requisitos descritos no art. 39 do RPAF/99, tendo o contribuinte exercido plenamente o direito de defesa consagrado no Texto Constitucional.

Ressalta que os princípios constitucionais da legalidade, publicidade, anterioridade fiscal e da segurança jurídica foram rigorosamente respeitados no lançamento tributário em apreço, inexistindo violação ou mitigação dos princípios constitucionais, em particular os inerentes a anterioridade fiscal e da legalidade tributária.

Chama a atenção que a publicidade da relação dos remetentes sujeitos ao regime especial de fiscalização foi cumprida através da publicação no Diário Oficial do Estado, bem como da veiculação no site oficial da SEFAZ.

Registra que com fulcro na prerrogativa ofertada pela Lei Complementar nº 87/96, a Lei nº 7.014/96, estabelece no seu art. 6º que 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.

Conclui esclarecendo que o art. 47 da Lei nº 7.014/96 preconiza a obrigatoriedade do pagamento do ICMS da operação, inclusive o devido por substituição tributária.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 0054-04/12, prolatado pela 4ª JJF, que julgou Parcialmente Procedente o presente Auto de Infração, em razão da diferença do ICMS normal, recolhido a menos e devido por solidariedade, na operação de aquisição de combustível, junto à remetente sujeito a Regime Especial de Fiscalização.

Inicialmente, devo ressaltar que em nenhum momento houve omissão por parte da JJF. As alegações trazidas em sede de Recurso voluntário não foram apresentadas em defesa e somente por essa razão a Junta não apreciou. O art. 155 do RPAF/99, citado pelo recorrente, dispõe que a Decisão resolverá as questões suscitadas no processo, todavia, por óbvio, somente se o autuado alegá-las. Não há, e nem haveria como a junta analisar algo que não foi levantado na defesa.

Passo a analisar as questões abordadas no Recurso Voluntário, de que não foram observados os princípios da anterioridade e publicidade, que levaria a nulidade do Auto de Infração.

O princípio da anterioridade é uma determinação constitucional com o escopo de manter um lapso temporal entre a publicação e a vigência de lei que institui ou majora tributos.

A responsabilidade solidária do posto revendedor foi instituída pela Lei nº 12.040, de 28/12/2010. Destaco que em que pese a previsão de que a referida Lei entrou em vigor na data de sua publicação, o Auto de Infração foi lavrado em 04/08/2011, obedecendo, portanto os princípios constitucionais da anterioridade e da anterioridade nonagesimal.

O objetivo do princípio foi atingido, a cobrança foi no exercício financeiro seguinte da publicação da Lei e respeitado noventa dias entre a lei e o fato gerador.

Eventuais alegações de inconstitucionalidade da Lei nº 12.040/10 devem ser afastadas, em razão deste órgão colegiado não ter competência para declarar inconstitucionalidade, consoante art. 167, I, do RPAF.

Em referência a arguição de ausência de publicidade, as informações do regime especial de fiscalização atribuídas a determinados fornecedores de combustíveis com os quais o autuado contratou foram publicadas no Diário Oficial do Estado e ainda foram postas à consultas públicas pela Secretaria da Fazenda, através dos comunicados SAT Nº 001 e 003/2011 que tornou público que os remetentes das mercadorias alvo da presente autuação, se encontravam sob o mencionado regime especial de fiscalização.

Por essa razão, percebe-se que não é verdadeira a alegação que não houve plena publicação do regime especial e o pagamento do ICMS no momento de saída da mercadoria.

Ainda nesta esteira, não é permitido ao recorrente descumprir a Lei e afastar sua responsabilidade tributária por solidariedade pelo recolhimento do ICMS, sob o fundamento que desconhece a legislação.

Desse modo, não vislumbrei, na análise do presente PAF, qualquer vício que macule o Auto de Infração e Processo Fiscal dele decorrente. Ao revés do que o recorrente quis demonstrar, foram observados os princípios constitucionais que norteiam o devido processo legal, sem ocorrer qualquer das hipóteses do art. 18 do RPAF/99.

No mérito, observo que devem ser excluídas as operações de aquisição de combustível junto à empresa Petróleo do Valle Ltda., em face da liminar deferida pelo Juízo de Direito da 4ª Vara de Fazenda Pública no Mandado de Segurança nº 0008425-18.2011.805.0001.

Não obstante a cópia da liminar não estar nos autos, é notório o conhecimento que por força desta Decisão judicial a empresa acima citada foi excluída do Regime Especial de Fiscalização, a partir de 03/02/2011.

Assim, todos os lançamentos de ofício de ICMS feitos pelo autuante para o combustível etanol hidratado adquirido pelo recorrente da Petróleo do Valle Ltda., com fatos geradores posteriores a 03/02/2011, devem ser excluídos da autuação, já que neste caso não cabe a responsabilidade solidária do recorrente com a distribuidora, tendo em vista que ela não se encontrava sob o Regime Especial de Fiscalização.

Portanto, fica afastada, ao caso em tela, a obrigação do posto revendedor varejista de combustíveis que adquiriu combustível de empresa distribuidora sujeito ao Regime Especial de Fiscalização, na condição de responsável solidário, a pagar o ICMS e demais acréscimos legais no momento da saída do combustível do seu estabelecimento durante a vigência da liminar.

Dessa forma, devem ser excluídas da infração 1, as infrações ocorridas em março e abril, tendo em vista que todas as notas dos referidos meses foram emitidas pela Petróleo do Valle Ltda., subsistindo o débito da seguinte forma:

DATA OCORR.	DATA VENC.	B. CÁLCULO	ALIQ %	MULTA (%)	VLR HISTÓRICO	VLR. REAL
31/01/2011	09/02/2011	17.714,70	17,00	60,00	3.011,50	3.011,50
28/02/2011	09/03/2011	8.382,35	17,00	60,00	1.425,00	1.425,00
<b>TOTAL</b>						<b>4.436,50</b>

Em assim sendo, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para reformar, em parte, a Decisão recorrida nos termos acima exarados.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **020778.0826/11-6**, lavrado contra **AUTO POSTO ITABELA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.436,50**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de maio de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES – RELATORA

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA – REPR. DA PGE/PROFIS