

**PROCESSO** - A. I. N° 212995.0298/12-9  
**RECORRENTE** - WAL MART BRASIL LTDA  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1<sup>a</sup> JJF n° 0157-01/13  
**ORIGEM** - IFMT - DAT/NORTE  
**INTERNET** - 19/12/2013

### 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0377-11/13

**EMENTA:** ICMS. MERCADORIAS EM TRÂNSITO. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL EFETUADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. CRÉDITO DE 3%, CONFORME DECRETO N° 14.213/12. A descrição do fato foi feita de forma truncada. O que de fato ocorreu neste caso foi a constatação de retenção de ICMS efetuada a menos pelo autuado, na qualidade de sujeito passivo por substituição, estabelecido no Estado da Paraíba, relativamente ao imposto das operações subsequentes na Bahia. O anexo único do Decreto n° 14.213/12, no item 3º, prevê que, em se tratando de mercadoria procedente da Paraíba, sendo remetidas por estabelecimento atacadista ou por central de distribuição de estabelecimento industrial ou de distribuidor exclusivo, ou ainda em se tratando de produtos comestíveis resultantes do abate de bovinos, bufalinos, suínos, ovinos, caprinos e aves, por existir naquele Estado um crédito presumido de 9%, somente admite que se abata o crédito de 3% no cálculo do imposto a ser antecipado. O fundamento da vedação do crédito integral neste caso está no art. 1º do supracitado decreto, segundo o qual é vedada a utilização de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais das mercadorias referidas no anexo único daquele decreto contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por convênio ou protocolo nos termos da Lei Complementar n° 24/75. Falece competência a este Órgão Julgador para apreciar a alegada impossibilidade jurídica de o executivo baiano, por meio de decreto, extrapolar a Lei n° 7.014/96 e a Lei Complementar n° 87/96, bem como o alegado caráter confiscatório da multa. Não é razoável discutir no âmbito administrativo a legalidade ou constitucionalidade do direito posto. Rejeitada a preliminar suscitada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em razão da Decisão proferida através do Acórdão n° 0157-01/13 da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal por ter julgado Procedente o Auto de Infração n° 212995.0298/12-9, que imputou à Recorrente infração à norma tributária por ter realizado operação com mercadorias tributadas, caracterizadas como não tributadas, admitindo crédito de 3% conforme previsto no anexo único do Decreto n° 14213/12.

Após regular apresentação de impugnação pelo sujeito passivo, a 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal exarou o Acórdão nº 0157-01/13 por meio do qual julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nos seguintes e termos:

*A descrição do fato, neste Auto, foi feita de forma truncada, pois no campo “Infração” é dito que o ICMS lançado diria respeito a operação com mercadorias tributadas como não tributadas, ao passo que no campo “Descrição dos Fatos” consta que o motivo da autuação seria pelo fato de ser admitido o crédito de 3%, conforme previsto no anexo único do Decreto 14213/12, tendo em vista a utilização do benefício fiscal relativo ao ICMS “não autorizado pelo CONSEF” [sic], portanto em desacordo com as normas da Lei Complementar 7/75 [sic] e cláusula quarta do Convênio 96/94.*

*Na verdade, o que de fato ocorreu neste caso foi a constatação de retenção de ICMS efetuada a menos pelo autuado, na qualidade de sujeito passivo por substituição, estabelecido no Estado da Paraíba, relativamente ao imposto das operações subsequentes na Bahia.*

*Não obstante a forma equivocada como o fato foi descrito, não considero que tenha havido cerceamento de defesa, pois o autuado demonstrou ter compreendido o real sentido da autuação fiscal.*

*A defesa suscitou em preliminar a nulidade do lançamento, sustentando que o autuado é pessoa ilegítima para figurar no polo passivo da autuação, porque o responsável pelo imposto é o destinatário das mercadorias, e não o vendedor remetente localizado na Paraíba.*

*A atribuição da responsabilidade por substituição ao remetente, quando este é situado em outro Estado, é possível sempre que em relação às mercadorias consideradas na transação haja convênio ou protocolo firmado entre o estado de origem e o estado de destino das mercadorias.*

*Isso não significa que seja o convênio ou protocolo que estabeleça a responsabilidade. É evidente que convênio ou protocolo não podem definir quem seja contribuinte ou responsável, pois a definição do sujeito passivo da obrigação tributária só pode ser feita por lei: CTN, art. 97, III.*

*Isso é válido tanto para definição de contribuintes, como também de responsáveis, sem dúvida.*

*Em se tratando de substituição tributária, também é necessário que a definição do responsável seja feita por lei, quer se trate de operações internas, quer de operações interestaduais, sendo que, nas operações interestaduais, a lei de cada Estado depende de acordo (convênio ou protocolo), nos termos do art. 9º da Lei Complementar nº 87/96. Isso em virtude do princípio da territorialidade da lei, haja vista que a lei de um Estado somente tem eficácia dentro do seu território. Para ter eficácia em relação a pessoas situadas em outro Estado, a lei depende da celebração de acordo (convênio ou protocolo) com o outro ou outros Estados.*

*Nesse sentido, assim prevê o art. 9º da Lei Complementar nº 87/96:*

*“Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.”*

*Note-se, porém, que o art. 9º da Lei Complementar nº 87/96 não diz que a definição do sujeito passivo seja feita por meio de acordo (convênio ou protocolo) – o que o art. 9º prevê é que a lei depende da celebração de acordo entre os Estados interessados.*

*Noutros termos: o fato de o art. 9º da Lei Complementar nº 87/96 prever que a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais depende de acordo específico celebrado pelos Estados interessados, isso não significa que seja o convênio ou protocolo que estabeleça a obrigação, ou que seja o convênio ou protocolo que atribua a responsabilidade pela retenção do imposto. Convênio e protocolo de substituição tributária não obrigam os contribuintes. Convênios e protocolos são pactos que vinculam apenas as pessoas de direito público que os subscrevem. O contribuinte não é signatário dos convênios e protocolos. Por conseguinte, o contribuinte não é parte de tais acordos. Os Estados é que, ao firmarem tais acordos, ficam obrigados a conduzir-se conforme o que foi por eles pactuado, devendo pôr em sua legislação regras consentâneas com o que foi acordado com o outro ou outros Estados.*

*É impróprio, portanto, dizer-se que o contribuinte infringiu este ou aquele convênio. Só quem pode infringir um convênio ou protocolo relativo a substituição tributária são os seus signatários, caso deixem de cumprir aquilo que foi pactuado em tais acordos.*

*Do mesmo modo que é impróprio dizer-se que este ou aquele convênio “define” como responsável esta ou aquela categoria de pessoa, haja vista que, nos termos do art. 97, III, do CTN, a definição do sujeito passivo da obrigação tributária só pode ser feita por lei.*

*Em suma, mesmo em se tratando de operação interestadual, o intérprete precisa verificar o que prevê a legislação interna sobre substituição tributária relativamente à mercadoria em questão, partindo do pressuposto de que o legislador interno levou em conta o que a Bahia convencionou com os outros Estados.*

*Por conseguinte, para se saber quem é o responsável pelo imposto, deve o intérprete verificar se a legislação interna tem eficácia extraterritorial, por força de convênio ou protocolo. A legislação interna deve estar em sintonia com o convênio. Vale para todos os efeitos a legislação interna baiana, inclusive nas operações interestaduais, desde que ela esteja em harmonia com os convênios e protocolos.*

*No caso em exame, trata-se de operações com medicamentos. As mercadorias são provenientes da Paraíba. Produtos farmacêuticos de uso humano são objeto do Convênio ICMS 76/94. A Bahia e a Paraíba são signatários desse convênio. A lei baiana, autorizada por convênio, atribui ao remetente a obrigação pela retenção do imposto relativo às operações subsequentes neste Estado. Por essas razões, concluo que o autuado é parte legítima para figurar no polo passivo da relação jurídica em discussão.*

*A fiscalização baseou-se em um decreto estadual – Decreto nº 14.213/12 –, cujo anexo único, no item 3º, prevê que em se tratando de mercadoria procedente da Paraíba, sendo remetidas por estabelecimento atacadista ou por central de distribuição de estabelecimento industrial ou de distribuidor exclusivo, ou ainda em se tratando de produtos comestíveis resultantes do abate de bovinos, bufalinos, suínos, ovinos, caprinos e aves, existe naquele Estado um crédito presumido de 9%, e por isso a Bahia somente admite que se abata o crédito de 3% no cálculo do imposto a ser antecipado. O fundamento da vedação do crédito integral neste caso está no art. 1º do supracitado decreto, segundo o qual é vedada a utilização de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais das mercadorias referidas no anexo único daquele decreto contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por convênio ou protocolo nos termos da Lei Complementar nº 24/75. O legislador, ao conceber o referido decreto, já observou que nas remessas, da Paraíba, efetuadas por estabelecimento atacadista ou por central de distribuição de estabelecimento industrial ou de distribuidor exclusivo, ou ainda em se tratando de produtos comestíveis resultantes do abate de animais, existe naquele Estado um crédito presumido de 9%.*

*Ultrapasso a preliminar suscitada.*

*No mérito, o cerne da defesa concentra-se em considerações acerca da possibilidade jurídica de, a seu ver, o executivo baiano, por meio de decreto, extrapolar a Lei nº 7.014/96 e a Lei Complementar nº 87/96.*

*Não é razoável discutir no âmbito administrativo a legalidade ou constitucionalidade do direito posto. Nesse sentido, falece competência a este Órgão Julgador.*

*Outra questão suscitada pela defesa é quanto à multa. Pede que, sendo mantido o lançamento, a multa seja excluída ou reduzida, apelando para a observância do princípio do “in dúvida pro contribuinte”. No entanto, a competência para apreciar pedido de dispensa ou redução de multa por infração de obrigação principal (ao apelo de equidade) é da competência da Câmara Superior do CONSEF, à qual o autuado poderá recorrer, quando então será o caso de se ponderar se é cabível a aplicação de multa por infração quando o sujeito passivo procede na forma prevista na legislação do seu Estado, a Paraíba.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Contra o Acórdão acima transscrito, o Recorrente interposto tempestivamente Recurso Voluntário alegando, preliminarmente, ser parte ilegítima para figurar no pólo passivo já que, ao seu entender, o responsável pelo pagamento da exação cobrada é o destinatário das mercadorias e não o remetente e transcreve o artigo 121 do CTN. No mérito, afirma ter realizado operações de venda de produtos para destinatários localizados na Bahia e no posto fiscal baiano fora autuado indevidamente por estar o Fisco cobrando crédito que se quer irá utilizar. Alega, ainda, que não cabe à Recorrente, na qualidade de remetente das mercadorias, ser cobrada por imposto que não foi recolhido para o Fisco baiano, mas sim para o Estado da Paraíba e, então, afirma que o Decreto nº 14213/2012 afrontou o art. 99 do CTN e art. 155 da CF/88.

Diz, também, que o Estado da Bahia, ao fixar percentuais diferentes de alíquotas interestaduais usurpou a competência do Senado Federal e indiretamente o Decreto nº 14213/12 impôs uma alíquota interestadual no valor de 3%.

Adiante, traz em seu Recurso, vasta jurisprudência dos tribunais superiores no que diz respeito a garantia ao crédito fiscal do ICMS ora cobrado. Defende-se, também, dizendo que implica em vedação ao tráfego a vedação de créditos nas operações interestaduais, e que o Fisco Baiano criou “verdadeira barreira alfandegária”

Alega que a multa de 60% aplicada tem caráter confiscatório, ultrapassando o limite da razoabilidade, pedindo então a sua redução.

Por fim, requer seja aplicado o benefício da dúvida em seu favor, e que, nos termos do art. 112 do CTN, lhe seja aplicada a norma mais favorável.

## VOTO

Não há razão para se acolher a preliminar de ilegitimidade passiva e consequente nulidade do lançamento. Entendo que o ora recorrente é parte legítima para figurar como sujeito passivo da obrigação tributária ora discutida. Entendo assim porque o art. 7º do COTEB afirma que o responsável substituição subroga-se nos direitos e obrigações do contribuinte, estendendo-se a sua responsabilidade à punibilidade por infração tributária, sendo este, inclusive, o regramento que se extrai dos artigos 121 e 124 do Código Tributário Nacional.

No mérito, a autuação baseou-se na vedação contida no Decreto Estadual nº 14.231/2012 e vejo que melhor sorte não assiste ao recorrente, pelo que entendo deva ser mantida a Decisão de piso. Vejo que o Recorrente utilizou-se de crédito de 12% quando, na verdade, deveria calcular crédito na alíquota de 3%, já que na Paraíba o valor do crédito é de 9%. Além disso, o art. 9º da lei de regência do ICMS baiano reza que quando ocorra a substituição ou a antecipação tributária, a fase de tributação está encerrada. Neste caso, não importa que seja o valor da operação superior ou inferior ao valor adotado como base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária, e assim não caberá a exigência de complementação do imposto nem a restituição de importância eventualmente paga a mais, a não ser que no pagamento do imposto por antecipação tenha havido erro ou outra circunstância que exija correção, por ter o contribuinte autuado levado em conta no cálculo do imposto retido por substituição valor maior que o permitido pelo Decreto Estadual nº 14.213/2012.

No que diz respeito à redução de multas exigidas neste Auto de Infração, também entendo que os argumentos do Recorrente não devam ser acatados. Assim entendo porque não é competente a Câmara de Julgamento Fiscal decidir sobre tal matéria, nos termos do art. 159 do RPAF, além do que, as multas aqui aplicadas encontram guarida na legislação de regência.

Por tudo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **212995.0298/12-9**, lavrado contra **WALMART BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$40.586,87**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de novembro de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDMUNDO JOSÉ BUSTANI NETO – RELATOR

ROSANA JEZLER GALVÃO – REPR. DA PGE/PROFIS