

PROCESSO - A. I. Nº 232163.1138/12-1
RECORRENTE - WAL MART BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF Nº 0165-03/13
ORIGEM - IFMT NORTE
INTERNET - 19.12.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0462-13/13

EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. DESTAQUE DO IMPOSTO A MENOS. ERRO QUANTO AO CRÉDITO UTILIZADO. Ficou comprovado que o recorrente, na condição de remetente e contribuinte substituto, aplicou incorretamente o crédito fiscal na apuração do imposto devido por substituição tributária. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto em razão da Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração em referência, lavrado em 28/12/2012, exigindo R\$31.188,10 de ICMS, acrescido da multa de 60% em decorrência de destaque do imposto a menos em documento fiscal, devido a erro na determinação da base de cálculo.

De acordo com a descrição dos fatos, foi “*admitido o crédito de 3%, conforme previsto no anexo único do Decreto 14.213/2012, tendo em vista a utilização do benefício fiscal relativo ao ICMS não autorizado pelo CONSEF, portanto em desacordo com as normas da Lei Complementar nº 24 de 07/75 e cláusula quarta do Convênio 76/94*”.

Suscitada a nulidade do presente Auto de Infração, sob alegação de ilegítima a figuração no pólo passivo da autuação, indicando ser o destinatário das mercadorias o responsável pelo pagamento e respectiva utilização do crédito fiscal, estando o mesmo localizado no Estado da Bahia e não o vendedor e remetente, localizado no Estado da Paraíba.

O i. Relator da JJF rechaça a alegação defensiva, considerando que o autuado é responsável pela substituição tributária das mercadorias que gerou o presente Auto de Infração, por se tratar de produtos farmacêuticos, conforme previsto em Convênio. Revela mais que o autuado é inscrito no Estado da Bahia como substituto tributário, e utilizou o crédito de 12%, quando seria 3%, no cálculo do imposto a ser recolhido pela substituição tributária, não tendo se configurado a ilegitimidade passiva, como entendeu o defendente.

Passando ao mérito, assim decide:

“No mérito, trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir ICMS em decorrência de destaque do imposto a menos em documento fiscal, constando na descrição dos fatos, que o contribuinte deveria ter calculado o imposto relativo à substituição tributária, utilizando o crédito fiscal no percentual de 3%, conforme previsto no anexo único do Decreto 14.213/2012.

O referido Decreto nº 14.213/2012 dispõe sobre a vedação de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por convênio ou protocolo, estando previsto no art. 1º que “fica vedada a utilização de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais das mercadorias referidas no Anexo Único deste Decreto, contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por convênio ou protocolo, nos termos da Lei Complementar Federal nº 24, de 07 de janeiro de 1975”.

Em seguida, o § 1º do referido artigo estabelece que “o crédito do ICMS relativo à entrada das mercadorias somente será admitido no percentual efetivamente cobrado no Estado de origem, conforme estabelecido no Anexo Único deste mesmo Decreto”.

No caso das mercadorias oriundas o Estado da Paraíba, o Anexo Único do referido Decreto prevê o crédito fiscal no percentual de 3% sobre a base de cálculo, e em relação a medicamentos, as operações interestaduais são submetidas às regras estabelecidas por meio do Convênio ICMS 76/94.

Observe, ainda, que se tratando de operações de vendas e transferências de medicamentos de uso humano, promovidas por filial atacadista localizada em outro Estado (Paraíba), para estabelecimento localizado no Estado da Bahia, ambos os Estados são obrigados a cumprir os termos do Convênio ICMS nº 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal, as operações objeto da autuação também estão sob a égide do quanto determina o mencionado Convênio ICMS nº 81/93, cuja Cláusula segunda está abaixo reproduzida.

Convênio ICMS nº 81/93:

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.*

Considerando que o Convênio ICMS 76/94 atribui ao estabelecimento importador ou industrial fabricante, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, e tendo o autuado realizado vendas no atacado, não estaria obrigado a fazer a retenção do imposto, pelas regras do mencionado Convênio. Entretanto, se aplica o disposto na Cláusula segunda do Convênio 81/93.

Este é o entendimento exposto no julgamento proferido pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, por meio do Acórdão CJF Nº 0125-11/12, apresentando o entendimento de que não ficou comprovada a ocorrência de cerceamento ao direito de defesa, nem ilegitimidade passiva.

O defendente informou que em dezembro de 2012 realizou operações de venda de produtos para destinatário localizado na Bahia, e ao enviar as mercadorias ao adquirente, o impugnante, de posse das notas fiscais de venda, foi autuado indevidamente, no Posto Fiscal da Bahia, cobrando ICMS em decorrência de vedação ao crédito fiscal que sequer vai utilizar.

Entendo que não assiste razão ao defendente, haja vista que, conforme salientou o autuante, o autuado é inscrito no Estado da Bahia com inscrição de substituto tributário e, ao utilizar o crédito a maior de 12%, quando seria 3%, no cálculo do imposto a ser recolhido por substituição tributária, o ICMS que seria recolhido pelo destinatário foi pago a menos, gerando o presente lançamento.

O autuado não contestou os dados numéricos do levantamento fiscal e o fato apurado, alegando que, se o Estado de origem concedeu benefício fiscal não recepcionado pelo Estado de destino, é questão a ser tratada diretamente entre os Estados que concedeu e que vetou o benefício em desacordo com a Lei Complementar nº. 24/75, jamais com o impugnante ou o adquirente das mercadorias, penalizando-os contra legis.

O defendente também alegou que ao vedar o crédito nas operações interestaduais, o Estado da Bahia termina instituindo verdadeira barreira alfandegária, encarecendo, por consequência, os produtos oriundos de outros Estados e reduzindo o preço dos produtos nativos, em desrespeito à vedação imposta pelo inciso V do art. 150 da CF/88.

Quanto a estas alegações, observo que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

No que diz respeito às decisões judiciais citadas pelo defendente, entendo que ainda não estão consolidadas em relação ao entendimento da matéria em questão, tratada neste PAF.

Concluo pela procedência do presente Auto de Infração, haja vista que o autuado, na condição de remetente e contribuinte substituto, aplicou incorretamente o crédito fiscal na apuração do imposto devido por substituição tributária.

O defendente também requereu a exclusão, ou no mínimo redução da multa aplicada no percentual de 60%, apresentando o entendimento de que a referida multa é confiscatória.

Em relação ao mencionado argumento do autuado de que a multa aplicada é exorbitante e confiscatória, saliento que a penalidades aplicada no presente Auto de Infração é legalmente previstas para a irregularidade apurada (art. 42, II, “f”, da Lei 7.014/96), e como já foi dito anteriormente, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Vale ressaltar que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, haja vista que esta competência é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159, do RPAF/99.

Julga pela Procedência do Auto de Infração em tela.

O Recurso Voluntário, tempestivo, alega a nulidade do Auto de Infração em espeque por ilegitimidade passiva, pois o responsável tributário é o destinatário da mercadoria enviada, situado no Estado da Bahia, e não o remetente estabelecido no Estado da Paraíba.

O recorrente cita o art. 121 do CTN, mediante o qual a sujeição passiva da obrigação principal, incide sobre a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou da penalidade tributária.

Transcreve trechos da CF/88, art. 155, II, § 2º, acerca da não-cumulatividade do ICMS e a manutenção do crédito (LC 87/96), bem como os arts. 28 e 29 da Lei nº 7014/96, para a conclusão da possibilidade da utilização do crédito relativo ao imposto pago em etapa anterior, por conta da não-cumulatividade do ICMS.

Menciona o recorrente que o benefício fiscal concedido no Estado de origem não foi recepcionado pelo Estado da Bahia, surgindo questão a ser tratada pelos Estados discordantes, por desatendimento ao quanto preceitua a LC 24/95. Sob esse tópico menciona ensinamentos do mestre Geraldo Ataliba.

Menciona que o Governo da Bahia, fixando percentuais diferentes das alíquotas interestaduais, para fins de aproveitamento de crédito, usurpa a competência do Senado Federal, de conformidade ao art. 155, § 2º, IV DA CF/88.

Aponta para a ADIN nº 3312-3, na qual o Distrito Federal enfrenta o Estado do Mato Grosso por este último ter restringido por Decreto, a utilização do crédito do ICMS oriundo da aquisição de mercadorias.

Transcreve Ementa da Corte Suprema, pela qual é confirmado o entendimento de ser inconstitucional a concessão unilateral de benefícios do ICMS, sem a prévia celebração de Convênios intergovernamentais, não obstante ao contribuinte o direito do crédito do ICMS, integral, à alíquota da operação precedente.

Conclui que o Decreto nº 14.213 de 22/11/2012, extrapolando os limites da lei, afronta o art. 99 do CTN, ou seja, o conteúdo e alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais foram expedidos, e são determinados com regra de observância das interpretações estabelecidas nessas Leis. Assim, as alíquotas utilizadas no cálculo do imposto cobrado do recorrente podem ser utilizadas pelo adquirente, então, afastando as alíquotas de 3% que limitam as operações interestaduais destinadas à Bahia, é o mesmo que limitar em 3% a alíquota interestadual, razão pela qual, deve-se afastar malsinado Decreto.

Comenta Decisão unânime na Suprema Corte que tratando da não-cumulatividade do ICMS, julgou que esse aspecto dá ao contribuinte direito do crédito pago na operação precedente e à alíquota que correspondesse ao percentual do tributo incidente nessa operação. E informa que também o STJ entende que o Estado de destino não pode impedir o contribuinte creditar-se integralmente do ICMS em razão do Estado de origem ter criado incentivo sem previsão em Convênio, conforme presumiu o agente autuante no presente caso.

Menciona o RESP 1125188/MT de julgado em 18/05/2010, no qual a 1ª. Turma do STJ decidiu, conforme relator Ministro Benedito Gonçalves, que o fato de o Estado de Origem conceder crédito presumido do ICMS não obriga o contribuinte do Estado de Destino a reduzir o valor do crédito. Aduz que ao impor redução ao crédito, o Estado de destino estaria se apropriando do incentivo fiscal, em detrimento do contribuinte e conspirando contra a autonomia fiscal dos entes confederados, entendimento confirmado por unanimidade consoante transcrição do Agravo Regimental Tributário.

Comenta que o Estado da Bahia quer resolver os problemas da guerra fiscal com os Estados citados no Decreto nº 14213 de 22/11/2012; deveria então ingressar com ADIN para afastar os benefícios concedidos sem Convênios. Sob esse tópico, transcreve comentário do prof. Fernando Leme Weiss, citando que esses fundamentos são suficientes para afastar a infração em tela.

Patenteia que o Estado da Bahia ao vedar o crédito nas operações interestaduais, institui verdadeira barreira alfandegária, encarecendo produtos vindos de outros estados e reduzindo os preços dos produtos nativos, desrespeitando a CF/88, art. 150, inciso V, reproduzindo lição dos profs. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Pinto Ferreira e Sacha Calmon Navarro Coelho a respeito da matéria abarcada.

Comenta o recorrente a multa aplicada de 60%, ser confiscatória. Aduz o fisco se esquecer que a função/caráter da penalidade pecuniária é corrigir e não destruir o patrimônio empresarial, eis que o pagamento de multa classifica-se como receita derivada, como os tributos, o que leva à total improcedência da penalidade, além da exigência fiscal.

Firma que a penalidade pecuniária deve ser em limites razoáveis levando em conta a reparação do dano presumido, e não seja sub-reptícia de tributo. Passa a lição do prof. José Carlos Graça Wagner a esse respeito. Diante dos fatos, jurisprudência e doutrina citados, não resta dúvidas que a multa de 60% é confiscatória, ultrapassa os limites da razoabilidade, e se requer não seja aplicada.

Considera deve ser levado em conta o princípio do benefício da dúvida, consoante os termos do art. 112, incisos I, II, III e IV do CTN.

Observa o recorrente que evidencia-se a certeza de ter modificada a Decisão ora guerreada, para desconstituir o Auto de Infração em tela; no entanto se alguma dúvida restar, seja aplicada a interpretação mais favorável ao contribuinte, julgando preliminarmente nulo e no mérito modificar a Decisão para julgar improcedente.

Em seu pedido reitera a defesa inicial e requer seja modificada a Decisão de primeira instância, para afastar a cobrança referente aos produtos citados, e respeitando-se a realidade fática e jurídica que aponta para a improcedência do Auto de Infração que exige valores indevidos.

O opinativo da PGE/PROFIS resta dispensado, nos termos do art. 136, III, “b”, 3, do RPAF/99.

VOTO

Nestes autos, está o fisco exigindo R\$31.188,10 de ICMS, acrescido da multa de 60% em decorrência de destaque do imposto a menos em documento fiscal, devido a erro na determinação da base de cálculo. As descrições dos fatos com a presença dos comprovantes inerentes ao entendimento da sujeição passiva estão contidos no PAF permitindo perfeito entendimento ao julgamento da questão posta, e assegurando ao recorrente direito à ampla defesa e ao contraditório, de forma que rejeito o pedido de diligência vindo em sede de Recurso voluntário.

O presente lançamento de ofício encontra-se embasado na legislação estadual e na Lei Complementar nº 24, de 07/01/1975.

Foi admitido o crédito de 3%, conforme previsto no anexo único do Decreto nº 14.213/2012; entretanto viu-se utilização do benefício fiscal relativo ao ICMS não autorizado, portanto em desacordo com as normas da Lei Complementar nº 24 de 07/75 e cláusula quarta do Convênio ICMS 76/94, fato que ensejou a presente autuação.

A alegação de ilegitimidade passiva do autuado, em seu lugar apontando que o responsável pela utilização do crédito fiscal é o destinatário das mercadorias localizado no Estado da Bahia, e não o impugnante, vendedor e remetente das mercadorias localizado no Estado da Paraíba. Aduz que o sujeito passivo da obrigação tributária é aquele que efetua o pagamento do tributo, conforme preceitua o art. 121 do CTN, e que o Fisco Estadual não pode cobrar imposto de estabelecimento que não efetua a apuração do ICMS e recolhimento ao Estado da Bahia. Em verdade, cita, o

destinatário das mercadorias é quem procederá a apuração da entrada dos créditos pela aquisição de mercadorias advindas de outros Estados da Federação que, ao final, irá recolher o ICMS ao Fisco baiano, devendo ser julgado nulo o presente Auto de Infração.

A análise preliminar do feito revela tratar-se de circulação de produtos farmacêuticos, conforme previsão em Convênio. Revela mais, que o recorrente é inscrito no Estado da Bahia como substituto tributário, e no cálculo do imposto a ser recolhido pela substituição tributária, utilizou o crédito de 12%, quando seria 3%, não tendo se configurado a ilegitimidade passiva, como entendeu o defendente desde a inicial. Acompanho a Decisão pelo afastamento da nulidade aventada.

O Decreto nº 14.213/2012 veda créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias não autorizados por convênio ou protocolo, conforme previsão no art. 1º, nos termos da Lei Complementar Federal nº 24, de 07 de janeiro de 1975. O § 1º do referido artigo estabelece que “o crédito do ICMS relativo à entrada das mercadorias somente será admitido no percentual efetivamente cobrado no Estado de origem, conforme estabelecido no Anexo Único deste mesmo Decreto”.

No caso presente de entradas de mercadorias oriundas do Estado da Paraíba, o Anexo Único do referido Decreto prevê o crédito fiscal no percentual de 3% sobre a base de cálculo, e em relação a medicamentos, as operações interestaduais são submetidas às regras estabelecidas por meio do Convênio ICMS 76/94.

A espécie em análise cuida de operações de vendas e transferências de medicamentos de uso humano, oriundas de filial atacadista localizada em outro Estado (Paraíba), para estabelecimento localizado no Estado da Bahia, situação na qual, ambos os Estados são obrigados a cumprir os termos do Convênio ICMS nº 81/93, Cláusula 2ª, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal:

***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.*

Visto que o Convênio ICMS 76/94 atribui ao estabelecimento importador ou industrial fabricante, sujeitos passivos por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, e tendo o autuado realizado vendas no atacado, estaria obrigado a fazer a retenção do imposto, pelas regras do mencionado Convênio. Nesta situação, se aplicou o disposto na Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93, retro transcrita.

No mérito, os fatos materiais, os dados numéricos do levantamento fiscal, não foram objetos de contestação, somente alegado que a relação tributária entre os Estados de origem e de destino, é questão a ser tratada diretamente entre os Estados, “o que concedeu e o que vetou o benefício em desacordo com a Lei Complementar nº. 24/75, jamais com o impugnante ou o adquirente das mercadorias, penalizando-os contra legis”.

E que ao vedar o crédito nas operações interestaduais, o Estado da Bahia termina instituindo verdadeira barreira alfandegária, elevando os produtos oriundos de outros Estados e reduzindo o preço dos produtos nativos, em desrespeito à vedação imposta pelo inciso V do art. 150 da CF/88.

Firma o recorrente o caráter confiscatório da multa de 60% que foi aplicada, elevada, e portanto diversa do caráter objetivo da penalidade pecuniária, qual seja seu aspecto didático. Menciona que a percepção de valores de multas classifica-se como receita derivada, como os tributos, o que leva à total improcedência da penalidade.

Manifesta-se ainda sobre esse tema, indicando que a penalidade pecuniária deve ser em limites razoáveis levando em conta a reparação do dano presumido, e que não seja sub-reptícia de

tributo. E que frente aos fatos, à jurisprudência e doutrina citadas, não resta dúvida que a multa de 60% é confiscatória, ultrapassa os limites da razoabilidade, e se requer não seja aplicada.

Considera deve ser levado em conta o princípio do benefício da dúvida, consoante os termos do art. 112, incisos I, II, III e IV do CTN.

Adoto, de igual forma ao patenteado na Decisão recorrida, em relação a estas alegações, que a apreciação das mesmas transcende a competência deste CONSEF quanto a declarar a inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99, e que a multa em espeque tem previsão legal (art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96) para ser aplicada em cometimentos infracionais como o ora em comento.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso apresentado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª 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 **232163.1138/12-1**, lavrado contra **WAL MART BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$31.188,10**, 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, 13 de novembro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

OSWALDO IGNÁCIO AMADOR – RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS