

PROCESSO - A. I. N° 232892.0017/12-6
RECORRENTE - AUTO POSTO AGUIAR JÚNIOR LTDA. (POSTO LENÇÓIS)
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF n° 0089-04/13
ORIGEM - INFRAZ SEABRA
INTERNET - 10/10/2013

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0305-11/13

EMENTA: ICMS. 1. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. **a)** IMPOSTO DA OPERAÇÃO PRÓPRIA. **a.1)** FALTA DE PAGAMENTO. **a.2)** PAGAMENTO A MENOS. **b)** IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO. PAGAMENTO A MENOS DO ICMS ST POR RETENÇÃO A MENOS. O art. 6º, inciso XVI, da Lei 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. 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. Infração subsistente em parte. Não acolhida a arguição de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes de Recurso Voluntário, em razão da Decisão proferida pela 4ª JJF, constante no Acórdão n° 0089-04/13, que concluiu pela Procedência do Auto de Infração epigrafado, lavrado em 20/09/2012, em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 – Falta de recolhimento do ICMS normal, 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 normal no momento da saída da mercadoria, em vista do recebimento da mercadoria com nota fiscal desacompanhada do respectivo documento de arrecadação correspondente. Período: janeiro a março de 2011. Valor: R\$17.806,16. Multa: 60%.

INFRAÇÃO 2 – Recolhimento a menor do ICMS normal, 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 normal no momento da saída, em vista do recebimento da mercadoria, com nota fiscal com o ICMS a menos e acompanhada do documento de arrecadação correspondente. Período: janeiro e abril de 2011. Valor: R\$4.602,13. Multa: 60%.

INFRAÇÃO 3 – Falta de recolhimento do ICMS Substituído, 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, com nota fiscal desacompanhada do respectivo documento de arrecadação correspondente. Período: março de 2011. Valor: R\$90,46. Multa: 60%.

Após análise dos argumentos delineados pelo Autuado e pelo fiscal Autuante, a 4^a JJF proferiu a Decisão transcrita abaixo (fls. 145/151):

O defensor argüiu a nulidade do lançamento tributário sob a alegação de que o Auto de Infração viola o princípio da estrita legalidade da tributação por não estar enquadrada na condição de contribuinte substituto, bem como por comprovar o pagamento do valor total da nota fiscal, em que estão embutidos o ICMS do regime normal e o ICMS do regime da substituição tributária, o que exigir novo pagamento configura o chamado “bis in idem” figura não prevista no ordenamento jurídico. Por sua vez, argüi, também, nulidade do lançamento tributário, dado que a exigência fiscal vai de encontro ao princípio da segurança das relações jurídicas, já que as mercadorias, objeto da autuação, foram adquiridas com a documentação exigida para a operação nos termos do RICMS/BA.

Contudo, da análise das peças processuais, rejeito as preliminares de nulidade, pois verifico que toda a autuação está embasada no Regime Especial de Fiscalização e Pagamento do ICMS, instituído pelo Governo do Estado da Bahia, por ato do Titular da Superintendência de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda na forma do artigo 47, inciso I e II da Lei nº 7.014/96, para os contribuintes que transacionam combustíveis e lubrificantes, que é o caso objeto da autuação, bem assim, de que os demonstrativos acostados aos autos às fls. 48 a 54, com os documentos acostados às fls. 06 a 47, atestam à ocorrência de falta de pagamento ou pagamento a menor de ICMS, não ensejando assim violação ao princípio da legalidade tributária. Da mesma forma, refuto a nulidade da autuação pela argüição de que a exigência fiscal vai de encontro ao princípio da segurança das relações jurídicas, já que a autuação não decorre das operações estarem acobertadas por documentos não exigidos no RICMS, como induz o defensor; pelo contrário, as operações estão acobertas por documentos idôneos o que dão pleno respaldo à autuação. Na realidade a autuação decorre da falta de cumprimento, pelo Contribuinte Autuado, do regramento instituído no Regime Especial de Fiscalização e Pagamento em que o contribuinte autuado se insere por estar comercializando mercadorias enquadradas no citado regime.

Por outro lado, em que pese não ter sido argüido pelo defensor, o lançamento preenche as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, o qual a exerceu plenamente, tendo o fato imputado sido descrito com clareza e o sujeito passivo demonstrado pleno entendimento da acusação fiscal, ao apresentar razões de mérito condizentes à imputação, comprovando a inexistência de qualquer prejuízo ao pleno exercício do seu direito de defesa.

Verifico que foi imputado ao contribuinte autuado o cometimento de 03 (três) infrações, todas combatidas. Trata-se de operações de aquisição de combustível por posto revendedor varejista junto a fornecedor sujeito ao Regime Especial de Fiscalização e Pagamento do ICMS no que está previsto o artigo 47, inciso I e II da Lei nº 7.014/96 o qual reza:

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: (Grifo nosso)

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; (Grifo nosso)

II - na obrigatoriedade do pagamento do imposto, devido por antecipação tributária, na entrada no território deste Estado, relativamente às mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação;

Combinado com o art. 6º, inciso XVI do mesmo diploma legal, em que a Fiscal Autuante aplicou as 03(três) infrações ora combatidas, por entender que o autuado, é responsável solidariamente pelo cumprimento da obrigação do pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria e demais acréscimos legais, de competência do contribuinte de direito, em vista de operações de aquisições de combustíveis, junto a sujeito passivo integrante do Regime Especial de Fiscalização. Diz o art. 6º, inciso 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: (Grifo nosso)

XVI – o posto revendedor varejista de combustíveis, em relação ao combustível adquirido junto à remetente sujeito ao Regime Especial de Fiscalização com obrigatoriedade do pagamento do ICMS, no momento da saída da mercadoria, quando nota fiscal não estiver acompanhada do respectivo documento de arrecadação. (Grifo nosso)

Todos os 03 (três) itens da autuação se apresentam como um caso de responsabilidade tributária por solidariedade prevista no art. 124 do CTN. A Fazenda Pública do Estado da Bahia, sem benefício de ordem, impõe ao Autuado, conforme expresso no art. 6º inciso XVI da Lei nº 7.014/96, por interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária do Auto de Infração em tela, a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto incidente sobre suas operações de aquisição de combustível, junto a fornecedores submetidos ao Regime Especial de Fiscalização e Pagamento, quando não se puder comprovar,

por meio de documento de arrecadação, todo o ICMS devido no momento da saída dos produtos dos referidos fornecedores para seu estabelecimento. Destaca o artigo 124 do CTN:

Art. 124 São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária; (Grifo nosso)

II - as pessoas expressamente designadas por lei. (Grifo nosso)

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

As 03 (três) infrações se relacionam as operações de aquisições pelo autuado Auto Posto Aguiar Junior Ltda, junto aos fornecedores Gasforte Combustíveis e Derivados Ltda, I.E 036732766 e Petróleo do Valle Ltda, I.E. 076325343, integrantes do Regime Especial de Fiscalização, na forma do Comunicado SAT 001, datado de 18/01/2011, emitido pela Superintendência de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, acostado aos autos à fl. 145, conforme a seguir:

O item 01 da autuação diz respeito à falta de recolhimento do ICMS Normal pelo remetente, referente as operações de aquisições de combustível pelo autuado, correspondentes as Notas Fiscais nºs 44586 (fl. 16), 44944 (fl. 24), 45275 (fl. 27), 45509 (fl. 30), 22854 (fl. 07), 45897 (fl. 33), 23042 (fl. 11), 46201 (fl. 36), junto aos fornecedores Gasforte Combustíveis e Derivados Ltda. e Petróleo do Valle Ltda.

Já o item 02 da autuação relaciona a recolhimento a menor do ICMS Normal pelo remetente, referente as operações de aquisições de combustível pelo autuado Auto Posto Aguiar Junior Ltda, referente as Notas Fiscais nº 44860 (fl. 19) e nº 46575 (fl. 39) emitidas em janeiro e abril de 2011, pelo fornecedor Petróleo do Valle Ltda.

Quanto ao item 03 da autuação, refere-se a recolhimento a menor do ICMS ST pelo remetente, por ter procedido a retenção a menos da substituição tributária, referente à operação de aquisições de combustível pelo autuado, através da Nota Fiscal nº 23042 (fl. 11), em março de 2011, junto ao fornecedor Gasforte Combustíveis e Derivados Ltda.

O Contribuinte Autuado não comprova, através de novos documentos de arrecadação, o pagamento total dos impostos apurados na autuação devidos em relação ao combustível adquirido junto a Gásforte Combustíveis e Derivados Ltda e Petróleo do Valle Ltda, fornecedores sujeito ao Regime Especial de Fiscalização e pagamento do ICMS na forma do Comunicado SAT 001 de 18/01/2011, com obrigatoriedade de pagamento do ICMS no momento da saída dos produtos para seu estabelecimento no que prevê art. 6º, inciso XVI da Lei nº 7.014/96.

Por outro lado, o autuado em toda sua manifestação de defesa não questiona o montante do débito tributário, nem tampouco o demonstrativo de apuração débito constituído, acostados aos autos às folhas 48 a 54. Toda a defesa é relacionada, de forma geral, as questões de improcedência pelo descumprimento do princípio da publicidade, por falta de inexistência de comunicação formal da aplicação do Regime Especial de Fiscalização e pela bitributação caracterizada pelo “bis in idem”, dado nova cobrança do imposto na autuação, à luz do entendimento do deficiente, já que teria sido todo pago, o que não comprova.

Quanto ao descumprimento do princípio da publicidade por falta de inexistência de comunicação formal da aplicação do Regime Especial de Fiscalização e pagamento do ICMS, não vejo como prosperar tal argumento de defesa, uma vez que através do comunicado SAT 001 de 18 de janeiro de 2011, tornou-se público que os fornecedores Gásforte Combustíveis e Derivados Ltda, I.E 036732766 e Petróleo do Valle Ltda, I.E. 076325343, envolvidos na autuação, estavam sujeitos ao Regime Especial de Fiscalização e Pagamento do ICMS nos termos do art. 47, incisos I e II da Lei nº 7.014/96, entre os meses de janeiro a abril de 2011, período de alcance da ação fiscal.

Além de esse comunicado ter sido publicado no Diário Oficial do Estado da Bahia, a Secretaria da Fazenda colocou no seu site www.sefaz.ba.gov.br todos os regimes especiais de fiscalização, inclusive comunicado SAT 001 de 18 de janeiro de 2011, objeto da presente lide, que se poderia ser acessados acionando os campos: Inspetoria Eletrônica>Regime Especial>Comunicado>Distribuidoras de Combustíveis.

Na realidade o que se pretendeu com a instituição do regime, é de que o fornecedor do produto, no caso as distribuidoras, comprovem efetivamente o recolhimento do imposto lançado no livro fiscal competente, conforme cada operação de venda de combustível dentro de uma política de ação fiscal transitória. O que não foi comprovado.

Por conta do art. 6º, inciso XVI da Lei nº 7.014/96 se transferiu a responsabilidade do pagamento do ICMS próprio não pago ou recolhido a menor, assim como o ICMS por substituição tributária não retido ou retido a menor, para o posto revendedor varejista de combustíveis, em relação ao combustível adquirido junto à remetente sujeito ao Regime Especial de Fiscalização, quando a nota fiscal não estiver acompanhada do respectivo documento de arrecadação, decorrente da operação de saída do distribuidor.

Foi o que ocorreu, ou seja, operação de aquisição de mercadoria efetuada pelo autuado, junto aos fornecedores Gásforte Combustíveis e Derivados Ltda e Petróleo do Valle Ltda, no ano de 2011, sem a comprovação do

recolhimento do ICMS Próprio pago pelos fornecedores, ou com recolhimento do ICMS próprio pago a menor, bem como o ICMS por substituição retido a menos e não recolhido, relacionados às referidas operações de aquisições. Infrações 1, 2 e 3 subsistentes.

Por todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração em tela por restar integralmente subsistentes as infrações 1, 2, 3 e 4.

Inconformado com a Decisão proferida em primeira instância, interpõe o Autuado Recurso Voluntário, com o propósito de obter a decretação de nulidade do Auto de Infração, pelas razões que expõe.

Aduz que não está enquadrado na condição de contribuinte substituto, mas sim, na condição de contribuinte substituído, pelo que entende que a obrigação de recolher o ICMS não é dela, em violação ao princípio da estrita legalidade da tributação e configurando sua ilegitimidade passiva.

Nessa esteira, diz que a mercadoria foi adquirida com a nota fiscal respectiva, em cumprimento ao RICMS e qualquer irregularidade vai de encontro ao princípio da segurança das relações jurídicas.

Alega que o pagamento do ICMS foi feito e a exigência de novo pagamento configura “*bis in idem*”, que contraria o princípio da estrita legalidade da tributação.

Argui que não tinha conhecimento do Regime Especial de Fiscalização, nem poder para fiscalizar a distribuidora do combustível. Ato contínuo, sustenta que sempre adquiriu os produtos da mesma distribuidora, sem nunca exigir que ela lhe forneça o DAE do imposto devido e de repente, sem que tenha conhecimento de tal obrigação, foi autuada por um comportamento reiteradamente praticado e que sempre teve a concordância do próprio Fisco estadual.

Questiona que não tem como saber qual o dia que o Fisco vai enquadrar ou desenquadrar seu fornecedor do Regime Especial de Fiscalização. Ressalva, novamente, que não tem o poder, nem o dever, porque, não recebeu qualquer comunicado de que o fornecer está enquadrado em Regime Especial de Fiscalização.

Assevera que a Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA, através do Parecer nº 01622/2011, entendeu que o adquirente de mercadoria sujeita a circular com o comprovante do recolhimento antecipado do imposto, não está obrigado a exigir a comprovação do recolhimento do ICMS pelo fornecedor de combustíveis.

Por essa razão, sustenta que se a DITRI entende assim, e tendo em vista sua competência legal para responder às consultas a respeito da interpretação da legislação estadual, o lançamento seria nulo.

No que tange a infração 3, repete que não está enquadrada na condição de contribuinte substituto, mas sim, na condição de contribuinte substituído do pagamento do ICMS.

Diz que o artigo 6º, XVI, da Lei nº 7.014/96, não diz que o posto revendedor de combustíveis será responsável pelo “imposto normal” do seu fornecedor e que por falta de previsão legal, a infração imputada é indevida.

Registra que tratam-se de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, que por força de Lei há uma mudança na relação jurídica, transferindo para terceira pessoa a responsabilidade pelo pagamento do ICMS que a priori cabia ao contribuinte substituído. Assim, argui que não se pode atribuir responsabilidade principal ao substituído, porque ele foi substituído por outrem em sua relação com o sujeito ativo.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 0089-04/13, prolatado pela 4ª JJF, que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, em razão do recolhimento a menor do ICMS norma e da falta de recolhimento do ICMS normal e substituído, devidos por

solidariedade, nas operações de aquisição de combustível, junto à remetente sujeito a Regime Especial de Fiscalização.

Preliminarmente, no que tange ao pedido de decretação de nulidade do presente processo administrativo fiscal, constato que não restou demonstrado nos autos a existência de vícios formais que comprometam a eficácia da autuação fiscal, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, ficando, portanto, rejeitada a preliminar de nulidade requerida na defesa, por não estar fundada em nenhum nos incisos I a IV do artigo 18 do RPAF/99.

Em referência a arguição de desconhecimento do Regime Especial de Fiscalização, as informações do mesmo, atribuído a determinados fornecedores de combustíveis com os quais o Recorrente 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.

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 da legalidade e da segurança jurídica.

A responsabilidade solidária do Recorrente, encontra guarida no art. 6º, XVI da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

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 há dúvidas, portanto, que a responsabilidade tributária imposta ao recorrente possui suporte legal. A legislação determina que ao receber mercadoria de distribuidoras sujeitas ao Regime Especial de Fiscalização, o posto revendedor deve exigir o documento de arrecadação, sob pena de ser responsabilizado pelo pagamento do imposto.

Caracterizadas as imputações, a forma pela qual o Recorrente poderia elidi-las, seria acostando aos autos, a comprovação do pagamento do montante exigido no Auto de Infração. Nesse diapasão, o que se verifica é que não foram colacionados aos autos os necessários comprovantes de pagamentos do tributo devido, ainda que por solidariedade. Observa-se que nada foi juntado nem em primeira instância, nem em sede de Recurso Voluntário.

É importante pontuar que em relação aos demonstrativos de pagamentos dos impostos exigidos na autuação em tela, pode o Sujeito Passivo, em sede de controle da legalidade, apresentar, pelos meios legais, a PGE/PROFIS, anexando os comprovantes que teriam o condão de elidir a acusação fiscal.

No mérito, observo, de ofício, 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, pelo Comunicado SAT nº. 001 disponível na internet verifica-se que a partir de 18/01/2011 a Secretaria da Fazenda teve conhecimento que a empresa Petróleo do Vale Ltda. estava com o regime especial suspenso por liminar, devendo ser excluídas as notas fiscais deste período.

Assim, todos os lançamentos de ofício de ICMS feitos pelo autuante para o combustível etanol hidratado adquirido pelo Recorrente da Petróleo do Valle Ltda., 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, subsiste o lançamento apenas das Notas Fiscais nºs 22854 e 23042, emitidas em 24/02/2011 e 16/03/2011, pela Gasforte Combustíveis e Derivados Ltda., haja vista que a referida distribuidora estava sujeita ao Regime Especial de Fiscalização, da seguinte forma:

DEMONSTRATIVO DA INFRAÇÃO 1			
N. F. Nº	EMISSÃO	DISTRIBUIDORA	VLR REMANESCENTE
22854	24/02/2011	Gasforte Combustíveis e Derivados Ltda	1.539,35
23042	16/03/2011	Gasforte Combustíveis e Derivados Ltda	1.691,82
TOTAL			3.231,17

Por tudo o quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para reformar a Decisão recorrida, reduzindo o valor do Auto de Infração para R\$3.231,17.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 232892.0017/12-6 lavrado contra AUTO POSTO AGUIAR JUNIOR LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.231,17**, 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, 17 de setembro de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES – RELATORA

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