

A. I. Nº - 172532.0016/13-2
AUTUADO - WAL MART BRASIL LTDA.
AUTUANTE - JOSÉ AIRTON AMOR SANTOS
ORIGEM - IFMT – NORTE
INTERNET - 16. 08. 2013

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0174-01/13

EMENTA: ICMS. MERCADORIAS EM TRÂNSITO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO DO IMPOSTO EFETUADA A MENOS. CRÉDITO DE 3%, CONFORME DECRETO Nº 14.213/12. Ultrapassadas as preliminares de ilegitimidade para figurar no polo passivo da relação jurídica em discussão e de falta de provas. Constatada a 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 nº 14.213/12, no item 3º, prevê que, em se tratando de mercadorias procedentes 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 se 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. Falece competência a este Órgão Julgador para apreciar a alegada impossibilidade jurídica de o executivo baiano, por meio de decreto, extrapolar a Lei nº 7.014/96 e a Lei Complementar nº 87/96, bem como o alegado caráter confiscatório da multa. Não é razoável discutir no âmbito administrativo a legalidade ou constitucionalidade do direito posto. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 6.3.13, cuida do lançamento de ICMS cuja retenção foi feita a menos pelo autuado, na qualidade de sujeito passivo por substituição [estabelecido no Estado da Paraíba], relativamente ao imposto das operações subsequentes. Valor do imposto lançado: R\$ 43.764,55. Multa: 60%.

No campo “Descrição dos Fatos” consta que a ação fiscal foi pautada na Lei 7.014/96, regulamentada no “Decreto lei” 13780/12, tendo sido constatada utilização de crédito de 12%, quando admitido o crédito de 3%, conforme previsto no anexo único do “Decreto lei” 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 24/75 e cláusula quarta do Convênio 96/94.

A defesa (fls. 213/236) suscita 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.

Sustenta ainda que o Auto de Infração é nulo também por falta de prova de que as mercadorias tivessem “sofrido” benefício fiscal no Estado de origem. Alega que não há qualquer informação nos autos de que o imposto da operação anterior não foi recolhido integralmente ao Estado remetente, e de que a parcela do benefício concedido corresponde exatamente à parcela do crédito fiscal autuado, partindo tão somente do pressuposto de que houve utilização de benefício em operação anterior em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75 e com o Convênio 76/94, sem ser feita prova, afrontando-se o art. 142 do CTN.

No mérito, diz que o Auto de Infração é improcedente por vedar a utilização de crédito do imposto destacado nas Notas Fiscais de aquisição. Argumenta que a empresa tem direito ao crédito. Diz que no posto fiscal foi cobrado ICMS em decorrência de vedação ao crédito fiscal. Aduz que, para argumentar, por amor ao debate, defende a possibilidade do crédito ao adquirente, mesmo com a utilização do benefício fiscal concedido pelo Estado de origem, a Paraíba, em função do critério da não cumulatividade. Alega que o Decreto 14.213/12 extrapola os limites da lei, afrontando o art. 99 do CTN, pois o executivo estadual, extrapolando a sua competência, previu casos de vedação parcial à utilização de crédito fiscal, à revelia da Lei 7.014/96, a qual repetiu a Lei Complementar 87/96. Alega que o governo da Bahia usurpou a competência do Senado Federal prevista no art. 155, II, § 2º, IV, da Constituição, ao fixar percentuais diferentes das alíquotas interestaduais para fins de aproveitamento do crédito fiscal. Observa que as alíquotas interestaduais fixadas pelo Senado Federal são de 7% nas operações interestaduais entre o Sudeste e o Sul em direção ao Nordeste, Norte e Centro-Oeste, e de 12% nas outras operações interestaduais, e tais alíquotas correspondem aos valores dos créditos fiscais que podem ser utilizados da impugnante, de modo que, quando o Decreto 14.213/12 limita o crédito fiscal nas operações interestaduais destinadas à Bahia em apenas 3%, é o mesmo que indiretamente impor uma alíquota interestadual de 3%, atropelando a competência do Senado Federal.

