

**A. I. N°** - 212995.0028/13-0  
**AUTUADO** - WAL MART BRASIL LTDA  
**AUTUANTE** - CARLOS ALBERTO SAMPAIO FERRARI  
**ORIGEM** - IFMT – DAT/NORTE  
**INTERNET** - 04/11/2013

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF N° 0179-05/13**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Falta ao lançamento tributário a prova material de que houve recolhimento a menos do ICMS, por se tratar de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com prazo à frente para seu recolhimento, e não há prova de que o cálculo do ICMS que é lançado na guia de informação e apuração do ICMS substituição tributária - GIA ST –, documento mensal obrigatório que informa o ICMS recolhido pelos contribuintes substitutos tributários, foi efetuado com crédito a maior do ICMS, nem tampouco há no processo comprovantes de recolhimento que comprovam o efetivo ingresso a menos do imposto nos cofres públicos, assim como falta também, as devidas formalidades inerentes à fiscalização de estabelecimento como intimação ou termo de início de fiscalização. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

No Auto de Infração lavrado em 27/02/2013, foi efetuado lançamento no valor total de R\$86.079,98, em razão da retenção a menos 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, sendo lançado o valor de R\$53.799,99, acrescido da multa de 60%.

A impugnante apresenta defesa à fls. 716/739 onde argui preliminarmente que o presente Auto de Infração é nulo, pois o estabelecimento autuado é parte ilegítima para figurar no pólo passivo da relação tributária, eis que o responsável pelo pagamento e respectiva utilização do crédito fiscal é o destinatário das mercadorias localizado no Estado da Bahia e não o vendedor e remetente das mercadorias localizado no Estado da Paraíba, ora Impugnante.

Afirma em sua impugnação que é nulo também o Auto de Infração, pela falta de prova de que as mercadorias tenham sofrido benefício fiscal no Estado de origem, sendo que o ônus da prova da infração é do Fisco, consoante art. 142 do CTN. No mérito, mostra-se integralmente improcedente o Auto de Infração em tela, quando veda a utilização de crédito de ICMS devidamente destacado nas Notas Fiscais de aquisição, em desacordo com o art. 155, II, e § 2º, inciso I, da Constituição Federal. Isso porque, o responsável pelo pagamento do ICMS será o destinatário das mercadorias que está localizado no Estado da Bahia, e não aquele que remete as mercadorias, e que não há qualquer relação com o fisco baiano.

Alega que se for apurado que houve dolo, fraude ou simulação, ou mesmo inobservância da legislação de regência, tem que comprovar pelos meios próprios, e não, simplesmente presumir.

Que ao enviar as mercadorias ao adquirente, a Impugnante, de posse das notas fiscais de venda, foi autuada indevidamente no Posto Fiscal da Bahia, cobrando ICMS em decorrência de vedação ao crédito fiscal, que sequer vai utilizar. Que a cobrança do imposto se faz quando do destaque do imposto na nota fiscal ou no momento do cálculo do imposto para fins de substituição tributária; o imposto creditado deve corresponder ao imposto cobrado em honra ao princípio da não-cumulatividade.

Afirma que o governo da Bahia, ao fixar percentuais diferentes das alíquotas interestaduais para fins de aproveitamento do crédito fiscal, acaba, por via transversa, alterando os valores de tais alíquotas, usurpando a competência do Senado Federal prevista no art. 155, II, § 2º, IV da CF/88.

Sustenta que as alíquotas interestaduais fixadas pelo Senado Federal são de 7% nas operações interestaduais entre Sudeste e Sul, em direção ao Nordeste, Norte e Centro-Oeste, e de 12% nas outras operações interestaduais.

Aduz que no momento em que o Decreto nº 14.213 de 22/11/2012, limita o crédito fiscal nas operações interestaduais destinadas a Bahia em apenas 3%, é o mesmo que indiretamente impor uma alíquota interestadual de 3%, atropelando a competência do Senado Federal prevista no dispositivo acima transcrito, razão por que devem ser afastadas as regras trazidas pelo Decreto.

Que desse modo, o crédito do contribuinte do Estado de destino deve corresponder ao imposto devido e regularmente calculado, não importando que seja recolhido em valor menor por benevolência do Estado de origem. Ao impor a redução do crédito, o Estado de destino estaria se apropriando do incentivo fiscal, em detrimento do contribuinte, e conspirando contra a autonomia fiscal dos entes confederados.

Diz ainda, que alíquota de ICMS incidente em operações interestaduais, é estabelecida pelo Senado Federal, e não pela Unidade da Federação. Se o governo do estado de origem renunciou à parte do imposto que lhe cabe, isso não é problema do contribuinte, é problema do sujeito ativo, que deve recorrer, em se sentindo prejudicado, ao Excelso Pretório.

Acrescenta que, por outro lado, agrava ainda mais a situação da Impugnante, o estabelecimento de multa de 60% sobre o valor do imposto. Nesses termos, a multa de 60% aplicada só pode ser considerada confiscatória. Caso venha a prevalecer a pretensão, manifestamente arrecadatória do fisco, contrariando a jurisprudência e afrontando o ordenamento jurídico constitucional, a Impugnante, na verdade, ficaria penalizada com um débito ilegal.

Pede diante do exposto, uma vez analisados e exauridos os fundamentos de fato e de direito desta peça impugnatória, que seja dado provimento a presente impugnação, para que, seja decretada, preliminarmente, a total NULIDADE do presente Auto de Infração e, no mérito, sua IMPROCEDÊNCIA, tendo em vista as razões referidas, que demonstram a fragilidade da acusação fiscal, posto que a Impugnante encontra-se em perfeita harmonia com a legislação vigente, bem como por todas as demais razões trazidas à colação.

Que caso não seja esse o entendimento, o que se cogita pelo princípio da eventualidade, requer seja excluída, ou no mínimo reduzida (art. 138, inciso II, da Lei nº 6.537/73), a confiscatória multa aplicada no percentual de 60% (sessenta por cento), nos termos esposados.

Pede, ainda, que na dúvida, seja conferida a interpretação mais benéfica à Impugnante, tal como preconiza o art. 112 do Código Tributário Nacional. Protesta e requer por todos os meios de provas permitidos em direito, bem como por juntada posterior de provas, perícia e diligência fiscal-contábil, assim como vistoria, inspeção, e tudo o mais que concorra para a prática da mais lúdima justiça.

O autuante apresentou informação fiscal às fls.792/793, onde aduz que o autuado no ato da autuação fiscal, encontrava-se em situação irregular, vez que utilizou do crédito fiscal de 12%, quando o admitido é de 3%, conforme previsto no Anexo Único do Decreto nº 14.213/12, tendo

em vista a utilização fiscal relativo ao ICMS não autorizado pelo CONFAZ, e, portanto em desacordo com as normas da Lei Complementar nº 07/75, e cláusula quarta do Convênio 76/94.

A impugnante, na página 718, diz que o Auto de Infração é nulo, pois o estabelecimento autuado é parte ilegítima para figurar no pólo passivo da autuação, eis que o responsável pelo pagamento e respectiva utilização do crédito fiscal é o destinatário das mercadorias localizado no Estado da Bahia e não o impugnante, da Paraíba.

O autuante declara que a empresa autuada é responsável pela substituição tributária das mercadorias que gerou este auto de infração, por tratar-se de mercadorias de Convênio, Produtos Farmacêuticos, Uso Humano e Medicamentos.

A autuada é inscrita no Estado da Bahia, com inscrição de contribuinte tributário substituto, e, ao utilizar o crédito a maior de 12%, quando seria 3%, no cálculo do imposto a ser recolhido, a destinatária recolheu o ICMS substituto a menor, gerando o referido Auto de Infração.

E, sob a égide do Princípio da Legalidade, que deve alicerçar os atos da Administração Pública, no que concerne as cobranças de tributos de ICMS, informo que encontram-se embasadas e vinculadas ao disposto no Art. 1º, § 1º e 2º, do Decreto Estadual nº 14.213 de 22/11/2012, nos termos da Lei Complementar Federal nº 24, de 07/01/1975. Ante o exposto, pelos fundamentos de fato e de direito aduzidos, requer a procedência do auto de infração.

## VOTO

O Auto de Infração foi lavrado no trânsito de mercadorias, conforme modelo e Termo de Apreensão, em 27/02/2013, cuja descrição se reporta a retenção a menos do ICMS por conta de utilização a maior do crédito fiscal, e consequente recolhimento a menos do imposto devido por substituição tributária em operação interestadual, cujo demonstrativo de cálculo à fl. 06 aplica o crédito de 3% nas aquisições, previsto no Decreto nº 14.213/12, em vez do crédito destacado de 12%, referente à alíquota interestadual, glosando o crédito excedente e justificando o lançamento tributário. O impugnante argui preliminar de nulidade, que deverá ser apreciada de início, verificando-se o atendimento aos princípios da legalidade, e do devido processo legal.

Indefiro pedido de diligência, em virtude de considerar suficientes os elementos de provas constantes no PAF.

Inicialmente constato de ofício, que neste Auto de Infração não há demonstrativo analítico do cálculo das notas fiscais que fazem parte do processo como prova do ilícito fiscal, mas apenas um cálculo totalizado do crédito indevido de 12%. Neste caso, a falta de demonstrativo que possibilite ao impugnante a conferência dos valores, já caracteriza cerceamento de defesa, mas é um vício plenamente superável mediante diligência que aponte pormenorizadamente o cálculo efetuado.

Quanto à alegação de ilegitimidade passiva, constato que o Auto de Infração foi lavrado contra a Inscrição Estadual nº 096.786.250, que está na condição de substituto tributário, concedida pelo estado da Bahia para que o contribuinte possa recolher o ICMS em apuração mensal, e não por cada operação, podendo pagar o ICMS em dia certo do mês subsequente às operações; portanto, não há ilegalidade passiva, visto se tratar de contribuinte com inscrição neste Estado, e, portanto sujeito à fiscalização e penalização do fisco baiano.

Embora a arguição preliminar de nulidade por parte da defesa não proceda, é dever de ofício do julgador administrativo avaliar se o processo atende às condições de validade e legalidade previstas na legislação, para então se apreciar a defesa de mérito, sendo necessário para tal, reproduzir aqui trecho do citado decreto, no qual se baseou o auto de infração, para verificar se há conformação da lei, com o lançamento.

*Art. 1º 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.*

*§ 1º 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 Decreto.*

*§ 2º O disposto no caput deste artigo também se aplica ao cálculo do imposto devido por substituição tributária e por antecipação tributária parcial.*

O Anexo único estabelece limite de 3% do crédito para efeito do cálculo do imposto a pagar mesmo em caso de substituição tributária nos termos do parágrafo 2º. Assim, fica evidenciado que o cálculo para pagamento do imposto deve ser efetuado com crédito de 3% e não com 12% como está destacado nos documentos fiscais, de acordo com as cópias de DANFE anexos ao processo como prova e que se referem às notas fiscais emitidas em 26/02/13 em transferência da Paraíba para a Bahia com alíquotas de 12% e com o respectivo destaque do crédito e do ICMS ST calculado como devido a este Estado.

É preciso, inicialmente, estabelecer de que forma o contribuinte deve circular com o preenchimento da alíquota, se com 3% ou 12%. As alíquotas interestaduais são estabelecidas pelo Senado Federal, nos termos do art. 155, parágrafo 2º, IV, e VII, a da Constituição Federal, conforme transcrição abaixo:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*I – (...)*

*II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

*§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*I – (...)*

*II – (...)*

*III – (...)*

*IV – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;*

*VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:*

*a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;*

Assim, o contribuinte ao emitir a nota fiscal, deve obedecer às regras constitucionais vigentes e à legislação do estado de origem, a Paraíba, não havendo porque obedecer a uma regra de outro estado, a não ser quanto à limitação do crédito no cálculo e recolhimento do imposto. O contribuinte em lide não é obrigado a transitar com o ICMS pago antecipadamente por dispor de inscrição especial com substituto tributário, podendo pagar todo o valor devido nas operações mensais no mês subsequente, mas o autuante se antecipou à data em que o imposto deveria ser pago, e antes de que as mercadorias tivessem adentrado o estabelecimento, calculado, e alcançado o prazo legal para o recolhimento, o imposto devido nas notas fiscais com o crédito superior a 3%, foi lançado de ofício em Auto de Infração da fiscalização de trânsito de mercadorias.

A infração é descrita, como “procedeu a retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia, sendo lançado o valor de R\$86.079,98 acrescido da multa de 60%. Ora, pergunta-se aqui qual foi o recolhimento a menos do ICMS? Não houve recolhimento algum pois as mercadorias estão em

regime de substituição tributária com prazo prorrogado para pagamento até a data definida em lei, no mês subsequente.

Com as mercadorias em trânsito, na transferência entre estabelecimentos e com inscrição na Bahia, inclusive de substituto tributário, não houve recolhimento a menos na qualidade de sujeito passivo por substituição, pois o impugnante se encontrava dentro do prazo legal para efetuar o pagamento, e não há qualquer prova de que tenha efetuado recolhimento a menos, mas apenas uma presunção de que o faria por conta de uma alíquota de 12% na saída das mercadorias no estado de origem, e que obedecia ao dispositivo constitucional, visto que a alíquota estabelecida nas operações estaduais consta em resolução do senado federal, e entre estados nordestinos é de 12%.

Não entendo que o impugnante devesse, desde o princípio, fazer nas notas fiscais o cálculo da retenção do imposto devido no estado de destino, se ele tem que obedecer às regras estabelecidas no Regulamento de ICMS do Estado de origem.

Entendo que havia, no máximo, uma expectativa de recolhimento a menos do ICMS quando se efetuasse o cálculo do recolhimento por substituição tributária aqui na Bahia, se o impugnante não se atentasse pra legislação estadual, que veda o crédito de 12%. Só para exemplificar, imaginemos que em vez do uso da alíquota tradicional interestadual no nordeste, o impugnante tivesse colocado uma alíquota não de 12%, mas a absurda alíquota de 25%; poderia neste caso configurar que o impugnante utilizar-se-ia deste crédito fiscal no seu cálculo ainda por fazer, já que não está obrigado a transitar com o recolhimento feito? É evidente que não. Não pode a fiscalização do trânsito de mercadoria se antecipar a uma eventual sonegação fiscal, baseado na probabilidade de um crédito a maior, vir a se perpetuar em cálculo do ICMS a recolher, com prazo postergado para momento futuro.

Retenção a menos do ICMS num documento fiscal, não implica necessariamente recolhimento a menos, pois o contribuinte substituto tributário mensalmente elabora planilha com memorial de cálculo. O mesmo se aplica, por exemplo, em um contribuinte normal que efetua venda ou transferência para outro estado do sul do país, com uma alíquota menor, digamos a título de exemplo, 10% - poderia a fiscalização de trânsito da Bahia, naquele momento, efetuar o lançamento da diferença do débito de 2% do ICMS, cujo prazo de pagamento é no nono dia do mês subsequente? É óbvio que não, pois o preenchimento errado de um documento fiscal cujo imposto ainda se encontra por recolher, não é prova incontestável da sonegação. Resta evidenciado que o trânsito de mercadorias não pode efetuar lançamento de ICMS, mesmo quando haja comprovado erro no preenchimento da nota fiscal, o que não foi o caso em questão, pois se obedeceu a regras estabelecidas no estado de origem das mercadorias.

O trabalho no trânsito é valioso e serve de subsídio para a fiscalização de estabelecimentos. Neste caso, deveria ser informado à inspetoria vinculada ao estabelecimento destinatário, para se emitir ordem de serviço de fiscalização em estabelecimento, para se averiguar, não apenas estas notas fiscais, mas outras que porventura tenham adentrado este Estado, com a alíquota de 12%, se o crédito utilizado no cálculo do recolhimento do imposto foi limitado a 3%, conforme a legislação baiana exige.

Assim, o Auto de Infração não se encontra amparado pelo princípio basilar do processo fiscal, o da legalidade, pois lavrado sem a prova material da infração, mas apenas baseado em presunção de que a infração viria a acontecer. Fica claro assim, que o procedimento não poderia ser efetuado no trânsito de mercadorias, mas pelas autoridades competentes da fiscalização de comércio, onde deverá constar termo de início de fiscalização ou intimação para apresentação dos documentos fiscais comprobatórios da infração.

Oportuno citar trecho do ACÓRDÃO JFJ Nº 0190-04/13, de lavra do eminente Relator João Vicente Costa Neto, em julgamento de Auto de Infração no trânsito de mercadorias:

*... não foi lavrado o Termo de Início de Fiscalização e não consta que foi efetuada intimação prévia ao autuado para apresentação de livros e documentos, para que apresentasse os esclarecimentos ou exibisse os elementos solicitados pela fiscalização... Sabe-se que as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam nulidades do Auto de Infração, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário (§ 1º do art. 18 do RPAF/99). No caso em análise não se constata incorreções eventuais, porém se observa a não-observância de um instrumento essencial para a validade da autuação que é o Termo de Início de Fiscalização, em que a sua ausência implica cerceamento do direito de defesa do contribuinte.*

No ACÓRDÃO JJF Nº 0121-03/12, a eminente Relatora Alexandrina Natália Bispo dos Santos, também assim julgou o Auto de Infração lavrado indevidamente no transito de mercadorias:

*Vale salientar que a exigência do Termo de Início de Fiscalização representa um requisito essencial, e o seu descumprimento resulta em invalidade do procedimento, por inobservância do devido processo legal. Neste caso, constato que a autuação contém vício que afeta a sua eficácia, haja vista que não foi lavrado o Termo de Início de Fiscalização e não consta que foi efetuada intimação prévia ao autuado para apresentação de livros e documentos, o que dispensaria a lavratura do mencionado Termo.*

Nos termos do art. 20 do RPAF, a nulidade será decretada, de ofício ou a requerimento do interessado, pela autoridade competente para apreciar o ato pelo art. 21 do mesmo diploma legal, a autoridade que decretar a nulidade deverá mencionar os atos atingidos, determinando ou recomendando, se for o caso, a repetição dos atos, a salvo de falhas.

Pelo exposto, falta ao lançamento tributário a prova material de que houve recolhimento a menos do ICMS, por se tratar de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com prazo à frente para seu recolhimento. Para apuração deste fato, necessária a intimação do contribuinte para apresentação do memorial de cálculo do ICMS, cujo valor apurado é lançado na Guia de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária - GIA ST –, documento mensal obrigatório que informa o ICMS recolhido pelos contribuintes substitutos tributários, e os comprovantes de recolhimento que comprovam o efetivo ingresso a menos, do imposto devido nos cofres públicos.

Assim, resta configurada a incompetência legal do autuante, em razão da inadequação do roteiro de fiscalização praticado para apuração do imposto devido nas circunstâncias em que se deu a ação fiscal; o procedimento fiscal correto, neste caso, não se aplica aos agentes da fiscalização no trânsito de mercadorias, mas sim, aos auditores da inspetoria à qual está vinculada a inscrição do impugnante, na condição de substituto tributário.

Face ao exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração, por entender que este se encontra eivado de vícios materiais e formais insanáveis. Recomenda-se à autoridade competente a renovação da ação fiscal no estabelecimento do substituto tributário para verificação do efetivo recolhimento do ICMS devido.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO**, o Auto de Infração nº **212995.0028/13-0**, lavrado contra **WAL MART BRASIL LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de outubro de 2013.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO - JULGADOR