

A. I. Nº - 279462.0002/09-7  
AUTUADO - ATACADÃO DISTRIBUIÇÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA  
AUTUANTES - VLADIMIR MIRANDA MORGADO e NILDA BARRETTO DE SANTANA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET 28.09.2011

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0249-05/11

**EMENTA:** ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Infrações de nºs 1 a 10 parcialmente elididas em virtude da apresentação do recolhimento do imposto, bem como da comprovação de que algumas mercadorias não estão enquadradas no regime de substituição tributária. 2. IMPOSTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO. Infração reconhecida. Não acolhidas as arguições de nulidade. Incompetência do órgão julgador administrativo para apreciar questões de alegadas inconstitucionalidades na legislação tributária. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 31/03/2009, exige ICMS no valor histórico total de R\$ 109.768,96, em razão das seguintes irregularidades:

1. Deixou de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Combustíveis e lubrificantes – Convênio ICMS 105/92 e 03/99, valor do ICMS ST apurado conforme planilhas Demonstrativo do ICMS ST Não Retido. ICMS no valor de R\$ 31.826,50 e multa de 60%.
2. Deixou de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Tintas e Vernizes Convênio ICMS 74/94. ICMS no valor de R\$ 4.372,36 e multa de 60%.
3. Deixou de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Cervejas, refrigerantes, chope, água e gelo – Protocolo 11/91, ICMS no valor de R\$ 22.225,18 e multa de 60%.
4. Deixou de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Lâminas de barbear e isqueiros – Protocolo ICMS 16/85. ICMS no valor de R\$ 3.967,93 e multa de 60%.
5. Deixou de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Lâmpadas elétricas. Protocolo ICMS 17/85. ICMS no valor de R\$ 19.315,69 e multa de 60%.
6. Deixou de proceder à retenção do ICMS e o 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. ICMS no valor de R\$ 1.585,42 e multa de 60%.
7. Deixou de proceder a retenção do ICMS e o 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 ICMS 21/91. ICMS no valor de R\$ 4.202,32 e multa de 60%.

8. Deixou de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Filmes e Slides. Convênio ICMS 15/85. ICMS no valor de R\$ 1.754,55 e multa de 60%.
9. Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Discos e fitas. ICMS no valor de R\$ 1.035,62 e multa de 60%.
10. Deixou de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia. Ração. ICMS no valor de R\$ 1.386,37 e multa de 60%.
11. Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, constatado em razão do contribuinte ter retido o ICMS substituição tributária em suas notas fiscais de saída e não recolheu o respectivo ICMS ou o recolheu a menor. Confrontando-se o somatório do ICMS ST retido por CFOP e por nota fiscal com a declaração do contribuinte enviada através da GIA ST com o imposto efetivamente recolhido, encontraram-se as diferenças. ICMS no valor de R\$ 18.097,02 e multa de 150%.

O autuado ingressa com defesa, fls. 219 a 248, e aponta as seguintes ocorrências:

Aduz que as acusações são totalmente infundadas, e preliminarmente suscita a inépcia do auto de infração e cerceamento de defesa, haja vista que foram citados como dispositivos infringidos os Convênios e Protocolos, que não criam obrigações e direitos para os contribuintes, vinculando apenas as unidades da Federação que os tenham firmado. Entende que o que obriga o contribuinte é a legislação que decorra dos Convênios e Protocolos depois de terem sido devidamente referendados pela Assembléia Legislativa de cada Estado conveniente, conforme assinala Sacha Calmon Navarro Coelho. Portanto nulo o Auto de Infração por faltar à indicação reclamada no art. 39, V, “b” do RPAF/99, e por prejudicar a defesa.

Passa a elencar as demais máculas existentes na exigência fiscal:

- a) Convênio ICMS 26/04, Por meio da infração 10, que nada tem a ver com a descrição fática deduzida, Convênio que autoriza o Estado de Santa Catarina a isentar a importação de empilhadeiras destinadas à modernização de Porto de Itajaí, em nada se referindo à exigência reclamada pelo fisco da Bahia.
- b) Indevida inclusão de produtos não sujeitos ao regime da substituição tributária, mas mesmo assim integram a exigência fiscal, quais sejam: tampico frutas cítricas/ Santa Citrus; óleo de peroba; silicone automotivo; aditivo automotivo, brilho para calçados. Não estão sujeitos à substituição tributária.
- c) Aponta a ilegitimidade passiva, pois na maioria dos Convênios e Protocolos apontados pelo fisco, são apontados como substitutos tributários o estabelecimento industrial que os tenha fabricado, o importador e o arrematante das mercadorias que neles se contemplam como sujeitas à substituição tributária.

Por consequência, pessoas outras não podem ser consideradas responsáveis tributários, nas operações interestaduais, ex vi do disposto no art. 9 da LC 87/96, secundado pelo art. 10 da Lei 7.014/96. Ademais o Convênio ICMS 81/93, que consolidou as normas a serem observadas pelos Estados, é expresso ao consignar, no parágrafo único da cláusula quinta: “*Sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria.*”

Reforça que é varejista, como se constata pela Declaração Cadastral da SEFAZ de São Paulo, doc. 02, e não industrial fabricante de quaisquer produtos acima referidos, tampouco é importador e muito menos arrematante das mercadorias mencionadas. Ademais no próprio termo de fiscalização está consignado: “*Empresa paulista com atividade de comércio varejista de mercadorias em geral sendo responsável tributário.*” Conclui que o fisco estaria desrespeitando os Convênios e Protocolos por não honrar os ajustes que celebrou.

Não obstante, nos exercícios de 2005 a 2008, ainda que o impugnante não tenha feito o pagamento do imposto nas transferências realizadas, por não ser o sujeito passivo nessas operações, fê-lo contudo os seus estabelecimentos destinatários baianos. Junta relação completa das suas operações interestaduais naquele período, com as guias de recolhimento correspondentes, mês a mês, docs. 03 a 12. Por tais documentos se constata que o fisco está cobrando imposto já quitado, ou seja, opera cobrança em duplicidade.

A título ilustrativo, traz vários exemplos de notas fiscais, em que o fisco reclama imposto, mas que a filial baiana já tinha pago, nos meses de agosto/08, setembro/08, outubro/2008, agosto/2007, dezembro/2006, abril/2005, dentre outros. Assevera que basta conferir os Documentos de nºs 13 a 16, anexados, comparando-os, com o Anexo I, da lavra do fisco. Aduz que o art. 39 § 2º do RICMS trata os diversos estabelecimentos, de um mesmo contribuinte, como devedores solidários, e um dos efeitos da solidariedade é de que “*o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais*”.(art. 125, I, CTN). Mas, mesmo que não se aceite a ocorrência da solidariedade, o crédito tributário exigido 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 adotado de efeito liberatório (CC art. 304). O suplicante 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, protesta por juntada, em tempo oportuno.

Discorre sobre a ofensa ao princípio da legalidade, caso a responsabilidade tributária decorra de Decreto, pois somente se instituídos por norma legal expressa, art. 6º da LC 87/96.

Relata a discussão ocorrida no E.STF, na ADIN 1296-7/PE, quanto à legitimidade delegada ao Poder Executivo para implementar normas de caráter tributário, que resultou no entendimento de que o legislador não pode abdicar de sua competência institucional para permitir que outros órgãos do Estado, como o Poder Executivo, produzam a norma a que, por efeito de expressa reserva constitucional, só pode derivar de fonte parlamentar.

Aduz que a violação do princípio da legalidade, no caso presente, não se fixaria só na imprópria estipulação do sujeito passivo, mas se estende à base de cálculo, matéria também sob reserva legal (CTN, art. 97, IV).

A final requer a improcedência da ação fiscal, e protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito, em especial juntada de novos documentos.

Os autuantes prestam a informação fiscal, fls. 785 a 803, com os seguintes esclarecimentos:

Rebatem as preliminares levantadas na defesa, a primeira, inépcia e nulidade do auto de infração, em virtude de não terem sido indicados os dispositivos da legislação tributária supostamente violados, mas os convênios e protocolos. Lembra 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 CONFAZ. Ademais, todos os dispositivos mencionados tiveram a concordância do Estado da Bahia, e por isso mesmo, passaram a integrar a sua legislação tributária. Também os convênios e protocolos de ICMS, inclusive os reguladores da substituição tributária interestadual, são diplomas normativos que fazem parte do sistema tributário nacional e contam com o respaldo da Carta de 1988, e da LC 87/96.

A tese de que os acordos interestaduais deverão passar pelo crivo do Legislativo estadual tinha alguma pertinência antes da edição da LC 87/96. Hoje referida tese se encontra superada, pois é o

próprio legislador complementar que dá autonomia aos convênios e protocolos como diplomas normativos regentes da substituição tributária interestadual, independente de autorização ou confirmação legislativa estadual, bastando haver celebração por parte do Estado interessado. Note-se que a doutrina citada na impugnação remonta, toda ela a período anterior a 1996. Por outro lado, ainda que subsistisse a idéia de que os acordos interestaduais necessitam do beneplácito do Legislativo Estadual para adquirirem eficácia, isto aconteceu na Bahia, uma vez que a Lei 7.014/96, instituidora do ICMS no território baiano, fonte emanada da Assembléia Legislativa, simplesmente deu força a estes acordos, conforme art. 10, §1º, I, II, § 2, 3. art. 11.

Quanto á indicação equivocada de diploma convênial, em relação à infração 10, a indicação errônea no lançamento de ofício de dispositivo que não se aplique à irregularidade não tem, por si só, o condão de afastar a exigência do tributo, desde que fique bem demonstrada a materialidade do fato nos autos. Isto ocorreu, pois além de estar na parte dedicada ao detalhamento das infrações, às fls. 120, 121 e 122, constam todos os dados de documentos fiscais que representam operações envolvendo ração para animais, produto submetido à substituição tributária interestadual. Além do que, nestes demonstrativos, está a indicação de que o diploma regulatório é o Protocolo ICMS 26/04.

Aduz que aditivo automotivo, silicone automotivo, óleo de peroba, são considerados óleos protetivos, portanto, enquadráveis como lubrificantes, tributados pela substituição interestadual, por força dos Convênios 105/92 e 03/99.

Brilho para calçados, nada mais é do que uma cera de polir, mercadoria prevista no Convênio ICMS 74/94.

Já as mercadorias *“tampico frutas cítricas e santal citrus, são tidas como bebidas energéticas, sujeitas ao Protocolo ICMS 11/91”*.

De fato, reconhece que o autuado não exerce atividade industrial, de importação ou figurou como arrematante em leilão de mercadorias, mas também é fato de que o contribuinte não está na condição de varejista, apesar de declarar formalmente esta condição, pois é atacadista e distribuidor.

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 dessas resoluções, a de nº 3/2007, encontra-se a conceituação de comercio atacadista e varejista, sendo que os clientes 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. Quando se inscreveu como substituto tributário, o autuado, em verdade, atua preponderantemente no mercado distribuidor atacadista, de acordo com farta prova produzida pelo próprio contribuinte.

Na condição de distribuidor, o autuado transfere boa parte de seus produtos para sua filial da Bahia. Ademais, pelo número extraído do seu volume de saídas, quase 100% de seu movimento destinou-se às suas filiais baianas ou clientes atacadistas, e nesse sentido o autuante carrea aos autos elementos de prova, para que o autuado se manifeste, e seja evitado futuras alegações de cerceamento de defesa.

Quanto à argumentação trazida, de que os convênios e protocolos teriam elegido o industrial, importador e arrematante como responsável tributário, em todos esses acordos interestaduais que serviram de suporte para a autuação, existem clausulas complementares, indicando a responsabilidade por substituição do distribuidor atacadista, quando realiza uma operação interestadual.

Portanto, em relação às mercadorias objeto da autuação, além de figurarem como sujeitos passivos primários o industrial, o importador e o arrematante, qualifica-se como substituto secundário o remetente distribuidor atacadista, desde que efetuada uma operação interestadual, tenha sido feita anteriormente ou não à retenção do imposto.

Quanto aos pagamentos efetuados antes da ação fiscal, esclarecem que não lhes foram apresentados anteriormente, reconhecem que parte da cobrança é indevida e elaboram novo demonstrativo de débito. Entendem que, o que interessa é saber se o imposto foi para o Estado 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 final requer a procedência parcial do lançamento, abatendo-se os valores já pagos, conforme demonstrativo de débito que anexa, fls. 804 a 807, e totaliza o ICMS no valor de R\$ 67.658,94 para as infrações 1 a 10 do Auto de Infração.

O autuado contra arrazoa a informação fiscal, fls. 892 a 898, momento em que esclarece os seguintes pontos que a seu ver restam obscuros:

Rebate que não é empresa atacadista, mas varejista, a não ser que a fiscalização esteja pretendendo por sua conta e risco elegê-la a este patamar, sem justificativas, questão que deve ser resolvida apenas entre o fisco paulista e o estabelecimento autuado. Basta para comprovar a consulta da Declaração Cadastral (DECA), expedida pela SEFAZ/SP, e que foi anexada à defesa apresentada no dia 18/05/2009.

Contesta que tenha destinado quase 100% de seu movimento às quatro filiais baianas, caso contrário as demais cinquenta e duas espalhadas pelo país afora, ficariam desabastecidas de mercadorias, carentes de produtos. Afirma que seus clientes ou mesmo os pertencentes às filiais baianas não se enquadram, nem nunca se enquadraram, na categoria de atacadistas, mas sim, de exclusivamente varejistas ou consumidores finais.

Registra que a fiscalização não aguardou a apresentação dos comprovantes de pagamento da S/T que estavam na matriz paulista.

Não concorda com os argumentos dos autuantes, quanto ao não acatamento da Inépcia e da Nulidade do Auto de Infração, primeiro porque o art. 10 da LC 87/96 apenas viabiliza a aplicação extraterritorial da lei estadual no campo da substituição tributária, exigindo prévio consenso entre os Estados interessados nesse efeito. Mas em absoluto dispensa, em nenhum passo, a exigência de lei para a aplicação das regras acordadas em convênios e protocolos. E nem poderia fazê-lo posto que a exigência de lei para efeito de prescrever a observância de quaisquer obrigações, mormente as tributárias, constitui princípio constitucional (CF, art. 5º, II e art. 150, I) **que não pode ser derogado por singela norma convênial**. Em segundo, porque o art. 10, § 1º, I e II da Lei nº 7.014/96 trata da substituição tributária em relação a petróleo, lubrificantes e combustíveis, líquidos ou gasosos, dele derivados e de energia elétrica e não das mercadorias objeto deste processo (pilhas, baterias, filmes, lâminas de barbear, tintas e vernizes, etc.).

Quanto a Indicação Equivocada de Diploma Convênial, aduz que compete privativamente à autoridade administrativa, de acordo com a regra do artigo 142 do CTN, constituir o crédito tributário com todos os seus elementos precisos e não de forma “equivocada” ou omissa.

Aponta divergências no demonstrativo ajustado, de fls. 802 a 807, nas infrações 3 e 7, e que os produtos “TAMPICO FRUTAS CÍTRICAS”, assim como “SANTAL CITRUS” não estão enquadrados nos referidos Protocolos ICMS 11/91 e 10/92,

Com referência ao produto “BRILHO PARA CALÇADOS”, diante da sua classificação fiscal 3405.10.00, diferentemente do afirmado pela fiscalização, tal produto não se encontra previsto no Convênio ICMS 74/94.

Quanto à afirmação da fiscalização de que os produtos “*aditivo automotivo, silicone automotivo e óleo de peroba*” são considerados óleos protetivos, razão pela qual enquadráveis como lubrificantes e, portanto deveriam ser tributados pela substituição interestadual por força dos Convênios ICMS 105/92 e 03/99, há que se considerar que tal assertiva não condiz com a realidade fática.

Ora, deduz-se que o Óleo de Peroba, cuja classificação fiscal é 2710.1.999, é produto que **não** serve “*para uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos*”, de forma que se encontra fora do âmbito de incidência do convênio apontado como infringido.

Reitera os argumentos já expendidos na defesa inicial.

Outrossim, malgrado o Fisco tenha procedido alguns ajustes, não cuidou de esclarecer se os destinatários que figuram nos documentos de fls. 806/861 procederam ao pagamento ou à complementação do imposto, nos termos dos artigos 353, II, 371 e 372, II e III do Regulamento do ICMS.

Nestas condições, com base no art. 145 do RPAF requer diligência, para a verificação da ocorrência de pagamento do imposto, de conformidade com o disposto nos artigos mencionados, e a final a improcedência do Auto de Infração.

A 5ª JJF, fl. 916, solicitou diligência à inspetoria de origem, para que o autuante procedesse ao seguinte:

- a) Retirasse dos demonstrativos de fls. 808 a 884, os produtos “tampico frutas cítricas”, assim como “santal citrus”, brilho para calçados”, “óleo de peroba”.
- b) Elaborasse novos demonstrativos, inclusive o de débito;
- c) Após a conclusão da diligência que o contribuinte fosse cientificado, fornecendo-lhe cópia inclusive dos demonstrativos, e concedendo-lhe o prazo de 10 dias para que possa se manifestar, nos termos do RPAF/99.

O autuante responde a diligência, fl. 920, prestando as seguintes informações:

Que tomou conhecimento, informalmente, de que o autuado aproveitou a última lei de anistia (Lei nº 11.470/10) e efetivou o recolhimento do débito com base nos valores ajustados às fls. 804/884, sem mais questionar se este ou aquele produto estava ou não sujeito ao regime de substituição tributária.

Que os ajustes mencionados surgiram após o contribuinte provar o pagamento de parte do crédito tributário levantado, isto já consignado nas informações fiscais.

Afirma ser necessário que o setor de cálculos da DAT Metro diga, se o valor existente nos bancos de dados da Sefaz corresponde à totalidade da dívida, de sorte que para lá os autos serão encaminhados.

Caso tal informação seja afirmativa, inexistindo quaisquer diferenças de tributos ainda pendentes de julgamento, resta prejudicada a diligência formulada as fls. 916, devendo o processo ter o impulso e sequenciamento ditados por quem de direito.

O autuado se manifesta, as fls. 926 e informa que, diante do pagamento noticiado, extinto se encontra o crédito tributário nos termos do artigo 156, inciso I, do CTN, razão pela qual aguarda a confirmação do setor competente da SEFAZ, tal como determinado no documento de fls. 920, ressaltando eventual manifestação em momento posterior.

Tendo em vista que o sujeito passivo não efetuou o pagamento do Auto de Infração na sua totalidade, esta 5ª JJF remeteu o PAF em diligência à inspetoria de origem, para que a diligência anterior fosse cumprida, nos moldes anteriormente solicitados.

Seguindo a determinação desta 5ª JJF, os autuantes retiram das infrações os itens solicitados, elaboram novos demonstrativos, fls 973 a 976, mas ressaltam que o pagamento parcial do Auto de Infração ocorreu sob a égide da Lei nº 11.908/10, e que a mencionada lei- que anexam, expressa com todas as letras que os benefícios utilizáveis dependerão de pedido de quitação, no qual o sujeito passivo reconheça a procedência da autuação e implica na desistência expressa de impugnações, defesas, ou recursos apresentados na esfera administrativa.

Com base nesta advertência, portanto, esperam que, por ocasião do julgamento, a exclusão dos produtos seja analisada em confronto com o art. 7º da Lei nº 11.908/10, na medida em que a impugnação formalizada restou sem efeito pela desistência do contribuinte.

A empresa autuada vem aos autos, expõe e requer o que segue:

Considerando que a lavratura do Auto de Infração ocorreu em 07/04/2009;

Considerando que a apresentação de defesa tempestiva, onde constou expressamente a insurgência contra a exigência, inclusive de impostos que já haviam sido “*devidamente recolhidos em época própria*”, bem como a inclusão de produtos cuja classificação jamais poderia ter sido enquadrada na categoria de energéticos, tais como Tampico Frutas Cítricas, Santal Citrus e outros.

Considerando a primeira determinação da 5ª JF para que a fiscalização autuante elaborasse novos demonstrativos analíticos, retirando da exigência o correspondente aos impostos anteriormente recolhidos.

Considerando ter sido necessária uma segunda determinação da 5ª JF, e que resultou uma redução do suposto crédito tributário no montante de R\$ 70.768,85, restando mantidos apenas R\$ 39.000,11 a título de imposto;

Considerando que o autuado recolheu o montante de R\$ 85.317,00 a título de principal, requer que seja reconhecido como indevido o recolhimento da diferença, concernente à parcela dos produtos Tampico, Santal, Brilho para calçados e óleo de peroba, até então indevidamente incluídos na exigência fiscal, no caso o valor de R\$ 46.316,89, tal como vem a autuada desde o início afirmando e reiterando, uma vez, que os referidos produtos nunca poderiam ter sido equiparados a mercadorias sujeitas à sistemática da substituição tributária.

## VOTO

Inicialmente cabe apreciar as questões de nulidade do ato administrativo de lançamento, trazido pelo contribuinte na peça defensiva.

Cabe ressaltar que não se inclui na competência desse órgão julgador a apreciação de questões sobre a inconstitucionalidade de lei ou atos normativos, art. 167 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99).

Os Convênios e Protocolos citados como dispositivos infringidos possuem base legal, e a sua indicação no corpo do auto de infração, não invalida o lançamento, mesmo porque incorporados os seus dispositivos no RICMS/BA, e o Regulamento Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, no art. 19 dispõe que “a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro de indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.”

Também como ressaltou o autuante na informação fiscal, “*Também os convênios e protocolos de ICMS, inclusive os reguladores da substituição tributária interestadual, são diplomas normativos que fazem parte do sistema tributário nacional e contam com o respaldo da Carta de 1988, e da LC 87/96*”.

A tese de que os acordos interestaduais deverão passar pelo crivo do Legislativo estadual tinha alguma pertinência antes da edição da LC 87/96. Hoje referida tese se encontra superada, pois é o próprio legislador complementar que dá autonomia aos convênios e protocolos como diplomas normativos regentes da substituição tributária interestadual, independente de autorização ou confirmação legislativa estadual, bastando haver celebração por parte do Estado interessado. Note-se que a doutrina citada na impugnação remonta, toda ela a período anterior a 1996. Por outro lado, ainda que subsistisse a idéia de que os acordos interestaduais necessitam do beneplácito do Legislativo Estadual para adquirirem eficácia, isto aconteceu na Bahia, uma vez que a Lei nº 7.014/96, instituidora do ICMS no território baiano, fonte emanada da Assembléia Legislativa, simplesmente deu força a estes acordos, conforme art. 10, §1º, I, II, § 2, 3. art. 11.

Razão também não assiste ao sujeito passivo quando invoca ofensa ao princípio da legalidade, e nesse sentido, lembro que este princípio é basilar para o ato administrativo, e deve ser observado para sua válida edição, o que foi feito, na presente lide, onde verifico que a autoridade administrativa atuou na existência de lei que assim determina, ou seja, teve atuação vinculada, obedecendo à previsão legal para tal fim. Ademais, na prática de um ato administrativo o agente público está obrigado a observar, não só a lei e os princípios jurídicos, mas também os decretos, as portarias, as instruções normativas, os pareceres normativos, em suma, os atos administrativos gerais relacionados à situação com que ele se depara.

Neste sentido não vislumbro a ocorrência de atos ou procedimentos encetados pelo auditor fiscal, que tenham ferido a moralidade administrativa e possam invalidar os atos e procedimentos adotados neste Auto de Infração, tampouco realizados de modo ilegal ou contrários à lei e aos atos normativos.

Ademais, verifico que o auto de infração encontra-se revestido das formalidades legais, e obedeceu aos ditames previstos no art. 39 do RPAF/99, sendo que o contribuinte recebeu cópia dos documentos fiscais.

No mérito está sendo exigido neste lançamento, ICMS com base em duas espécies de infrações:

A falta de retenção do imposto em operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, estabelecida em acordos interestaduais, designadamente combustíveis, lubrificantes, tintas, vernizes, rações para animais, filmes, slides, discos, fitas, cervejas, refrigerantes, chope, água, gelo, Lâminas de barbear, isqueiros, lâmpadas elétricas, pilhas, baterias elétricas e açúcar de cana, bem como o não recolhimento do ICMS retido em favor do Estado da Bahia, constatado pela confrontação dos documentos de saídas e dos demonstrativos do imposto retido com o demonstrativo do imposto recolhido e com o extrato de arrecadação retirado dos sistemas informatizados da Secretaria da Fazenda da Bahia.

O contribuinte reconheceu as infrações 6 e 11, em sua totalidade, e as demais, parcialmente, e efetuou o pagamento com o benefício da Lei nº 11.808/2010, no total de R\$ 85.317,02, portanto restaria a pagar o saldo de R\$ 24.451,94, conforme extrato do SIGAT, obtido na SEFAZ, anexo fls. 952 a 964 do PAF.

Desta forma as infrações 6 e 11 ficam mantidas em sua totalidade, e fora de apreciação desta lide, mas de outro lado, o contribuinte reconheceu e efetuou o pagamento parcial das demais infrações, como o pagamento destas últimas foi parcial, passo a apreciar o mérito, e destaco que os autuantes ao analisarem as razões de defesa, por duas vezes revisaram os valores das infrações, em decorrência da comprovação de pagamentos trazidos no curso da defesa, e da verificação de inclusão de mercadorias que não estavam enquadradas no regime de substituição tributária, e concluiu que restavam saldos a pagar, o que diminuiu substancialmente os valores originariamente exigidos.

Na infração 1, os autuantes após procederem à segunda revisão, na informação fiscal de fls 973/976, concordaram com razões da defesa e concluíram que o valor que remanesce na infração é de R\$ 5.660,73, no que concordo.

Na infração 2, relativa à cobrança da falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo, de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, de tintas e vernizes, com a última informação fiscal, o valor do ICMS a ser exigido passa a ser de R\$ 3.126,92, no que concordo, pois foram retirados os valores correspondentes à “brilho para calçados”, NCM. 34.05.10.00, que não está na S/T.

Na infração 3, onde está sendo exigido o valor de R\$ 22.225,18, no Auto de Infração, após retirarem da cobrança as mercadorias que não estão enquadradas no regime de substituição tributária “tampico frutas cítricas e Santal Citrus”, pois não são bebidas energéticas, o valor diminui para R\$ 34,88, conforme última informação fiscal, no que concordo.



Na infração 4 – após a revisão dos autuantes, o valor a ser exigido passa a ser de R\$ 2.437,31, no que acompanho.

A infração 5 – relativa às mercadorias “Lâmpadas elétricas”, Protocolo ICMS 17/85, os autuantes revisaram o lançamento e concluíram que o valor a ser exigido é de R\$ 2.523,10.

Concordo com o valor remanescente. Infração parcialmente elidida.

A infração 7, relativa à mercadoria “açúcar de cana”, Protocolo ICMS 21/91, o valor da autuação foi corrigido para R\$ 3.578,79.

A infração 8, referente à “filmes e slides”, Convênio ICM 15/85, após as correções promovidas pelos autuante, o valor passou a ser de R\$ 561,45. Infração parcialmente procedente.

INFRAÇÃO 9 – Está sendo exigido ICMS de “discos e fitas”, cujo valor corrigido passou a ser de R\$ 428,10, Infração procedente em parte.

INFRAÇÃO 10 – Relativa às vendas de “ração”, os autuantes retificaram o lançamento para R\$ 1.167,46, no que acompanho.

O demonstrativo de débito assume a seguinte feição, e de acordo com as alterações promovidas pelo autuante, fls. 973 a 976:

Infração	Auto de Infração	2ª Revisão Fiscal	Valor a ser pago	Multa %
01	31.826,50	5.660,73	5.660,73	60
02	4.372,36	3.126,92	3.126,92	60
03	22.225,18	34,88	34,88	60
04	3.967,93	2.437,31	2.437,31	60
05	19.315,69	2.523,10	2.706,25	60
06	1.585,42	-	1.585,42	60
07	4.202,32	3.578,79	3.578,79	60
08	1.754,55	561,45	561,45	60
09	1.035,62	428,10	428,10	60
10	1.386,37	1.167,46	1.167,46	60
11	18.097,02	18.097,02	18.097,02	150
Total			39.384,33	

Voto pela PROCEDENCIA EM PARTE do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279462.0002/09-7**, lavrado contra **ATACADÃO DISTRIBUIÇÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$39.384,33**, acrescidos das multas de 60% sobre R\$21.287,31 e 150% sobre R\$18.097,02, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “e”, V, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Esta Junta recorre de ofício, desta decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de setembro de 2011.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR