

**A. I. N°** - 278937.1003/14-5  
**AUTUADO** - PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A  
**AUTUANTES** - WILDE RABELO DIAS FILHO  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 26.11.2015

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0201-05/15

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. MUDANÇA DO FULCRO DA AUTUAÇÃO NA FASE DE INFORMAÇÃO. Alteração da acusação fiscal de responsabilidade supletiva para responsabilidade solidária. Não atendimento dos pressupostos legais. Duplo erro da autoridade fiscal: equívoco no enquadramento legal e na descrição fática da infração. Vício insanável. Representação à autoridade fiscal competente para que avalie a possibilidade de renovação da ação fiscal a salvo das falhas apontadas. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 30/09/2014, para exigir ICMS, no valor de R\$ 119.868,67, acrescido da multa de 60%, em razão do cometimento da seguinte infração:

*"Deixou de proceder o recolhimento do ICMS, devido em razão de responsabilidade supletiva, referente às aquisições de outra unidade da Federação, de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária em virtude de Convênio ou Protocolo, não tendo sido feita a retenção, após esgotados todos os meios de cobrança do contribuinte substituto interestadual".* Ocorrência verificada nos meses de jan, fev, mar, abr, mai, jul, ago, set e dez do exercício de 2011.

Serviu de lastro para a lavratura do Auto de Infração o Demonstrativo acostado a fl. 5 e cópias das notas fiscais (docs. fls. 6 a 22), que se referem a aquisição de aditivos para gasolina e diesel e soluções anti-congelantes, mercadorias enquadradas no regime da ST por força do Convênio ICMS 110/07.

O contribuinte foi notificado do A.I, em 13/10/14 e ingressou com defesa administrativa em 19/11/14, conforme petição juntada às fls. 25 a 38 do presente PAF, subscrita por advogados com procuração nos autos e respectivos substabelecimentos (doc. fls. 39/41).

Na peça defensiva o contribuinte, através de seus patronos, argumenta que, o Estado da Bahia exige ICMS devido por substituição tributária contra a Impugnante em relação a aquisições de mercadorias, com origem em outras unidades federativas, se valendo das disposições do art. 125, § 1º, combinado com art. 372, § 3º, III, todos do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 – RICMS/BA, conforme transcrito abaixo:

*Art. 125 - O imposto será recolhido por antecipação, pelo próprio contribuinte ou pelo responsável solidário:*

*§ 1º - Nas aquisições, de outra unidade da Federação, de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação em virtude de convênio ou protocolo, não tendo sido feita a retenção do imposto pelo remetente e não sendo possível, por qualquer motivo, a sua cobrança do sujeito passivo por substituição na forma da alínea "b" do inciso II, poderá ser emitida Notificação Fiscal em nome do destinatário, no sentido de efetuar o recolhimento espontâneo do imposto, na forma, prazo e condições estabelecidas no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, sendo que:*

*(...)*

*Art. 372 - Nas aquisições interestaduais efetuadas por contribuintes deste Estado, havendo*

*convênio ou protocolo que preveja a substituição tributária entre a Bahia e a unidade federada de procedência das mercadorias, relativamente à espécie de mercadorias adquiridas:*

*(...)*

*§ 3º - Nas operações interestaduais com mercadorias sujeitas a substituição tributária por força de convênio ou protocolo, a responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição não exclui a responsabilidade supletiva do contribuinte substituído, observado o seguinte:*

*(...)*

*III - sempre que, esgotadas todas as possibilidades de exigência do imposto do sujeito passivo por substituição, essa cobrança se tornar impossível, adotar-se-ão as providências previstas no § 1º do art. 125.*

Enfatiza que o Auto de Infração compreende instrumento de cobrança pela Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia com vistas a suprir suposta omissão relativa a recolhimentos não efetuados pelos contribuintes legalmente obrigados, no caso, os remetentes das mercadorias, pretendendo se atribuir responsabilidade supletiva à Impugnante com relação ao imposto devido por substituição tributária pelos remetentes daquelas mercadorias.

Todavia, sustenta, nas razões de mérito, que a responsabilização, tal como pretende a Fiscalização, é procedimento absolutamente ilegal, mormente em relação às normas que disciplinam a cobrança do imposto por responsabilidade supletiva.

Inicialmente discorreu que as mercadorias envolvidas nas operações estão na substituição tributária por conta das normas constantes da Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 110/2007 - cláusula 1ª, § 1º, i, "a", "in verbis":

*“Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a seguir relacionados, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM -, situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário:*

*§ 1º O disposto nesta cláusula também se aplica:*

*I - às operações realizadas com os produtos a seguir relacionados, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM -, ainda que não derivados de petróleo, todos para uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos:*

*Nova redação dada à alínea a, do inciso I, do §1º da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 68/12, efeitos a partir de 27.06.12.*

*a) preparações antidetonantes, inibidores de oxidação, aditivos peptizantes, beneficiadores de viscosidade, aditivos anticorrosivos e outros aditivos preparados, para óleos minerais (incluindo a gasolina) ou para outros líquidos utilizados para os mesmos fins que os óleos minerais, 3811;*

*Redação original, efeitos até 26.06.12.*

*a) preparações antidetonantes, inibidores de oxidação, aditivos peptizantes, beneficiadores de viscosidade, aditivos anticorrosivos e outros aditivos preparados, para óleos minerais (incluindo a gasolina) ou para outros líquidos utilizados para os mesmos fins que os óleos minerais, 3811;*

Pontuou que o Fisco reclama ICMS devido por substituição tributária na forma prevista pelo referido Convênio contra a Impugnante, que não é obrigada legalmente, buscando supedâneo nas disposições dos artigos 125 e 372, do RICMS/BA, concernentes à responsabilização supletiva. Ressaltou, entretanto, que a Fiscalização não observou as disposições concernentes ao procedimento de imputação de responsabilidade supletiva, referidas pelo RICMS/BA.

**De acordo com o RICMS/BA para que se cobre do destinatário das mercadorias o imposto correspondente às operações submetidas ao regime da ST, o lançamento de ofício só seria**

**possível após se esgotarem as tentativas de cobrança contra o sujeito passivo por substituição tributária, no caso o remente das mercadorias objeto das respectivas operações, contribuinte substituto tributário legal, conforme previsão contida no art. 125, § 1º, da norma regulamentar:**

*“Art. 125 (...)*

*§ 1º - Nas aquisições, de outra unidade da Federação, de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação em virtude de convênio ou protocolo, não tendo sido feita a retenção do imposto pelo remetente e não sendo possível, por qualquer motivo, a sua cobrança do sujeito passivo por substituição na forma da alínea "b" do inciso II, poderá ser emitida Notificação Fiscal em nome do destinatário, no sentido de efetuar o recolhimento espontâneo do imposto, na forma, prazo e condições estabelecidas no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, sendo que:*

*I - só deverá ser adotado este procedimento após esgotadas todas as possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição, circunstância esta que deverá ser declarada ou demonstrada formalmente:*

*a) pela Procuradoria da Fazenda, no processo originário, quando se tratar de matéria afeta ao Poder Judiciário;*

*b) pelo Auditor Fiscal, nos demais casos;*

*II - a atribuição da responsabilidade supletiva ao contribuinte substituído, de que cuida este parágrafo, implica a desistência, por parte da fazenda pública estadual, da cobrança do imposto do sujeito passivo por substituição;*

*III - iniciado o procedimento fiscal, o Auditor Fiscal anexará o processo originário à Notificação Fiscal, a menos que o mesmo tenha sido incorporado fisicamente ao processo judicial ou requisitado por autoridade do Poder Judiciário ou do Poder Legislativo.*

Em relação ao caso concreto, disse que não foram observadas as prescrições legalmente estabelecidas com relação a vários aspectos envolvidos, entre eles:

- a) Não houve envio de notificação à Impugnante para que recolhesse o valor do imposto espontaneamente e isoladamente, mas somente em relação ao próprio Auto de Infração, ainda que a mesma não tivesse cometido infração correlata, tendo em vista que não foi previamente notificada a recolher o imposto. Conseqüentemente, não lhe poderia ser imputada multa (pois não cometeu infração, que somente poderia ser caracterizada pelo não atendimento de notificação) e nem encargos moratórios (pois não incorreu em mora);
- b) Ao valor do imposto, são agregados acréscimos moratórios e multa, correspondente a 60% do imposto, ao passo que a regra que determina a cobrança não prevê que tais encargos sejam agregados;
- c) Ainda que houvesse intimação no sentido de a Impugnante recolher espontaneamente o imposto, não há qualquer indício, muito menos comprovação dirigida à Impugnante, de que foram esgotadas as possibilidades de cobrança contra o contribuinte legalmente obrigado ao pagamento do imposto ora exigido. Não houve juntada de intimação sobre lavratura de Auto de Infração contra o contribuinte remetente das mercadorias, nem sobre inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa, ajuizamento de execução fiscal, citação do contribuinte e demais tramitações processuais perante o Poder Judiciário. Há aí, flagrante desrespeito ao devido processo legal, previsto pelo art. 5º, inciso LIV, da Constituição Federal.

Destacou ainda que de acordo com o inciso I do art. 372 do RICMS/BA, de 1997, é determinado que, caso não houvesse retenção do imposto, deveria o ICMS ser exigido do remetente quando a mercadoria chegasse ao Estado da Bahia, conforme art. 372, I, a seguir transcrito:

*“Art. 372 –*

*(...)*

*I - se o imposto não for retido ou recolhido antecipadamente, o tributo será exigido na fronteira, atribuindo-se a responsabilidade ao remetente (art. 125, II, "b");*

*(...)*

Em relação a esse procedimento disse que não foi dirigido à Impugnante qualquer comprovação de lavratura de termo de apreensão ou semelhante instrumento.

Questionou, então, por que a Fiscalização, não se dirigiu previamente ao contribuinte legalmente obrigado ao recolhimento do imposto, já que o RICMS/BA determina tal procedimento. Declarou que a única resposta que parece plausível seria que o fisco teria achado ser mais fácil se exigir o tributo da Impugnante do que do contribuinte legalmente obrigado.

Formulou outro questionamento: como poderia a Impugnante ter deixado de proceder a recolhimento se, previamente à lavratura do Auto de Infração (que somente é justificado em função de infração cometida pelo contribuinte), a mesma não foi regularmente notificada a recolher espontaneamente o imposto?

Entende que se não houve qualquer descumprimento de obrigação, não houve infração e não poderia lhe ser lavrado contra si Auto Infração. Que no caso concreto sequer foram esgotadas todas as formas possíveis de cobrança do tributo pelo Fisco, administrativa e judicial, pelo Estado. Só assim poderia então, o fisco, em um primeiro momento, notificar a Impugnante a recolher o imposto espontaneamente. Por outro lado, somente diante de um eventual não atendimento a uma correspondente notificação é que se caracterizaria uma infração, ensejando então o direito à Fiscalização de lavrar semelhante Auto de Infração.

Sustenta a defesa, por fim, que Fiscalização não obedeceu ao devido processo legal, concernente à constituição do crédito tributário impugnado e que também não poderia agregar ao valor lançado valores devidos a título de multa e de encargos moratórios, havendo um flagrante vício material na constituição do crédito tributário impugnado, sendo imperioso que o mesmo seja desconstituído.

Invocou a aplicação ao caso dos princípios da verdade material e da autotutela administrativa, fazendo citações doutrinárias.

Finalizou a peça de defesa formulando pedido pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Foi prestada informação fiscal, juntada às fls. 53 a 55 do PAF. Após fazer uma síntese das alegações defensivas, o autuante declarou não haver razões para se acolher as teses da impugnante. Mencionou que as disposições do § 1º, do art. 125 do RICMS/97, foi revogada pela Alteração nº 139 (dec. nº 12.444/10), com efeitos a partir de 27/10/10, passando a vigor sobre a matéria o inc. XV, que foi acrescentado ao "caput" do art. 6º, da Lei nº 7.014/96, pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, DOE de 31/03/10, com efeitos a partir de 31/03/10. O referido dispositivo legal trata da responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, quando o remetente de mercadorias enquadradas no regime da ST, por força de Convênio ou Protocolo, não possuir inscrição estadual ativa como substituto tributário na unidade federada de destino dos produtos.

Transcreveu, na peça informativa, o dispositivo legal mencionado, afirmando que houve equívoco no enquadramento feito no Auto de Infração, sendo citado o art. 125, § 1º, do RICMS, quando deveria constar o art. 6º, inc. XV, da Lei nº 7.014/96. Entende que este erro não implica em nulidade do auto de infração, invocando aplicação ao caso do art. 19, do RPAF/99, que prescreve que a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando em nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos fique evidente o enquadramento legal.

Disse ainda o autuante que na informação fiscal foram aduzidos fatos novos, razão pela qual solicitou que fosse dada ciência ao autuado dessa peça para que o mesmo apresentasse nova defesa, caso assim desejasse.

Concluiu, formalizando pedido pela total procedência do Auto de Infração.

## VOTO

Conforme se pode verificar do descritivo da infração constante da peça acusatória do processo, foi imputado ao contribuinte a seguinte ocorrência: "*Deixou de proceder o recolhimento do ICMS,*

devido em razão de responsabilidade supletiva, referente às aquisições de outra unidade da Federação, de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária em virtude de Convênio ou Protocolo, não tendo sido feita a retenção, após esgotados todos os meios de cobrança do contribuinte substituto interestadual". Enquadramento legal: art. 125, § 1º c/c o art. 372, § 3º, inc. III, do RICMS/97, aprovado pelo Dec. nº 7.014/96.

Os referidos dispositivos regulamentares apresentam o seguinte teor:

*Art. 125 - O imposto será recolhido por antecipação, pelo próprio contribuinte ou pelo responsável solidário:*

*§ 1º - Nas aquisições, de outra unidade da Federação, de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação em virtude de convênio ou protocolo, não tendo sido feita a retenção do imposto pelo remetente e não sendo possível, por qualquer motivo, a sua cobrança do sujeito passivo por substituição na forma da alínea "b" do inciso II, poderá ser emitida Notificação Fiscal em nome do destinatário, no sentido de efetuar o recolhimento espontâneo do imposto, na forma, prazo e condições estabelecidas no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, sendo que:*

(...)

*Art. 372 - Nas aquisições interestaduais efetuadas por contribuintes deste Estado, havendo convênio ou protocolo que preveja a substituição tributária entre a Bahia e a unidade federada de procedência das mercadorias, relativamente à espécie de mercadorias adquiridas:*

(...)

*§ 3º - Nas operações interestaduais com mercadorias sujeitas a substituição tributária por força de convênio ou protocolo, a responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição não exclui a responsabilidade supletiva do contribuinte substituído, observado o seguinte:*

(...)

*III - sempre que, esgotadas todas as possibilidades de exigência do imposto do sujeito passivo por substituição, essa cobrança se tornar impossível, adotar-se-ão as providências previstas no § 1º do art. 125.*

Na fase de informação fiscal o autuante aponta erro de enquadramento legal, afirmando que a responsabilidade do contribuinte autuado não é a de natureza supletiva, mas a solidária, prevista no art. 6º, inc. XV, da Lei nº 7.014/96, introduzida no ordenamento através da Lei alteradora nº 11.899/10, efeitos a partir de 31/03/10, conforme redação abaixo:

*Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:*

(...)

*XV - o contribuinte destinatário de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, em virtude de convênio ou protocolo, oriundas de outra unidade da Federação, quando o remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário.*

Pede que o contribuinte seja notificado acerca desse novo enquadramento para que possa apresentar, se assim desejar, nova peça impugnatória no processo.

Verifico, todavia, que os dispositivos em que se fundamentou a autuação originária e aqueles propostos pelo autuante para a correção da peça acusatória, não são equivalentes. Tratam de situações distintas. Os que serviram de lastro normativo para o lançamento estão relacionados à responsabilidade supletiva, que somente ocorre quando se esgotam todos os meios de cobrança do contribuinte substituto legal, devendo ainda o contribuinte substituído ser notificado antes de qualquer cobrança coercitiva.

Já a obrigação solidária, prevista no art. 6º da lei do ICMS, nasce no mesmo momento da ocorrência do fato gerador, podendo o fisco exigir o tributo de quaisquer uns dos co-obrigados, ou de ambos, concomitantemente.

Em decorrência, as descrições fáticas a serem lançadas no A.I., são também distintas. No caso concreto, não se está somente aduzindo fatos novos, mas alterando-se o fulcro da autuação.

Muda-se a exigência fiscal de responsabilidade supletiva, que tem pressupostos específicos, acima mencionados, para a responsabilidade solidária, que se fundamenta na coexistência da obrigação tributária de todos os contribuintes envolvidos na operação: o contribuinte remetente e o contribuinte destinatário da mercadoria enquadrada no regime da S.T. podem ser autuados, desde que o remetente não tenha inscrição ativa no Estado de localização do substituído.

Em suma: houve no caso em exame duplo erro da autoridade fiscal - equívoco no enquadramento legal e na descrição fática da infração.

Padece, portanto, o lançamento de ofício de vício insanável, razão pela qual julgo NULO o Auto de Infração em lide, com fundamento nas disposições do art. 18, incisos II e IV "a", do RPAF/99, recomendando que o órgão de fiscalização de origem do processo avalie a possibilidade de renovar o procedimento fiscal a salvo das falhas acima apontadas.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **278937.1003/14-5**, lavrado contra **PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A**.

Esta Junta recorre da presente Decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, "a", do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11.

Sala de sessões do CONSEF, 05 de novembro de 2015.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

TOLSTOI SEARA NOLASCO - RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR