

A. I. N.º - 279462.0003/08-5
AUTUADO - ATACADÃO DISTRIBUIÇÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.
AUTUANTES - VLADIMIR MIRANDA MORGADO e NILDA BARRETO DE SANTANA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 21.10.2009

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0323-02/09

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DO ESTABELECIMENTO ATACADISTA. **a)** FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente. Ficou demonstrado o recolhimento de parte do imposto devido. Infrações de 1 a 8, parcialmente caracterizadas; **b)** IMPOSTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO. A infração 09 foi caracterizada, tendo em vista não haver modificação quanto aos valores constantes da planilha de apuração, à fl. 237 dos autos, uma vez que não foram trazidos aos autos elementos para tanto. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Através do presente Auto de Infração, lavrado em 10/12/2008, foram imputadas ao sujeito passivo as infrações que seguem:

Infração 01 – deixou de proceder à retenção do ICMS e consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizado no Estado da Bahia, combustíveis e lubrificantes, convenio 105/92 e 03/99. ICMS no valor de R\$14.147,77, multa de 60%;

Infração 02 – deixou de proceder à retenção do ICMS e consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizado no Estado da Bahia, tintas e vernizes, convenio 74/94. ICMS no valor de R\$ 4.020,36, multa de 60%;

Infração 03 - deixou de proceder à retenção do ICMS e consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizado no Estado da Bahia, pneumáticos, câmaras de ar e protetores, convenio 85/93. ICMS no valor de R\$ 954,49, multa de 60%;

Infração 04 - deixou de proceder à retenção do ICMS e consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizado no Estado da Bahia, cervejas, refrigerantes, chope, água e gelo, Protocolo 11/91. ICMS no valor de R\$111.163,98, multa de 60%;

Infração 05 - deixou de proceder à retenção do ICMS e consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para

contribuintes localizado no Estado da Bahia, lâminas de barbear e isqueiros, Protocolo 16/85. ICMS no valor de R\$ 61.844,53, multa de 60%;

Infração 06 - deixou de proceder à retenção do ICMS e consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizado no Estado da Bahia, lâmpadas elétricas, protocolo 17/85. ICMS no valor de R\$ 78.400,36, multa de 60%;

Infração 07 - deixou de proceder à retenção do ICMS e consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, pilha e bateria elétrica, Protocolo 18/85. ICMS no valor de R\$ 119.622,12, multa de 60%;

Infração 08 - deixou de proceder à retenção do ICMS e consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, açúcar de cana, Protocolo 21/91. ICMS no valor de R\$20.807,15, multa de 60%;

Infração 09 - deixou de recolher o ICMS substituição tributária em suas notas fiscais de saídas e/ou o recolheu a menos. ICMS no valor de R\$ 3.377,44, multa de 60%.

O autuado, às fls. 280 a 309 dos autos, apresenta a impugnação argumentando, preliminarmente, que, com base no § 4º do art. 150 do CTN, se a contagem do prazo quinquenal para a caducidade é a partir do fato gerador, como a notificação do lançamento constante do Auto de Infração inicial foi feita em 18/12/2008 (doc. 1, anexo), segue-se que o Fisco decaiu do direito de lançar o imposto em relação ao exercício de 2003. E isto porque, se algum tributo fosse devido, o que não ocorre, já se teria esgotado o quinquênio dentro do qual o ICMS de 2003 poderia ser exigido.

Entende que não é aplicável o art. 173 do CTN. Assim, aguarda a exclusão de todo o imposto anterior a 17/12/2003, que não mais pode ser reclamado por força da caducidade do direito de lançar.

Argui nulidade, pois cada uma das imputações nele consignadas não foi citado um único dispositivo da legislação baiana que pudesse ter sido desatendido pelo Supte, por isso que o enquadramento legal da infringência está restrito à menção a Convênios e Protocolos do ICM e do ICMS.

Complementa que os Convênios e Protocolos não criam direitos e obrigações para os contribuintes, posto que, como bem remarcado por Baleeiro, são "arranjos administrativos", objetivando, entre outros desígnios, a uniformização de regras a serem observadas pelos Estados na elaboração dos diplomas legais pertinentes ao ICMS, apenas para ficar na particularidade tratada nestes autos. Não vinculam os contribuintes, mas apenas as unidades da Federação que os tenham firmado. O que obriga o contribuinte é a legislação que decorra dos Convênios e Protocolos depois de terem sido eles devidamente referendados pela Assembléia Legislativa de cada Estado conveniente. Reproduz texto doutrinário de Alberto Xavier sobre eficácia plena da ratificação pelo Poder legislativo.

Considera ter havido ilegitimidade passiva, pois não está incluído entre os Substitutos tributários identificados nos acordos interestaduais, alvos das exigências em lume.

Destaca que o Convênio ICMS 81/93, que consolidou as normas a serem observadas pelos Estados na aplicação do regime de substituição tributária, ao referir-se ao obrigado, é expresso em consignar no parágrafo único da cláusula 5ª: "Sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria".

Afirma ser varejista, como se constata pela Declaração Cadastral da Secretaria da Fazenda de São Paulo (doc. 2) e não industrial fabricante de quaisquer dos produtos acima referidos; tampouco é importador e muito menos arrematante das mercadorias mencionadas. Essa

qualidade, de resto, está expressamente reconhecida no Auto de Infração, quando, no termo de encerramento de fiscalização (fls.5, parte final), consigna-se: “Empresa paulista com atividade de comércio varejista de mercadorias em geral sendo responsável tributário (*sic...*)”.

Passa a discutir o mérito, asseverando que nada deve ao Erário baiano uma vez que o Fisco, ao apontá-lo como sujeito passivo por substituição, incorreu em grave equívoco. Com efeito, os Convênios e Protocolos invocados pela Fiscalização só dizem respeito à indústria, aos importadores e aos arrematantes, que exercem atividades totalmente alheias ao autuado que é varejista. Entende que para os varejistas não há convênio ou protocolo estipulando a substituição tributária nas operações interestaduais, de sorte que a responsabilidade apregoada pelo Fisco é totalmente desarrazoada como já exaustivamente exposto (v. *supra*, itens 17/23).

Observa que no exercício de 2003, ainda que não tenha feito o pagamento do imposto nas transferências realizadas, por não ser sujeito passivo nessas operações, como visto, e por inexistir lei que o obrigasse a tanto, como se verá logo a seguir (v. *infra*, itens 35/55), fê-lo, contudo, o seu estabelecimento destinatário baiano. Para bem ilustrar essa assertiva, junta neste passo relação completa das suas operações interestaduais de 2003, com as necessárias guias de recolhimento correspondentes ao imposto devido e pago, mês a mês (doc. nºs 03 a 12).

Entende que, por tais documentos, se constata que o Fisco está cobrando imposto já quitado, ou seja, opera cobrança em duplicidade, conforme “*Anexo I – Demonstrativo de Apuração de ICMS – ST Não Retido*”, elaborado pelo Fisco, em comparação com os documentos ora anexados, que o imposto reclamado neste AI foi pago pela filial baiana. Traz como exemplo: a) no mês de janeiro/03 (conjunto de documentos nº 03), em relação à Nota Fiscal nº 820.880, o Fisco reclama imposto de R\$44,86, mas em relação a essa mesma Nota Fiscal a filial baiana pagou R\$46,25; em relação à Nota Fiscal nº 825.122, reclama o Fisco R\$102,25, mas a filial pagou em relação a ela R\$201,77; quanto a NF nº 864.548, reclama-se R\$39,63 mas pagou-se R\$40,55; b) no mês de fevereiro/03 (conjunto de documentos nº 04), NF nº 897.662, reclama-se R\$226,06, mas pagou-se R\$236,87 ($70.91 + 103.19 + 62.77 = R\$236,87$); NF nº 876.559, reclama-se R\$403,87, mas pagou-se R\$584,47; c) no mês de março/03, (conjunto de documentos nº 05) NF nº 910.113, reclama-se R\$190,56, mas pagou-se R\$231,43 ($35.81 + 70.17 + 36.52 + 89.93 = R\$23,42$); NF nº 919.364, reclama-se R\$34,83, mas pagou-se R\$35,45.

Argumenta que o art. 39, § 2º do RICMS trata os diversos estabelecimentos de um mesmo contribuinte como devedores solidários, um dos efeitos da solidariedade, diz o CTN em seu art. 125, I é o de que “o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais”. Assim admitindo-se, para argumentar, que fosse devido o imposto reclamado pelo Fisco, o que não é verdadeiro como exposto nas razões aqui desfiadas, o pagamento feito pela filial baiana aproveitaria e matriz paulista, impedindo, pois, qualquer exigência fiscal.

Afirma que mesmo que não se aceite a ocorrência de solidariedade, ainda assim o crédito tributário reclamado pelo Fisco estaria já extinto pelo pagamento. No caso, excluindo-se a solidariedade, estar-se-ia frente a pagamento feito por terceiro de igual modo dotado de efeito liberatório (C.C, art. 304), como observado por Baleeiro:

“No silêncio do CTN, tem aplicação ao crédito tributário o art. 930 do Código Civil (hoje art. 304), preceituando que ‘qualquer interessado na extinção da dívida pode paga-la’, usando, se o credor se opuser dos meios conducentes à exoneração (...)”.

Conclui que, em relação ao exercício de 2003, as diferenças de imposto cobradas pelo Fisco são totalmente indevidas.

Assegura que, da mesma forma quanto ao exercício de 2004, para evitar alterações com o Fisco, ainda que ciente da ilegitimidade da substituição tributária, resolveu, não obstante, submeter-se a ela e pagou nas remessas de mercadorias para a Bahia todo o imposto que poderia ser devido, como se comprovará por documentos que neste ato se protesta por juntada em tempo oportuno.

Reafirma não ser substituto tributário. Consigna que o Regulamento do ICMS, aprovado pelo

Dec. nº 6.284/97, emendando a Lei 7.014/96, tentou dissimular essa omissão, estabelecendo no art. 373: “Nas operações interestaduais entre Estados signatários de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo regime de substituição tributária, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor da unidade federada destinatária, na condição de sujeito passivo por substituição”.

Argumenta que o responsável tributário, como espécie de sujeito passivo, só pode ser previsto e definido por lei. E lei em sentido estrito, como faz certo o art. 97, III do CTN, não cabendo tal a atribuição da aludida responsabilidade por decreto.

Afirma que essa matéria já fora antes submetida ao crivo do E. STF, tendo por objeto a legislação do Estado do Pará, na ADIN 1247-9/PA, ocasião em que o Pleno da Suprema Corte consagrou o entendimento que foi reiterado na ADIN 1296-7/PE, para consignar a impossibilidade de o Executivo exercer competência normativa primária, disciplinando por decreto matéria sob reserva de lei.

Complementa que a violação do princípio da legalidade, no caso presente, não se fixaria só na imprópria estipulação do sujeito passivo por norma regulamentar, mas estender-se-ia ainda para a base de cálculo, matéria também sob reserva legal (CTN, art. 97, IV), e, da mesma forma, inadequadamente relegada à disciplina por decretos e mesmo convênios, estes sequer referendados pelo Legislativo (RICMS, art. 61, § 4º e Anexo 86).

Aguarda-se, portanto, seja a ação fiscal julgada improcedente.

Por todo o exposto, protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, em especial pela juntada de novos documentos.

Os autuantes, às fls. 542 a 561, apresentam a informação fiscal afirmando, preliminarmente, que a arguição de decadência, se fosse pertinente, não atingiria os fatos geradores ocorridos após 18/12/2003, de modo que a autuação subsistiria mesmo se, por extremo absurdo, prevalecesse a tese da autuada.

Todavia, todo o período de 2003 também passa incólume da argumentação de decadência, conforme se passa a expor.

Entendem os autuantes que o prazo a que se refere o dispositivo transcrito é para homologar e não para lançar, atividades distintas a serem desempenhadas pelo Poder Público. Salvo se houver má-fé do contribuinte, tem a entidade tributante cinco anos, contados do fato gerador, para conferir se o pagamento foi efetuado acertadamente ou não. Se estiver correto, extinto estará o crédito tributário; se não estiver, tem o fisco o direito de efetivar o lançamento de ofício, uma outra atividade administrativa, em idêntico prazo de cinco anos, mas desta feita contados do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, conforme estipula o art. 173, I, do CTN:

Concluem que, sendo assim, todos os fatos geradores ocorridos em 2003, sem exceção, poderiam ser objeto de autuação dentro do quinquênio contado a partir de 01/01/2004, de modo que o direito do Estado lançar estaria prejudicado se fosse efetivado depois de 31/12/2008. E este foi manejado em 18/12/2008, treze dias antes. Reproduz decisão (Resp 973189-MG), para ampara seus argumentos.

Prosseguem os autuante, arguindo que, por outro lado, ainda que tal raciocínio não tivesse pertinência jurídica, um outro não menos importante se constrói: o prazo de 5 anos, se fosse para o lançamento, no máximo seria aplicável para o caso do sujeito passivo, ao apurar e declarar determinados valores de imposto a recolher, deixasse de pagá-los ou os pagasse a menor. Mas só aqueles valores declarados. Jamais tal raciocínio poderia trespassar tal montante, levantado de irregularidades detectadas somente quando o fisco, ao analisar os fatos imponíveis, descobre que outros valores não declarados (muito menos pagos) também são devidos. Há, na autuação, cobrança de valores declarados mas não repassados para a Bahia. Tal irregularidade alude a fatos

geradores sucedidos em 2004, longe de serem sequer arranhados pela falsa argüição de decadência.

Apresentam o entendimento esposado pelo STJ, extraído do julgamento realizado para o AgRg no Ag de Instrumento 756159-RS, que entendem consolidar o raciocínio acima alinhado.

Todavia, as alegações até agora fornecidas pela auditoria partem do pressuposto de inexistir na legislação baiana dispositivo que fixe um outro marco inicial para contagem do prazo decadencial.

Relembrem o teor do art. 150, §4º, do CTN, para consignar que dúvidas não há de que o prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, só será observado se a lei ordinária não fixar um outro prazo para a homologação.

Destaca que, pelo princípio federativo consagrado na Constituição de 1988, nomeadamente no art. 25, os Estados-membros gozam de autonomia legislativa para fazerem valer suas prerrogativas de auto-organização e auto governo, inclusive no campo tributário, com fulcro, é claro, nas normas gerais estatuídas em lei complementar e nos limites competências. Como a lei tributária de normas gerais – o Código Tributário Nacional – abriu a possibilidade da lei do ente federativo respectivo estipular uma outra contagem de prazo para aplicação dos efeitos decadenciais, conforme estipulado no §4º do art. 150, a Bahia assim procedeu ao editar o seu Código Tributário Estadual, aprovado pela Lei 3956/81.

Aponta que o seu art 107-A, do COTEB – Código Tributário do Estado da Bahia, dispõe que o prazo para lançar tributos decai em cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

Relembrem os autuantes que o autuado invoca inépcia do presente lançamento, amparado no art. 39, V, “b”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia (RPAF-BA), em virtude da não indicação dos dispositivos da legislação tributária supostamente violados, prejudicando, inclusive, o pleno exercício do direito de defesa. Para ela, os acordos interestaduais – convênios e protocolos – não fazem parte da legislação tributária.

Rebatem os autuante que o próprio CTN usa a expressão legislação tributária não só para definir as leis em sentido estrito, mas também as normas emanadas do Poder Executivo, dentre elas os regulamentos e os acordos interestaduais celebrados no Conselho de Política Fazendária – CONFAZ.

Aduzem que os convênios e protocolos, por serem acordos interestaduais, pressupõem aquiescência dos seus signatários, de sorte que todos os dispositivos mencionados no lançamento tiveram a concordância do Estado da Bahia e, por isso mesmo, passaram a integrar a sua legislação tributária, bem como os convênios e protocolos de ICMS, inclusive os reguladores da substituição tributária interestadual, são diplomas normativos que fazem parte do sistema tributário nacional, contam com o respaldo do direito objetivo, particularmente da própria Carta de 1988 e do regramento geral desse imposto, externado pela Lei Complementar nº 87/96.

Destaca que a LC 87/96, está dito com todas as letras que a substituição tributária interestadual será regulada pelos convênios e protocolos, conforme se depreende da leitura do art. 9º.

Discordam da tese de que os acordos interestaduais deverão passar pelo crivo do Legislativo estadual tinha alguma pertinência antes da edição da LC 87/96. Asseguram que hoje, a referida tese se encontra superada, pois é o próprio legislador complementar é quem dá autonomia aos convênios e protocolos como diplomas normativos regentes da substituição tributária interestadual, independentes de autorização ou confirmação legislativa estadual, bastando haver celebração por parte do Estado interessado. Destacam que o legislador complementar afirma textualmente que a sistemática, para valer nas operações interestaduais, dependerá única e exclusivamente dos convênios e protocolos. Note-se que a doutrina citada na impugnação remonta - toda ela - a período anterior a 1996.

Por outro lado, continuam os autuantes, ainda que subsistisse a idéia de que os acordos interestaduais necessitam do beneplácito do Legislativo Estadual para adquirirem eficácia, isto aconteceu na Bahia, vez que a Lei 7014/96, instituidora do ICMS no território baiano, fonte normativa emanada da Assembléia Legislativa, simplesmente deu força a estes acordos, repercutindo a inteligência do legislador complementar. Eis a redação dos dispositivos que trataram da matéria: Destarte, pela descrição cristalina das irregularidades cometidas pela autuada, não há que se falar em inépcia da autuação, muito menos em preterição do direito de defesa, passando a reproduzir o art. 10 da Lei 7014/96.

Quanto à alegação de ilegitimidade passiva, afirmam que de fato a autuada não exerce atividade industrial, de importação ou figurou como arrematante em leilão de mercadorias. Mas também é fato que o contribuinte não está na condição de varejista, apesar de declarar formalmente esta condição. Em suma, a autuada não é varejista e sim atacadista e distribuidor.

Aduzem que a definição se o empreendedor está no ramo varejista ou atacadista não é uma simples declaração do que pretende fazer, em que ramo tenciona atuar. A caracterização de atacadista se extrai de ato oficial expedido pela CONCLA – Comissão Nacional de Classificação, ligada ao Ministério do Planejamento, exteriorizado por resoluções, para efeito de enquadramento na Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE. Em uma destas resoluções, a de nº 3/2007, que acompanha as presentes informações fiscais, encontra-se a conceituação de comércio atacadista e varejista, cuja transcrição de excertos se mostra inteiramente relevante;

“As subclasses da CNAE 2.0 referentes ao comércio atacadista ... compreendem as atividades de revenda de mercadorias de origem agropecuária, extrativa ou industrial, em qualquer nível de processamento (em bruto, beneficiadas, semi-elaboradas e prontas para uso) e em qualquer quantidade, predominantemente para varejistas, para outros atacadistas, para agentes produtores em geral, empresariais, institucionais e profissionais. Os clientes, portanto, do comércio atacadista são, predominantemente, pessoas jurídicas, estabelecimentos agropecuários, industriais, comerciais e de serviços, instituições públicas e privadas e profissionais autônomos, independentemente da quantidade comercializada. O comércio atacadista compreende, também, as manipulações habituais desta atividade, tais como: montagem, classificação e agrupamento de produtos em grande escala, acondicionamento e envasamento, redistribuição em recipientes de menor escala, quando realizados pela própria unidade comercial”.

(...)

“As subclasses da CNAE 2.0 referentes às atividades do comércio varejista ... compreendem as atividades de revenda de bens de consumo novos e usados para o público em geral, preponderantemente para o consumidor final, para consumo pessoal ou domiciliar. As unidades comerciais que revendem tanto para empresas como para o público em geral, devem ser classificadas no varejo, como é o caso de lojas de artigos de informática e de material de construção” (maiúsculas, negritos e parêntesis originais; grifos da transcrição).

Informam que, apesar de constar a sua condição de varejista na declaração cadastral da Secretaria da Fazenda paulista, repetida nos assentamentos do fisco baiano quando se inscreveu como substituto tributário, a autuada, em verdade, atua preponderantemente no mercado distribuidor atacadista, de acordo com farta prova produzida pelo próprio contribuinte. Na condição de distribuidor, a autuada transfere boa parte dos seus produtos para sua filial baiana. Basta cotejar o volume de transferências praticados em 2003 e 2004, na forma do relatório que ora se apensa, tirado de informações prestadas pelo próprio contribuinte em seus arquivos magnéticos. Na condição de atacadista, a autuada, quando não faz transferências, realiza vendas a grosso, em grandes quantidades, para pessoas jurídicas, destinatários revendedores de mercadorias, estes sim qualificáveis como varejistas. Isto é facilmente atestado pela análise do relatório agora anexado.

Concluem que a autuada se encaixa no ramo distribuidor atacadista, e não no ramo de varejo, apesar de declarado como tal. Entendem que resta saber se, como distribuidor atacadista, enquadra-se o contribuinte como substituto tributário interestadual à luz dos convênios e protocolos referidos no auto de infração. Aparentemente, da leitura dos trechos dos protocolos e convênios reproduzidos na impugnação, a resposta será negativa, pois em todos eles se indica como responsável o industrial, importador ou, em alguns casos, o arrematante. Porém, as cláusulas transcritas pela autuada revelam apenas parcialmente as pessoas jurídicas enquadráveis como substituto tributário.

Argumentam que esqueceu-se o contribuinte de mencionar em todos os acordos interestaduais que serviram de suporte para a autuação a existência de cláusulas complementares, indicando também à responsabilidade por substituição o distribuidor atacadista, quando realizada uma operação interestadual.

Assim transcrevem a cláusula segunda do Protocolo ICMS 21/91, alusivo ao açúcar de cana. Afirmam ter idêntico comando as cláusulas segunda do Prot. 16/85 (isqueiros e lâminas de barbear), segunda do Prot. 17/85 (lâmpadas elétricas), segunda do Prot. 18/85 (pilhas e baterias elétricas), terceira do Prot. 11/91 (bebidas), e primeira, segunda e terceira do Conv. 81/93 (normas gerais), aplicáveis aos acordos celebrados após 1993, vale dizer, Conv. 74/94 (tintas e vernizes) e Conv. 03/99 (combustíveis e lubrificantes), de desnecessária reprodução. Basta conferir a redação.

Asseguram que tais regras enunciam limpidamente que, em relação às operações com as mercadorias atrás listadas, além de figurarem como sujeitos passivos primários o industrial, o importador e o arrematante, qualificam-se como substitutos secundários o remetente distribuidor atacadista, desde que efetuada uma operação interestadual, tenha sido feita anteriormente ou não à retenção do imposto. Este é exatamente o caso aventado no presente lançamento.

Concluem que o autuado, embora se declare formalmente como varejista, é, na verdade, distribuidor atacadista e, como tal, ao realizar operação interestadual com as mercadorias apontadas nos convênios e protocolos mencionados, torna-se responsável por substituição, passando à condição de devedor do ICMS perante o Estado de destino.

Quanto ao mérito informam que solicitaram da empresa os demonstrativos de pagamento do imposto investigado, acaso existissem, mesmo que efetuado por terceiros, a fim de evitar a cobrança em duplicidade, não tendo sido atendidos.

Tendo em vista os comprovantes de pagamentos efetuados pelas filiais, os autuantes reconhecem como legítimos os pagamentos efetivados, embora fiquem longe de quitar todo o montante lançado. E tanto reconhecem que fazem juntada agora de um novo demonstrativo de débito, considerando os valores já pagos, abatendo-os do total da dívida tributária.

Entendem os autuantes que fazer a cobrança pelo total levantado, só porque os valores pagos o foram por estabelecimento filial que não figura como substituto, ao argumento de que este providencie a restituição do tributo indevido, equivale a atentar contra o princípio da verdade material, um dos pilares de sustentação do processo administrativo fiscal. O que interessa, dentro da discussão do lançamento, é saber se o imposto foi pago em favor da Bahia, não importa quem assim procedeu, desde que se possa fazer a correta associação entre o que está sendo lançado e o que já foi recolhido. A não ser que o órgão julgador esboce um outro raciocínio.

No que diz respeito ao argumento de que os convênios e protocolos, atos normativos oriundos do Executivo, não poderiam indicar a base de cálculo e os sujeitos passivos na substituição tributária interestadual, só a lei em sentido estrito poderia fazê-lo, os autuantes fazem menção ao que já fora exposto.

Acrescentam, contudo, que a dinâmica da tributação caminha numa velocidade muito maior do que o processo legislativo. A bem do Estado e do próprio contribuinte, o legislador percebeu que não poderia ficar com o encargo de a todo momento fazer alterações na norma, desde que os

princípios constitucionais fossem preservados. Assim acontece com os benefícios fiscais e a tributação antecipada. A substituição tributária é instituto jurídico que encontra guarida na Constituição Federal, precisamente no art. 150, §7º, no qual se depreende que a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente.

Assinalam que, no plano das normas gerais, a lei encarregada de disciplinar a substituição tributária foi a Lei Complementar 87/96, também chamada de Lei Kandir ou Lei Geral do ICMS, nos seus arts 5º a 10. Com efeito, o art. 5º abre a possibilidade da lei atribuir a terceiros a responsabilidade pelo tributo quando estes concorrerem para a insatisfação da obrigação tributária. O art. 6º autoriza a lei estadual atribuir a contribuinte ou depositário a responsabilidade pelo pagamento do imposto, na condição de substituto tributário. Soa óbvio que este dispositivo trata da substituição tributária nas operações internas, intraterritoriais, de sorte que só a lei estadual pode conferir-lhe os contornos. Já o art. 7º abre a possibilidade de se aplicar a substituição tributária elegendo como fato gerador a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado. O art. 8º aponta as diversas bases de cálculo para efeito de substituição tributária e os critérios para a sua aplicação em cada tipo de operação ou prestação. Já citado anteriormente, o art. 9º condiciona a adoção da substituição tributária interestadual à celebração de acordo entre os Estados interessados.

Entendem que as operações interestaduais envolvem mais de um Estado-membro, de modo que somente por acordo entre eles é que o mecanismo da substituição tributária poderia funcionar, com todas as implicações e particularidades que envolvem a cadeia de consumo de cada mercadoria. Se a regulação da substituição tributária envolvendo mais de um Estado-membro ficasse ao sabor da lei complementar, simplesmente ela não funcionaria a contento. Assim, foi o próprio agente do Poder Legislativo quem indicou os acordos interestaduais como o veículo normativo adequado para disciplinamento da substituição tributária, desde que respeitados os princípios constitucionais e as normas gerais circunscritas no CTN e na LC 87/96, dentre outros diplomas.

Relembrem que é desnecessário haver prévia autorização legislativa estadual para que os convênios e protocolos surtam efeitos jurídicos, pois foi o próprio legislador nacional quem assim permitiu. Não houve, portanto, ofensa ao princípio da separação de poderes, pois o Executivo não invadiu competências do Legislativo; este último foi que, no exercício de suas atribuições, sensível à dinâmica da tributação, conferiu aos Estados-membros, em sede do CONFAZ, a prerrogativa de regimentar a substituição tributária através de acordos.

Destacam que a opção do legislador da LC 87/96 foi de entregar unicamente ao instrumento normativo dos acordos interestaduais a regulação da substituição tributária interestadual. Para esta funcionar, como textualmente dito, “dependerá” (sic.) da celebração de convênios e protocolos.

Concluem que, mesmo sendo desnecessário haver uma outra manifestação do Legislativo Estadual, a Assembléia Baiana, ao aprovar a Lei 7014/96, instituidora do ICMS na Bahia, reiterou que os acordos interestaduais regulassem a tributação antecipada interestadual, na forma dos seus arts. 10 e 11, de modo que suas regras estarão de pronto incorporadas na legislação interna baiana.

Asseguram que, isto posto, não há que se falar em vilipêndio ao princípio da legalidade nem ofensa ao princípio da separação de poderes.

Consideram a exigência parcialmente procedente, na medida em que devem ser abatidos os valores já pagos, conforme prova juntada com a impugnação.

O autuado volta a se manifestar, às fls. 726 a 731, discordando do entendimento dos autuante quanto a decadência, posto que as leis ordinárias muito pouco podem dispor sobre a decadência e a prescrição, uma vez que nos termos do art. 146, II, “b” da CF, tais matérias são de exclusiva alçada de lei complementar. Entende que o art. 10 de Lei Complementar 887/96, apenas viabiliza

a aplicação extraterritorial de lei estadual, bem como o art. 10 parágrafo 1º, I, II de Lei 7014/96, trata de substituição tributária em relação a petróleo, lubrificante, combustíveis etc.

Reafirma ser varejista, portanto mantém a alegação de ilegitimidade passiva, repetindo as arguições de sua primeira manifestação.

Quanto ao pagamento parcial por parte dos adquirentes, filiais do autuado, entende que não cuidou os autuantes de esclarecer se os destinatários que figuram nos documentos de fls. 573/723, procederam ao pagamento ou à complementação do imposto nos termos dos art. 353. II, 371 e 372, II e III do regulamento.

No que diz respeito à ofensa ao princípio da legalidade e ao de separação de poderes, retorna ao tópico de sua explanação às fls. 40/65 da defesa, lembrando trecho do voto do Min. Celso de Mello Já consignado anteriormente.

VOTO

O Auto de Infração, em lide, ora impugnado, traz a imputação de 09 (nove) infrações, atribuído ao sujeito passivo a falta de retenção do ICMS e consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, concernentes às mercadorias constantes em diversos acordos interestaduais, bem como o recolhimento a menos do ICMS, relativo aos aludidos acordos.

Ficam, de forma preliminar, rejeitadas as nulidades arguidas pelo autuado, uma vez que: a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais, bem como a citação dos acordos interestaduais foram suficientes para identificar o direito aplicável, tendo em vista que são os instrumentos legais para regular tais operações (art. 10 da Lei 7014/96), melhor abordado nas questões meritórias; não há falta de motivação, pois foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática; resta clara a finalidade pública, bem como o objeto do ato que é a constituição do crédito tributário não recolhido aos cofres da Fazenda Pública Estadual. Foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa; foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais. Assim, observo que o PAF está revestido de todas as formalidades legais, não havendo violação ou mesmo mitigação dos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes ao processo administrativo fiscal.

Com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” e “b” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência e perícia, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a serem produzidas, visto que os demonstrativos elaborados pelos autuantes, apontados pelo autuado, cuja solicitação de diligência se ampara, são relativos à apuração do ICMS substituição tributária não retido, já excluídos os valores efetivamente recolhidos pelas filiais, conforme informação fiscal apresentada pelos autuantes.

O impugnante, albergado no que dita o § 4º do art. 150 da CTN, argumenta que a ciência obtida, acerca da autuação, deu-se em dezembro de 2008, assim, os fatos geradores, relativas às exigências tributárias concernentes ao exercício de 2003, estariam atingidos pela decadência, haja vista que teria sido regularmente intimado do auto de infração há mais de cinco anos da ocorrência de todos os fatos geradores envolvidos neste período. Essa questão é deveras remansosa nesse Contencioso Administrativo, alvo de inúmeros acórdãos, em que reiteradamente é majoritariamente decidida sob o mesmo enfoque exegético. O Código Tributário Nacional permitiu que, através de lei, o ente federativo respectivo possa estipular uma outra contagem de prazo para aplicação dos efeitos decadenciais, conforme alinhado no § 4º do

art. 150. A Bahia assim procedeu ao editar o seu Código Tributário Estadual, aprovado pela Lei 3956/81.

A legislação do Estado da Bahia fixa prazo para homologação do lançamento e, por isso, não é acatada a alegação referente à determinação do art. 150, § 4º, do CTN, que prevê: “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”.

O disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, estabelece como prazo de decadência 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A falta de pagamento integral de tributo cujo lançamento se dê por homologação no prazo regulamentar faz surgir para a Fazenda Pública o direito subjetivo de constituir o crédito tributário por meio do lançamento de ofício. Esse direito do Estado, sob pena de extinção, deve ser exercido em determinado lapso de tempo. O tempo deve ser contado, como já visto, segundo o que dispõe o artigo 173, I do CTN, ou seja, em cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

Por tal razão, a decadência dos fatos geradores, relativos aos meses do exercício de 2003, em questão, somente se operaria após o dia 31/12/2008.

Ocorre que os procedimentos que deram início a fiscalização, bem como a própria ciência do Auto de Infração, ocorreram antes, dentro do exercício de 2008, não havendo contestação quanto a esse fato pelo autuado, já que consta sua ciência do Auto de Infração no mês de dezembro de 2008, às fls. 277 e 278 dos autos. Sendo assim, não há o que se falar em decadência, não prosperando, portanto, os argumentos defensivos.

Apesar das decisões dos tribunais, acerca da matéria, aludida pelo impugnante, não foi não ter sido consolidada ou mesmo unificado entendimento. É importante lembrar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, no presente caso àqueles relativos à aplicação das aludidas multas, em conformidade com o art. 167 do RPAF/BA.

O impugnante, por outro lado, argui que não é contribuinte substituto tributário, pois na condição de varejista não está contemplando entre os sujeitos passivos por substituição tributária previstos nos acordos interestaduais, ora em lume.

Verifico, contudo, que o autuado, apesar de conhecer e destacar a importância do Convênio ICMS 81/93, que, conforme afirma em sua defesa “*consolidou as normas a serem observadas pelos Estados na aplicação do regime de substituição tributária*”, não verificou alinhar tal instrumento normativo, em sua Cláusula segunda, que nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente, *in verbis*:

“Cláusula segunda Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.”

O texto positivado, ora exposto, almeja alcançar com o regime de substituição tributária, ressalvadas as previstas exceções, todas as demais operações entre as unidades federativas signatárias dos aludidos acordos, realizadas com as mercadorias neles previstas. Assim, mesmo que o autuado fosse varejista, o que não ficou demonstrado, estaria obrigado a efetuar a substituição tributária, nos termos da Cláusula segunda do Convênio 81/93.

Quanto às arguições de violação do princípio da legalidade, visto se tratar de acordos

interessaduais que fixam as responsabilidades e base de cálculo, deve-se verificar que a LC 87/96, em seu art. 9º, determina que a substituição tributária interestadual será regulada pelos convênios e protocolos. Já o art. 10 da Lei 7014/96, reproduz o mesmo dispositivo da Lei Complementar, ao ditar que, nas operações interestaduais, a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico para este fim celebrado entre a Bahia e as unidades da Federação interessadas. Com efeito, não há o que se falar em violação ou mesmo mitigação do princípio da legalidade, visto ter sido atendida, inclusive, a ordem piramidal de fundamento de validade das normas jurídicas em tela.

Na mesma toada, vale destacar que o art. 23 da Lei Estadual 7014/96, indica as formas para a fixação da base de cálculo através do Regime de Substituição Tributária, contempladas nos acordos interestaduais sobre o aludido regime.

Por outro lado, não cabe acolhimento, também, à tese de que os acordos interestaduais deverão passar pelo crivo do Legislativo estadual. Atualmente a Lei Complementar 87/96, traz a autonomia dos acordos para regular as operações interestaduais sobre substituição tributária, como visto, bem como no art. 10 da Lei Estadual 7014/96 a necessária eficácia dos arcados em questão.

A exigência que alude a defesa não mais existe em nossa Constituição Estadual, fruto da Ação Direta de Inconstitucionalidade (Med. Liminar) 462-0, conforme transcrição da ementa relativa à decisão do STF, in verbis:

“Ementa

Ação direta de inconstitucionalidade. Incisos XIII, XXIX e XXX do artigo 071 e § 001º do artigo 015, todos da Constituição do Estado da Bahia, promulgada em 05 de outubro de 1989

- Os incisos XIII e XIX do artigo 071 da Constituição do Estado da Bahia são ofensivos ao princípio da independência e harmonia dos Poderes (artigo 002 da Constituição Federal) ao darem à Assembléia Legislativa competência privativa para a autorização de convênios, convenções ou acordos a ser celebrados pelo Governo do Estado ou a aprovação dos efetivados sem autorização por motivo de urgência ou de interesse público, bem como para deliberar sobre censura a Secretaria de Estado.

- Violam o mesmo dispositivo constitucional federal o inciso XXX do artigo 71 (competência privativa à Assembléia Legislativa para aprovar previamente contratos a ser firmados pelo Poder Executivo e destinados a concessão e permissão para exploração de serviços públicos) e a expressão "dependerá de prévia autorização legislativa e" do § 001º do artigo 025 (relativa à concessão de serviços públicos), ambos da Constituição do Estado da Bahia.

Ação julgada procedente em parte, para declarar a inconstitucionalidade dos incisos XIII, XXIX e XXX do artigo 071 e a expressão "dependerá de prévia autorização legislativa e" do § 001º do artigo 025, todos da Constituição do Estado da Bahia, promulgada em 05 de outubro de 1989.”

Consigno que no tocante aos comprovantes de pagamentos efetuados pelas filiais, os autuantes, bem como esse relator, reconhecem como legítimos os pagamentos efetivados por suas filiais no Estado da Bahia, remanescendo, contudo valores devidos, consubstanciados no novo demonstrativo de débito, considerando os valores já pagos, abatendo-os do total da dívida tributária, constantes, às fls. 565 a 722, dos autos.

Entendem os autuantes que fazer a cobrança pelo total levantado, só porque os valores pagos o foram por estabelecimento filial que não figura como substituto, ao argumento de que este providencie a restituição do tributo indevido, equivale a atentar contra o princípio da verdade material, um dos pilares de sustentação do processo administrativo fiscal.

Verifico caber razão aos autuantes ao alinhar os argumentos que acolhem os pagamentos efetuados pelas filiais, especialmente em razão de se tratar de transferências e, por conseguinte,

de recolhimento do imposto devido por outro estabelecimento da mesma empresa. Assim sendo, com espeque no princípio da celeridade processual, visto que foram confirmados e conferidos os recolhimentos pelos autuantes, acolho as deduções do imposto efetivamente recolhido, na forma proposta pelos mesmos e em conformidade com os demonstrativos às fls. 565 a 722.

No que se refere à infração 09, foi caracterizada, tendo em vista não haver modificação quanto aos valores constantes da planilha de apuração, à fl. 237 dos autos, uma vez que o autuado não trouxe aos autos qualquer elemento que elidisse ou reduzisse tal exigência.

Isso posto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de infração, conforme segue:

Infrações	Valor original R\$	Valor julgado R\$	Conclusão
Infração 01	14.147,77	8.470,89	Procedente em Parte
Infração 02	4.020,36	1.506,17	Procedente em Parte
Infração 03	954,49	468,62	Procedente em Parte
Infração 04	111.163,98	111.025,72	Procedente em Parte
Infração 05	61.844,53	39.398,15	Procedente em Parte
Infração 06	78.400,36	45.901,93	Procedente em Parte
Infração 07	119.622,12	107.391,95	Procedente em Parte
Infração 08	20.807,15	18.163,91	Procedente em Parte
Infração 09	3.377,44	3.377,44	Procedente
Totais Devidos	414.338,21	335.704,78	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração **279462.0003/08-5**, lavrado contra **ATACADÃO DISTRIBUIÇÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$335.704,78**, acrescido da multa de 60% sobre R\$332.327,34 e 150% sobre R\$3.377,44, previstas no art. 42, inciso II, alínea “e” e V alínea “a”, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões CONSEF, 06 de outubro de 2009.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – RELATOR

FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA – JULGADOR