

**A. I. Nº** - 88444.0064/13-0  
**AUTUADO** - COMVEIMA COMÉRCIO DE VEÍCULOS MÁQUINAS E TRATORES LTDA.  
**AUTUANTES** - DERNIVAL BERTOLDO SANTOS e JOSÉ SÍLVIO DE OLIVEIRA PINTO  
**ORIGEM** - IFMT SUL  
**INTERNET** - 14.05.2014

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0071-02/14**

**EMENTA:** ICMS. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. RESPONSABILIDADE POR SOLIDARIEDADE. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL. ICMS NORMAL. A remetente das mercadorias não se encontrava submetida ao Regime Especial de Fiscalização, quando das saídas das mercadorias com destino ao estabelecimento autuado, não sendo possível fazer incidir a regra da solidariedade passiva. Ainda que tenha sobrevivendo a decisão de mérito desfavorável à empresa Arogás Comércio de Combustíveis Ltda, não é possível promover a cobrança do ICMS à autuada, pois no momento da aquisição não havia solidariedade, não lhe sendo possível, portanto, exigir da vendedora que circulasse com um DAE's do imposto quitado. Infração elidida. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 04/10/2013, exige ICMS no valor de R\$76.941,24 em decorrência da seguinte infração:

Infração 01: Deixou, o adquirente, 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, nos meses de junho a novembro de 2012. Valor de R\$76.941,24. Multa proposta de 60% sobre o valor do imposto.

Constam dos autos: TERMO DE INTIMAÇÃO (folha 04); DEMONSTRATIVO DE DÉBITO (folhas 05 e 06); CÓPIAS DE DANFE's (folhas 07 a 20); TERMO DE INTIMAÇÃO PARA PAGAMENTO DO AI E CORRESPONDENTE AR (folhas 24 e 24-A); Impugnação (folhas 26 a 52); informação fiscal (folhas 55 a 60).

A autuada apresenta impugnação às folhas 26 a 52, na qual contesta o presente lançamento, apresentando as razões a seguir.

Relembra que, na descrição dos fatos constante no Auto de Infração, foi relatado que a autuada deixou de recolher a diferença do ICMS devido, tendo em vista da falta de recolhimento pela distribuidora de combustível, substituta tributária da operação, tendo em vista que esta estaria sujeita a Regime Especial de Fiscalização. Continua lembrando que, segundo a autuação, em decorrência dessa inclusão da distribuidora no Regime Especial de Fiscalização, o adquirente, no caso a Autuada, seria responsável solidária pelo pagamento do imposto.

Alega, no entanto, que não há que se falar em responsabilidade solidária da autuada, uma vez que a distribuidora que lhe vendeu os combustíveis não estava enquadrada no referido Regime Especial de Fiscalização, ao contrário do que aponta o auto de infração.

Alega que a Arogás Comércio de Combustíveis Ltda estava excluída do referido Regime Especial à época das compras realizadas, por força da decisão judicial proferida no Mandado de Segurança nº 0341915-21.2012.8.05.0001, em 24/05/2013, cuja cópia acosta ao presente processo.

Informa que a decisão judicial referida concedeu a liminar para determinar a suspensão dos efeitos do Comunicado SAT nº 001/2012, excluindo a distribuidora do regime especial de fiscalização e pagamento referente ao ICMS, para que não sofra quaisquer atos que resultem na aplicação do regime especial, elencadas no art. 47 da Lei nº 7.014/96-BA.

Transcreve o teor do art. 6º, XVI, da Lei nº 7.014/96, para, em seguida, concluir que os lançamentos do auto de infração nº. 269276.0014/13-3 devem ser julgados improcedentes, pois se refere a fatos geradores ocorridos no período em que a distribuidora estava excluída do Regime Especial de Fiscalização (30/09/2012 a 30/11/2012), por força da decisão liminar concedida desde 24/05/2012.

Protesta, assim, pela improcedência do Auto de Infração, ao argumento de que a autuada não é responsável solidária pelo recolhimento do ICMS, seja integral, seja da diferença, ou retido, tendo em vista que, a distribuidora da qual adquiriu os combustíveis, à época dos fatos geradores não estava sujeita ao mencionado Regime Especial de Fiscalização, por força de ordem judicial, reconhecida pela SEFAZ/BA.

Não obstante o quanto afirmado no tópico anterior, registra que, caso a responsabilidade solidária seja efetivamente mantida, o que não espera, a impugnante possui então direito a créditos de ICMS, os quais foram ignorados pela autuação.

Alega que o Fisco estadual está cobrando da impugnante o valor total referente ao ICMS supostamente devido, sem abater os créditos fiscais do ICMS que já foram pagos nas operações anteriores. Explica que, quando da aquisição da mercadoria pela distribuidora de combustíveis, ela fazia jus ao crédito relativo às operações anteriores, incluindo, aqui, o tributo recolhido na própria operação de venda da Usina para a Distribuidora.

Ora, raciocina, se a Autuada está sendo responsabilizada, solidariamente, por um débito de terceiro, ela também faz jus aos créditos fiscais a que este tem direito. Se a distribuidora tem créditos fiscais não considerados, a Impugnante tem direito de vê-los abatidos do suposto débito. Tal procedimento, assevera, está amparado pelo princípio da não-cumulatividade do ICMS, e o direito a não-cumulatividade está previsto na Constituição Federal (art. 155, § 2º, I), bem como nos artigos 28 e 29 da Lei Estadual do ICMS (7.014/96), além do artigo 114 do RICMS/BA, cujos textos, todos transcreve.

Ressalta que, ainda que fosse o caso de responsabilidade solidária, o que não é, deveria a autuação ter considerado o valor referente ao creditamento do ICMS em favor da Impugnante para que fosse calculado o tributo supostamente devido (encontro débitos-créditos), o que não foi feito.

Ademais, caso se entenda pela manutenção da autuação, o que igualmente não se espera, requer seja afastada a aplicação de multa e dos juros, uma vez que em nenhum momento a Impugnante agiu de má-fé nem praticou qualquer infração que merecesse ser penalizada, à luz do art. 159, §1º, inciso II e/ou III do RPAF, cujo texto transcreve:

Diante do exposto, requer que o Auto de Infração seja julgado improcedente, diante da ausência de responsabilidade solidária da Autuada.

Subsidiariamente, caso se entenda pela existência de responsabilidade solidária, o que não se crê, requer que seja considerado o creditamento referente ao ICMS que acompanhou todo o processo de circulação da mercadoria, desde o momento de sua entrada no território baiano, até a sua aquisição pelo posto de combustível.

Requer, também, caso seja mantida a infração, o afastamento da aplicação de multa e juros, à luz do quanto dito no tópico anterior.

Termos em que pede deferimento.

Os autuante prestam informação fiscal às folhas 55 a 60, tecendo as considerações a seguir.

Afirmam que, em que pese o farto arrazoado da defendente, este não traz argumento fático ou jurídico apto a afastar a exigência fiscal. Busca socorro a defendente, segundo os autuantes, na alegação de que estaria a remetente amparada por liminar em mandado de segurança no processo 0341915-21.2012.8.05.0001, que a seu ver a excluiria do regime especial de fiscalização e por consequência afastaria a responsabilidade solidária da defendente. Declaram ter conhecimento da concessão da liminar em mandado de segurança impetrado pela remetente, suspendendo os efeitos do comunicado SAT 001/2012.

Admitem que a concessão de medida liminar em mandado de segurança é uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, com supedâneo no artigo 151, inciso IV do Código Tributário Nacional. Dessa maneira, raciocinam, a concessão de medida liminar na ação mandamental impede a atuação Estatal quanto à cobrança do crédito tributário. O Estado-Fisco fica compelido à inexigibilidade do crédito tributário, pois a decisão concessiva de medida liminar cria uma verdadeira proteção para o contribuinte, uma vez que enquanto perdurar essa tutela preventiva, o Fisco encontrar-se-á obstado, não podendo praticar nenhum ato para exigir do contribuinte o pagamento da exação. Portanto, a suspensão da exigibilidade impede a ação Estatal, criando verdadeiras amarras que atravancam a atuação do Estado, reconhecem. Embasando esse entendimento, citam a doutrina de Eduardo Arruda Alvim.

Alegam, entretanto, que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (que resulta no impedimento da atuação do Estado quanto à cobrança do crédito tributário) só ocorre enquanto a medida liminar produzir efeitos. Advogam não haver dúvida em se afirmar que a medida liminar no mandado de segurança possui características de medida cautelar, a tutela preventiva na via mandamental pode ser cassada no curso do processo ou ainda com a sentença denegatória da segurança. Com a revogação da liminar, defendem que o Estado retoma o seu direito de proceder a cobrança do crédito tributário, voltando este, portanto, a ser exigível.

Informam que foi exatamente isso que ocorreu, quando do julgamento do mérito do mandado de segurança 0341915-21.2012.8.05.0001 que dava guarida à suspensão do regime especial de fiscalização, pois o poder judiciário, em 23 de janeiro de 2013, não só denegou a segurança, como expressamente revogou a liminar concedida como se pode observar da parte final da sentença, trecho que transcrevem à folha 58.

Transcrevem a Súmula 405 do Supremo Tribunal Federal, para defender a idéia de que uma vez denegada a segurança, fica sem efeito a liminar, retroagindo os efeitos da decisão contrária.

Diante disso, entendem que as coisas retornam ao chamado “*status quo ante*”, ou seja, mais claramente, as coisas retornam ao seu estado anterior. Advogam que não seria exagerado afirmar que é como se a liminar anteriormente concedida nunca tivesse existido.

Alegam que a cessação dos efeitos da liminar e o conseqüente retorno das coisas ao estado anterior já é muito bem assentado tanto na doutrina, quanto na jurisprudência. Assim, em respeito a verticalização das decisões, todo o Judiciário decide de forma unânime no sentido de que retroagem os efeitos da decisão contrária. Concluem, pois, que a revogação da tutela, na sentença, importa retorno imediato ao *status quo* anterior (efeito *ex tunc*).

Asseveram, portanto, não restarem dúvidas quanto ao retorno do direito de ação do Estado, do direito de poder exigir novamente o crédito tributário, haja vista que não mais está o contribuinte resguardado por decisão judicial. Assim, raciocinam, ao adquirir mercadorias (AEHC) de contribuinte amparado por liminar em mandado de segurança, o defendente assumiu o risco de ver exigido no caso de denegação da medida, como agora está sendo, o crédito tributário decorrente da operação que lhe colocava como responsável tributário.

Justificam o ponto de vista assumido, alegando que é lícito concluir que a aquisição das mercadorias sem o recolhimento do imposto devido trouxe ao defendente uma vantagem

mercadológica, pela qual, ele assumiu o risco de que eventualmente, quando do julgamento do mérito, a decisão fosse desfavorável ao remetente, fazendo com que a responsabilidade tributária incidente sobre a operação recaísse sob sua responsabilidade, ao teor do disposto no art. 6º, inciso XVI da Lei nº 7.014/96. O crédito tributário aqui exigido, garantem, é decorrente da aquisição de combustível por posto revendedor varejista junto a fornecedor sujeito ao Regime Especial de Fiscalização que está previsto o artigo 47, inciso I da Lei nº 7.014/96, cujo texto transcrevem.

Já quanto à responsabilidade da autuada, ensinam que advêm da aplicação do disposto art. 6º, inciso XVI da Lei nº 7.014/96, cujo texto também transcrevem.

Assim, concluem que ao adquirir as mercadorias de contribuinte sob regime especial de fiscalização, sem a exigência do DAE de pagamento do ICMS incidente sobre a operação, o defendente atrai para si a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido, não havendo que se falar em tributação incidente no preço. Defendem tratar-se 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. Reproduz o texto do artigo 124 do CTN em apoio à sua tese.

Informa que 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. Acrescentam que o Auto de Infração questiona unicamente a falta de pagamento do imposto devido nas operações, que deveriam estar comprovados mediante DAE anexo às notas fiscais, único meio capaz de elidir a responsabilidade solidária.

Contrapõem-se à impugnação, alegando que não encontra guarida o argumento da falta de respeito ao princípio da não cumulatividade, pois na realidade o que se pretendeu com a instituição do regime especial de fiscalização, é que o fornecedor do produto, no caso as distribuidoras, comprovem o recolhimento do imposto da operação, que em tese estaria lançado no livro fiscal próprio, em atendimento a uma sistemática de recolhimento diferenciada e transitória. Desta forma, entendem que as compensações relacionadas ao princípio da não-cumulatividade foram efetivadas sem nenhuma incursão contra o citado princípio. Reitera que o que se está cobrando na autuação são valores de ICMS normal destacados na Nota Fiscal e, por conseguinte Lançados no livro fiscal devido, porém não recolhido ou recolhido a menor pelo fornecedor da mercadoria.

Leciona que, somente por força do disposto no art. 6º, inciso XVI da Lei nº 7.014/96, transferiu-se a responsabilidade pelo pagamento do ICMS normal não recolhido ou recolhido 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.

Quanto à multa aplicada, afirma não haver dúvidas de que esta foi corretamente capitulada no auto de infração, sendo o dispositivo aplicável à espécie. Em relação à alegação de que esta teria caráter confiscatório, afirmam que o percentual foi o estipulado em Lei, que se encontra em plena vigência, não sendo esta instância o fórum próprio para a discussão da sua validade.

Isto posto, rechaçadas todas as alegações defensivas, requer que seja o presente PAF julgado PROCEDENTE.

Esse é o relatório.

## VOTO

Constatando que o autuante descreveu detalhadamente os fatos objetos do presente lançamento de ofício, tendo apresentado um demonstrativo de débito anexo à peça inaugural, no qual relaciona todos os documentos fiscais que acobertaram as operações em foco, minuciando o valor de cada uma das aquisições, e a base de cálculo utilizada, além do imposto devido apurado, o normal e o relativo à substituição tributária.

Desincumbiu-se, portanto, do seu ônus probatório naquilo que se refere aos elementos reveladores da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

A autuada não negou a ocorrência dos fatos descritos no presente auto de infração, pelo contrário, admitiu-os, tendo, contudo, negado o caráter ilícito da conduta a ela atribuída. Em apoio ao seu ponto de vista, anexa ao processo cópia da decisão liminar, exarada pelo Juiz da 2ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador, datada de 23/05/2012, mediante a qual foi expedida a ordem para que a administração fazendária suspendesse os efeitos do Comunicado SAT e, por conseguinte, excluísse a impetrante do Regime Especial de Fiscalização, conforme folhas 49 a 51 do presente processo.

Alega, portanto, a existência de um fato impeditivo do direito de o fisco lançar, traduzido em uma medida liminar, suspendendo os efeitos do Comunicado SAT nº 001/2012, decisão judicial esta que legitimaria a conduta autuada.

Na sua informação fiscal, o autuante admite conhecer a liminar expedida, informando que o lançamento somente foi efetivado porque a decisão judicial referida foi, posteriormente, revogada, com a sobrevinda da decisão de mérito que denegou a segurança, conforme trecho de sua informação fiscal à folhas 57 e 58, que abaixo reproduzo.

“De fato, temos conhecimentos da concessão da liminar em mandado de segurança impetrado pela remetente, suspendendo os efeitos do comunicado SAT 001/2012.

...

Entretanto, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que acarreta no impedimento da atuação do Estado quanto à cobrança do crédito tributário, só ocorre enquanto a medida liminar produzir efeitos.

...

Eméritos Julgadores, foi exatamente isso que ocorreu, quando do julgamento do mérito do mandado de segurança 0341915-21.2012.8.05.0001 que dava guarida à suspensão do regime especial de fiscalização, em 23 de janeiro de 2013 o judiciário, não só denegou a segurança, como expressamente revogou a liminar concedida como se pode observar da parte final da sentença ...”

Assim, entendeu que era possível expedir a intimação para apresentação dos DAE's e, posteriormente, efetuar a cobrança do imposto devido pela operação.

Examinando os autos é possível constatar que as operações ocorreram ao longo dos meses de junho a novembro de 2012 (folhas 07 a 20), após, portanto, a expedição da liminar pelo poder judiciário, a qual data de 23/05/2012, conforme folha 51.

Partindo do pressuposto de que a ordem judicial exarada deve ser cumprida, consultemos o teor da liminar expedida, nos termos em que foi emitida, às folhas 50 e 51:

“... CONCEDO A LIMINAR pleiteada, para determinar que a impetrada suspenda os efeitos do Comunicado SAT nº 001/2012, para excluir a impetrante do regime especial de fiscalização e pagamento referente ao ICMS, retornando ao seu *status quo ante*, bem como que se abstenha de praticar quaisquer atos que resultem no enquadramento da impetrante em outras hipóteses que resultem na aplicação do regime especial elencadas no art. 47 da Lei nº 7.014/96-BA.”

Em sendo estes os termos da decisão judicial, é forçoso concluir que não era possível aplicar a norma contida no inciso XVI do art. 6º da Lei 7.014/96 às operações autuadas, pois um dos pressupostos da incidência da sujeição passiva por solidariedade é de que o remetente estivesse sujeito ao Regime Especial de Fiscalização, no momento da saída da mercadoria, conforme se depreende do texto abaixo reproduzido.

“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. (grifos acrescido)”

Ora, como se pode concluir pela leitura do inciso citado, em cotejamento com a decisão judicial exarada, a remetente das mercadorias não se encontrava submetida ao Regime Especial de Fiscalização, quando das saídas das mercadorias com destino ao estabelecimento autuado, não sendo possível fazer incidir a regra da solidariedade passiva.

Ainda que tenha sobrevivido a decisão de mérito desfavorável à empresa Arogás Comércio de Combustíveis Ltda, não é possível promover a cobrança do ICMS à autuada, pois no momento da aquisição não havia solidariedade, não lhe sendo possível, portanto, exigir da vendedora que circulasse com um DAE do imposto quitado.

Assim, mesmo sobrevivendo decisão contrária, não é o caso de fazer retroagir os seus efeitos, sendo mesmo essa uma exceção à Súmula 405 do STF, cujo enunciado vai a seguir.

“Denegado o mandado de segurança pela sentença, ou no julgamento do agravo, dela interposto, fica sem efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da decisão contrária.”

Não é o caso de aplicação do enunciado supra pelo simples motivo de que a norma contida no inciso XVI do art. 6º da Lei 7.014/96 possui caráter temporário, já que o aspecto temporal é nuclear na norma, elemento fático que a decisão judicial não tem o condão de restabelecer.

Assim, não estando o remetente sujeito ao regime especial de fiscalização, no exato momento da saída das mercadorias, não há como responsabilizá-lo à luz da norma estadual baiana. A impossibilidade de incidência da norma estadual que institui a solidariedade exclui, igualmente, como acima demonstrado, a possibilidade de que venha a ser imposta à autuada qualquer sanção.

Ora, constatado que o comportamento da empresa foi cancelado por decisão judicial, não era possível, à autoridade fiscal, cobrar-lhe o ICMS, levando a termo o lançamento de ofício, mesmo depois de cassada a medida liminar referida, já que os seus efeitos no tempo se consumaram de forma irretratável.

Diante do exposto, voto pela **IMPROCEDÊNCIA** do presente auto de infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **88444.0064/13-0**, lavrado contra **COMVEIMA COMÉRCIO DE VEÍCULOS MÁQUINAS E TRATORES LTDA.**

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de abril de 2014.

FERNANDO ANTONIO BRITO ARAÚJO - PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR

ANTONIO CÉSAR DANTAS OLIVEIRA - JULGADOR