Fala da jurisprudência acerca da garantia do direito ao crédito. Pontua que a “guerra fiscal” é uma guerra entre as unidades da Federação, e o contribuinte não é ator nessa guerra e não pode ser atingido por ela, devendo o crédito do ICMS a que ele tem direito corresponder ao imposto incidente na operação anterior, o que é diferente do imposto pago na operação anterior, conforme já decidiu o STF.

Acentua que a alíquota interestadual do ICMS nas operações interestaduais é estabelecida pelo Senado Federal, e não pela unidade da Federação, e se o governo do Estado de origem renunciou a parte do imposto, isso não é problema do contribuinte, é problema do sujeito ativo, que deve recorrer ao Excelso Pretório, se se sentir prejudicado.

Considera que se o estado da Bahia quer resolver o problema da guerra fiscal com o Decreto 14.213/12, deveria ingressar com Ação Declaratória de Inconstitucionalidade para afastar os benefícios fiscais concedidos sem convênio, mas prefere erroneamente “penalizar as autoras”.

Tece considerações acerca da vedação à limitação de tráfego.

Reclama da multa de 60%, alegando seu caráter confiscatório.

Apela para a observância do princípio do “in dubio pro contribuinte”.

Pede a nulidade do Auto de Infração, ou, no mérito, sua improcedência, ou ainda, em sendo mantido o lançamento, que a multa seja excluída ou reduzida.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 289-290) dizendo que, ao examinar a documentação fiscal apresentada na entrada deste estado, o autuado utilizou crédito fiscal destacado nos DANFES, na

ordem de 12%, quando admitido um crédito de 3%, em função do benefício fiscal, caracterizando desacordo com as normas epigrafadas do “Decreto lei” [sic] 14.213/12, da Lei Complementar 24/75 e da cláusula quarta do Convênio 76/94.

Informa que o ato da ação fiscal foi caracterizado em consonância com o “Decreto-lei” 14.213/12, com a Lei Complementar 24/75 e com as cláusulas segunda e terceira do Convênio 76/94 de forma contextual na aplicabilidade da legislação vigente.

Opina pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

O lançamento em discussão nestes autos diz respeito a ICMS cuja retenção foi feita a menos pelo autuado, na qualidade de sujeito passivo por substituição, estabelecido no Estado da Paraíba, relativamente ao imposto das operações subsequentes.

A defesa suscita 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.

Noutra preliminar, o autuado alega que não foi feita prova nos autos de que as mercadorias tivessem sido objeto de benefício fiscal no Estado de origem. Alega que não há qualquer informação nos autos de que o imposto da operação anterior não foi recolhido integralmente ao Estado remetente, e de que a parcela do benefício concedido corresponde exatamente à parcela do crédito fiscal autuado. Alega que a autuação parte tão somente do pressuposto de que houve utilização de benefício em operação anterior em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75 e com o Convênio ICMS 76/94, sem ser feita prova disso.

O fiscal autuante nada disse a esse respeito.

De fato, não consta essa informação nos autos. No entanto, a fiscalização se baseou em um decreto estadual (que o autuante chamou de “decreto-lei”) – Decreto nº 14.213/12 –, cujo anexo único, no item 3º, prevê que em se tratando de mercadorias procedentes 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%.

No plano hipotético, portanto, aí estão os fundamentos.

Já no plano fático, conforme reclama a defesa, compete verificar se o remetente é industrial ou se é central de distribuição de estabelecimento industrial ou de distribuidor exclusivo.

Embora o fiscal autuante ao prestar a informação não tenha deixado explícita essa situação, ele declarou que, ao examinar a documentação fiscal apresentada na entrada das mercadorias neste estado, constatou que o autuado abateu o crédito fiscal destacado nos DANFES, de 12%, quando admitido um crédito de 3%, em função do benefício fiscal, caracterizando desacordo com as normas que ele cita. Portanto, ao fazer essa declaração, fica claro que a fiscalização constatou o fato e que esse fato se subsume à previsão normativa citada.

Ultrapasso as preliminares suscitadas.

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 7.014/96 e a Lei Complementar 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 dubio 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.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **172532.0016/13-2**, lavrado contra **WAL MART BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$43.764,55**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de julho de 2013

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR