

A. I. Nº - 232892.0015/12-3
AUTUADO - SIDNEI DOS SANTOS ALVES.
AUTUANTES - HELENA DOS REIS REGO SANTOS
ORIGEM - INFAS SEABRA
INTERNET 25.04.2013

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº -0082-04/13

EMENTA: ICMS. 1. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. **a)** IMPOSTO DA OPERAÇÃO PRÓPRIA. **a.1)** FALTA DE PAGAMENTO. **a.2)** PAGAMENTO A MENOR. **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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 20/09/2012, constitui crédito tributário no valor de R\$9.786,47, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes irregularidades concernentes à legislação do ICMS:

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 do pagamento do ICMS Retido no momento da saída da mercadoria, em vista do recebimento da mercadoria, através de Nota Fiscal não acompanhada do documento de arrecadação do ICMS substituído no mês de 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%.

O autuado apresenta defesa administrativa às fls. 35 a 54, com documentos anexos acostados aos autos, contestando integralmente o Auto em tela, pelas razões que passo a expor.

Preliminarmente avoca o princípio da segurança das relações jurídicas, vez que sempre adquiriu os produtos dessas distribuidoras, sem nunca exigir que elas lhes forneçam o DAE do imposto devido, que as próprias recolhem na operação, e de repente, sem que tenha conhecimento de tal obrigação, passa a ser autuada por um comportamento reiteradamente praticado e que sempre teve a concordância do próprio fisco estadual.

Diz que a surpresa diante da insegurança perpetrada é tamanha, uma vez que não tem como saber qual o dia que o fisco vai resolver enquadrar ou desenquadrar seu fornecedor do regime especial de fiscalização. Ressalta também que não tem este poder, muito menos o dever, até porque, sequer recebeu qualquer comunicado de que o fornecer está enquadrado em regime especial de fiscalização.

Neste contexto, argui que as imputações são equivocadas, porque dificilmente a lei irá prevê que o contribuinte substituído venha pagar o ICMS que foi retido pelo contribuinte substituto, obrigando-o a pagar novamente. Portanto assevera que, a ação fiscal levada a efeito, pela eminent autuante, vai de encontro ao princípio da estrita legalidade da tributação.

Destaca, então, que a segurança é indispensável ao homem para o seu desenvolvimento. Diz, também, que é com a certeza em suas relações que o homem se equilibra, se estabelece e conhece as consequências dos seus próprios atos, a partir daí avalia o que pode e deve fazer, e até onde pode chegar com suas ações.

Defende que não se pode falar em justiça sem que haja segurança jurídica, sem que o contribuinte tenha a certeza de que não será surpreendido no calar da noite pela cobrança de um imposto qualquer, é necessário o mínimo de respeito aos direitos do contribuinte, foi para garantir esta segurança que o constituinte limitou o poder de tributar do Estado e que não está sendo observado no caso em apreço.

Nesse mesmo contexto da segurança jurídica, trás a tona, ainda, algumas considerações de estudiosos, como Leandro Pause e Humberto Ávila no sentido de destacar a importância da segurança jurídica como corolário do Estado Democrático de Direito.

Ademais, sob os aspectos das preliminares, o autuado destaca também a infringência ao princípio da estrita legalidade da tributação. Diz que, no tocante as infrações 3 e 4 cumprem salientar que não está enquadrada na condição de contribuinte substituto, mas sim, na condição de contribuinte substituído do pagamento do ICMS devido por substituição tributária, logo a obrigação de recolher o ICMS retido na fonte não é da autuada, o que viola o princípio da estrita legalidade da tributação.

Destarte diz que, o enquadramento que o eminent autuante atribui a autuação, previsto no artigo 6º, XVI, da Lei N°7.014/96, não diz, absolutamente, que o posto revendedor de combustíveis seja responsável pelo “imposto normal” do seu fornecedor, logo, por falta de previsão legal, a infração imputada é indevida.

Neste diapasão destaca que, tal imputação deve ser declarada nula, por exigir que o adquirente recolha o ICMS que foi retido pelo remetente, bem como porque o adquirente comprova 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. Logo, exigir novo pagamento configura o chamado “*bis in idem*”, figura não prevista em nosso ordenamento jurídico, contrariando o princípio da estrita legalidade da tributação. Cita outras considerações, que não objetivas, destacando normas do CTN,

destaques de revistas especializadas, bem como cita aspectos da Carta Magna (art. 5º, LV, CF/88), todas no sentido de destacar que a autuação infringe o princípio da estreita legalidade da tributação.

Quanto ao mérito, requer a improcedência da ação fiscal por ilegitimidade passiva, tendo em vista que não é a responsável pela obrigação tributária devida pela remetente, em razão do que segue: (i) não está enquadrada na condição de contribuinte substituto, mas sim, na condição de contribuinte substituído do pagamento do ICMS devido por substituição tributária; (ii) as mercadorias foram adquiridas com as documentações exigidas para a operação, ou seja, com as notas fiscais foram emitidas nos termos do RICMS/BA; (iii) comprova 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; (iv) o poder de polícia para fiscalizar o revendedor de combustíveis e descobrir se o fisco lhe atribuiu um regime especial de fiscalização, cabe ao poder público, uma vez que a lei não atribuiu tal poder aos contribuintes, mas sim ao Estado, através de seus prepostos fiscais; (v) não tem acesso e nem conhecimento de auditoria fiscal para comprovar se o remetente deixou de recolher ICMS devido pelo regime normal e/ou substituto, bem como se deixou de recolher a diferença do ICMS devido pelo regime normal e/ou pelo regime da substituição tributária.

No tocante a imputação da infração 2, destaca que o autuante acusa a falta de recolhimentos, pelo adquirente (autuada), da diferença do “ICMS normal”, que teria sido recolhido a menos pelo (distribuidor de combustível). Em seguida, sem apresentar a fonte da informação, diz que a DITRI já manifestou 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.

Conclui, então, dizendo que é patente o equívoco da atribuição de responsabilidade pelo recolhimento do imposto à autuada tendo em vista que a mesma não é responsável pela suposta obrigação tributária imputada pela ilustre autuante, já que as mercadorias foram adquiridas com a documentação exigida para a operação, ou seja, a nota fiscal foi emitida regularmente, conforme se constata através das notas fiscais, em anexo. Por isso, associado a outros destaques, diz que a autuação em destaque deve ser considerada nula por ilegitimidade passiva do contribuinte /autuado, conforme prever o RPAF (art. 18, IV, b), que o descreve.

Sobre a ilegitimidade passiva, em relação às infrações 3 e 4, trás a tona alguns Acórdãos de primeira instância deste Conselho de Fazenda (JJF nº 0051-05/11 e 0070-01-11) em relação a nulidade de infrações por ilegitimidade passiva.

Por todo exposto, requer que este Egrégio Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF decrete a nulidade total do auto de infração em tela, por ser de direito e da mais lídima justiça.

A fiscal autuante em sua informação fiscal a fl. 61 a 62 informa que, na lavratura do auto de infração, foram considerados todos os documentos fiscais e de arrecadação do ICMS apresentados pelo contribuinte, conforme demonstrativos analíticos de débito acostado no Auto de Infração, com cópias fornecidas para o contribuinte às fls. 26 a 30.

Diz que o Autuado foi sujeito à ação fiscal que trata de ICMS - regime especial de fiscalização - responsabilidade por solidariedade na aquisição de álcool etanol hidratado, pela falta de comprovação pelo remetente do combustível, do recolhimento do ICMS normal, do ICMS devido por substituição e da diferença do ICMS calculado a menor pelo remetente. Em algumas aquisições o remetente recolheu parte do ICMS normal.

Por outro lado, destaca o artigo 353 do RICMS/BA aprovado pelo decreto 6.284/97, para dizer onde se encontra o conceito de contribuinte substituto, o que se enquadra nesta autuação. Quanto à alegação do contribuinte de ter comprovado os pagamentos, informa que todo recolhimento apresentado pelo defensor está apensado à este processo às folhas 09, 10, 11, 12, 13, 14, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 25 e 26.

Assim, conclui que, visto e analisado a inconsistência da defesa, sem qualquer elemento que contraria as partes reclamadas, pede pelo julgamento do Auto de Infração totalmente procedente porque é de Justiça.

VOTO

O defendant 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 acobertadas por documentos não exigidos no RICMS, como induz o defendant; 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 estar comercializando mercadorias enquadradas no citado regime.

Por outro lado, em que pese não ter sido argüido pelo defendant, 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 nºs 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 nº 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 nºs 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 nºs 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 débito 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 defendant, 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: *Inspeção 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.

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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 232892.0015/12-3 lavrado contra **SIDNEI DOS SANTOS ALVES** devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto 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.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de abril de 2013.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA