

PROCESSO - A. I. Nº 232892.0015/12-3
RECORRENTE - SIDNEI DOS SANTOS ALVES (POSTO BONINAL LTDA.)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF Nº 0082-04/13
ORIGEM - INFAZ SEABRA
INTERNET - 01.10.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0364-13/13

EMENTA: ICMS. 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. **b.1)** FALTA DE PAGAMENTO DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO. **b.2)** FALTA DE RETENÇÃO E PAGAMENTO DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO. 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. Sujeição ao Regime Especial de Fiscalização e Pagamento dos remetentes publicados no DOE e constante do site da SEFAZ nos termos do artigo 47, inciso I e II da Lei nº 7.014/96. Rejeitadas as preliminares de nulidades. Infrações subsistentes. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Voluntário interposto contra Decisão de Primeira Instância que julgou Procedente o Auto de Infração, referente à exigência do ICMS no valor de R\$9.786,47, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, inciso II, alíneas “e” e “f” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, decorrente das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 – Deixou o adquirente de recolher 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 das Notas Fiscais desacompanhada do documento de arrecadação, em janeiro, fevereiro e março de 2011. Exigido ICMS no valor de R\$7.422,04, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 2 – Deixou o adquirente de recolher a diferença do ICMS Normal, recolhido a menor 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 menor e acompanhada do documento de arrecadação correspondente ao mês de março 2011. Exigido ICMS no valor de R\$1.425,00, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 3 – Deixou o adquirente de recolher 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 da mercadoria, em vista do recebimento da mercadoria, através de Nota Fiscal não acompanhada do documento de arrecadação do ICMS substituído no mês de março de 2011. Exigido ICMS no valor de R\$459,76, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 4 – 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 ao pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria. Verificado através de Nota Fiscal sem retenção de ICMS substituída e consequentemente desacompanhada do respectivo documento de arrecadação no mês de março de 2011. Exigido ICMS no valor de R\$479,67, acrescido da multa de 60%.

A Decisão de Primeira Instância reconheceu a Procedência da autuação sob os seguintes fundamentos:

“O defendente 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 está 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.26 a 30, com os documentos acostados às fls. 07 a 25, 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 acobertada por documentos não exigidos no RICMS, como induz o defendente; pelo contrário, as operações estão acobertadas 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 está comercializando mercadorias enquadradas no citado regime.

Por outro lado, em que pese não ter sido argüido pelo defendente, 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 04 (quatro) 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:

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;

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, a fiscal autuante aplicou as 04(quatro) 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:

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.

Todos os 04 (quatro) 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, imputa 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;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

As quatro infrações se relacionam as operações de aquisições de combustíveis pelo autuado Sidnei dos Santos Alves – ME, 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. 88, 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, referente as Notas Fiscais n°s 44424 (fl. 26), 44897 (fl. 27), 22888 (fl. 27), 23101 (fl. 28), 20102 (fl. 28), 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 Sidnei dos Santos Alves – ME, referente as Nota Fiscal n° 23045 (fl. 28) em março de 2011, emitida pelo fornecedor Gasforte Combustíveis e Derivados Ltda.

Quanto ao item 03 da autuação, refere-se a falta de recolhimento do ICMS Retido por substituição pelo remetente, referente as operações de aquisições de combustível pelo autuado, através das Notas Fiscais n°s 23101 (fl. 28), 23102 (fl. 28), em março de 2011, junto ao fornecedor Gasforte Combustíveis e Derivados Ltda.

Por fim o item 04 diz respeito a falta de recolhimento do valor do ICMS por substituição devido, porém retido a menor, pelo remetente, referente as operações de aquisições de combustível pelo autuado através das Notas Fiscais n°s 23045 (fl. 28), 23101 (fl. 28), 23102 (fl. 28), 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 debito tributário, nem tampouco o demonstrativo de apuração débito constituído, acostados aos autos às folhas 26 a 30. 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 defendente, 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 março de 2011, período de alcance da ação fiscal.

Além de esses comunicados terem sido publicado no Diário Oficial do Estado da Bahia, a Secretaria da Fazenda colocou no seu site www.sefaz.ba.gov.br os regimes especiais de fiscalização, que se poderia ser acessado 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 tributaria 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.

É o que ocorreu. 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 retido por substituição recolhido a menor ou não retido e não recolhido, relacionados às referidas operações de aquisições.

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 da JJF, o autuado interpôs Recurso Voluntário solicitando a nulidade total do Auto de Infração sob os seguintes argumentos: a) é contribuinte substituído, logo não tem a obrigação de recolher; b) a operação foi regular porque as mercadorias foram adquiridas com a documentação fiscal exigida; c) foi comprovado o pagamento do valor total da nota fiscal, logo novo pagamento configuraria *bis in idem*; d) cabe ao fisco fiscalizar o revendedor de combustíveis; e) o autuado não tem acesso e nem conhecimento de auditoria para comprovar se o remetente recolheu ou não o ICMS. Alega que a cobrança do ICMS ao autuado viola vários princípios, que cita, e conclui postulando pela nulidade e/ou improcedência do Auto de Infração.

Dispensada a emissão de Parecer da Douta Procuradoria Fiscal, nos termos do art. 136, III, “b”, item 3, do RPAF/99, e estando o feito devidamente instruído, foi incluído em pauta para julgamento.

VOTO

No presente Auto de Infração está se exigindo o pagamento do imposto devido por responsabilidade solidária na aquisição de mercadorias (álcool etanol hidratado) adquiridas sem comprovação de recolhimento do ICMS normal, do ICMS devido por substituição e da diferença do ICMS destacado a menor pelo remetente.

Em sede de defesa e Recurso, o contribuinte requer a declaração de nulidade do Auto de Infração por ilegitimidade passiva, argumentando, em resumo, que não é titular da obrigação tributária exigida, pois figuraria como “*contribuinte substituído*” e não substituto, suscitando que não deveria se submeter à sistemática do regime especial de fiscalização previsto no art. 47, inciso I e II da Lei nº 7.014/96.

Nota-se, logo de início, que a preliminar suscitada se confunde com o próprio mérito da autuação, pois discute o enquadramento do contribuinte segundo as regras de sujeição passiva do ICMS aplicáveis aos revendedores varejistas de combustíveis. Por tal motivo, afasto a preliminar e passo à análise do mérito.

No mérito, no tocante às regras de sujeição passiva, considero importante esclarecer que o auto ora em debate está inteiramente fundado em hipóteses de sujeição por solidariedade (art. 6º, inciso XVI c/c art. 47, incisos I e II, da Lei nº 7.014/96) e não substituição.

Assim, é de todo irrelevante o argumento trazido pelo recorrente, no sentido de ser ele substituído e não substituto, pois a exigência fiscal está embasada pela regra de solidariedade estabelecida no art. 6º, inciso 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 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.

Na hipótese acima definida, o posto revendedor varejista de combustíveis é sujeito passivo direito, solidariamente responsável pelo pagamento do imposto, sempre que adquirir combustível junto à remetente sujeito ao regime especial previsto no art. 47, incisos I e II da mesma Lei. Outrossim, como bem asseverou a JJF na Decisão de piso, o art. 124, inciso II, do CTN autoriza que o legislador ordinário amplie o polo passivo da obrigação tributária, atribuindo a co-responsabilidade pelo pagamento do tributo a mais de uma pessoa. Vejamos:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Sendo assim, não existe qualquer ofensa aos princípios da legalidade, segurança jurídica, publicidade, ou qualquer outro, nem tampouco existe “*bis in idem*”, pois o Fisco está exigindo do destinatário da mercadoria o imposto que deixou de ser pago pelo remetente, como permite a Lei vigente, o que não se confunde com substituição tributária. Demais disso, o Auto de Infração não suscita a irregularidade das operações anteriores, tampouco questiona idoneidade das notas fiscais emitidas, mas sim a falta de pagamento do imposto respectivo, que deveria estar comprovado mediante DAE anexo às notas fiscais, único meio capaz de elidir a responsabilidade solidária do recorrente.

De igual modo, não vejo fundamento para a arguição de ofensa aos princípios da publicidade, segurança jurídica ou qualquer outro, pelo simples fato de se atribuir responsabilidade solidária ao adquirente em função do enquadramento do remetente ao regime especial de fiscalização previsto no art. 47, inciso I e II da Lei nº 7.014/96. Isso porque, além de estar publicado no Comunicado SAT 001, datado de 18/01/2011, como bem observou a JJF, a análise quanto ao enquadramento em tal regime pode ser feita a partir da própria mercadoria negociada, critério este plenamente definido na legislação vigente, que é também de público conhecimento. Demais disso, como também já ressaltado pela JJF, a Secretaria da Fazenda divulgou no seu site www.sefaz.ba.gov.br os regimes especiais de fiscalização, que podem ser acessados publicamente por todos os contribuintes.

É verdade que a legislação tributária brasileira, de modo geral, é demasiadamente complexa e muitas vezes atribui ao empreendedor obrigações típicas de agente fiscal, o que dificulta seu cumprimento. Entretanto, essas regras se aplicam a todos indistintamente, cabendo a cada contribuinte a árdua tarefa de se debruçar sobre a legislação aplicável aos seus negócios, a fim de compreender o seu alcance e aplicação no caso concreto; tal tarefa há de ser herculeamente realizada por todos até que se reforme inteiramente o sistema tributário nacional vigente, pelo que o desconhecimento da lei não pode ser suscitado como excludente de responsabilidade, nos termos do art. 3º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro – DL 4.567/1942: “*Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece*”.

Portanto, a única forma de afastar a autuação ora em debate seria através da apresentação dos comprovantes de pagamento do imposto devido para cada operação glosada, o que não foi feito pelo recorrente.

Neste particular, cumpre esclarecer que os documentos acostados à defesa (fls. 62/81) apenas corroboram o recolhimento a menor do ICMS devido.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário e homologação da Decisão recorrida, julgando PROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **232892.0015/12-3**, lavrado contra **SIDNEI DOS SANTOS ALVES (POSTO BONINAL LTDA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$9.786,47**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “e” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de setembro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

LEONARDO BARUCH MIRANDA DE SOUZA - RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS