

A. I. Nº - 212995.0021/13-5
AUTUADO - WAL MART BRASIL LTDA.
AUTUANTE - CARLOS ALBERTO SAMPAIO FERRARI
ORIGEM - IFMT – DAT/NORTE
INTERNET 13.09.2013

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0186-04/13

EMENTA: ICMS. MERCADORIAS EM TRÂNSITO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO DO IMPOSTO EFETUADA A MENOS. CRÉDITO DE 3%, CONFORME DECRETO Nº 14.213/12. 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. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 13/02/2013, exige ICMS no valor de R\$43.481,79, através da seguinte infração: *“Procedeu a retenção a menor do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia”* Multa de 60%;

Consta que o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal de 12% quando o crédito admitido é de 3%, conforme previsto no Anexo Único do Decreto nº 14.213/12, tendo em vista a utilização do benefício fiscal relativo ao ICMS, não autorizado, portanto em desacordo com a LC 24/75, e cláusula quarta do Convênio ICMS 76/94, conforme conhecimentos, cópias dos DANFES e memorial de glosa anexos.

O autuado apresenta peça defensiva fls.619/643, inicialmente, descreve os fatos contidos no Auto de Infração, com sua respectiva infração e se defende alegando em preliminar: a) a ilegitimidade passiva do impugnante e; b) a nulidade do auto de lançamento que afronta ao art. 142 do CTN - inversão de ônus da prova.

Discorre que não é o responsável pelo pagamento do ICMS para o Estado da Bahia e utilização do crédito fiscal vedado pelo Decreto nº 14.213/12. Isso porque o responsável pelo pagamento do ICMS será o destinatário das mercadorias localizado no Estado da Bahia, e não àquele que remete as mercadorias e que não há qualquer relação com o Fisco baiano. Cita o art. 121 do CTN, que explica a relação do sujeito passivo quanto à obrigação tributária que é àquele que efetua o pagamento do tributo.

Diante disso, afirma que o impugnante é parte ilegítima para figurar no polo passivo da relação tributária eis que não faz parte da obrigação tributária para o pagamento do ICMS e posterior utilização do crédito fiscal, objeto da autuação, devendo ser julgado Nulo o presente Auto de Infração.

Ainda em preliminar, alega a nulidade do lançamento e diz que afronta ao art. 142 do CTN, tendo assim, inversão do ônus da prova, por não ter sido suportada, pois não há qualquer informação nos autos de que o imposto da operação anterior não fora recolhido integralmente ao Estado remetente e de que a parcela do benefício concedido corresponda exatamente à parcela do crédito fiscal autuado.

Salienta que partindo tão-somente do pressuposto de que houve utilização de benefício em operação anterior em desacordo com a LC 24/75 e Convênio ICMS 76/94, o fiscal nada prova afrontando art. 142 do CTN. Cita o dispositivo (Competência da autoridade administrativa), onde o dever de provar é do fisco.

Chama atenção que tais provas devem ser produzi-las pelo Fisco (ou quem as alega - artigo 333, I, do CPC) e não o contribuinte, porque é do Fisco o dever de lançar nos moldes do art. 142 do CTN, cumprindo ao julgador analisar as provas apresentadas no processo. É nesse sentido a disciplina da lei e o entendimento da jurisprudência e da doutrina: *“A prova, no caso, deve ser produzida por quem alegou a infração, prova positiva, eis que a ninguém é lícito exigir-se fazer prova negativa.”* (TRF da 2ª Região, AC nº 368-6-RJ, Relator Juiz Frederico Gueiros, DJ 14/07/94, p. 37.777). Cita entendimento do Professor PAULO CELSO B. BONILHA (in *“Da prova no Processo Tributário”*, Ed. Dialética, 1997, p. 76) e lecionamento do Prof. IVES GANDRA DA SILVA MARTINS que afirma: *“Pelo art. 142 do CTN, compete o ônus da prova de que a matéria tributável, a base de cálculo existe, ao sujeito ativo da relação tributária e não ao passivo, pois que apenas a autoridade administrativa, de forma privativa, tem competência para determinar tais elementos. E tais elementos têm que ser tipificados por inteiro, não podendo ser conformados por elástica, flexível, maleável e extensível aplicação do princípio da legalidade e da tipicidade.”* (in *“Direito Econômico e Empresarial”*, ed. 1986, pág. 97/98).

Reproduz jurisprudência pacífica, inclusive nos Tribunais Superiores, de que o lançamento tributário deve proceder da prova (STJ, RESP nº 48.516-SP, Rel. Min. ARI PARGENDLER, DJ 13/10/1997, p. 51.553; CTN, art. 142; TRF da 4ª Região, AC nº 18521-1-RS, Rel. Juiz TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 13/03/1991, p. 4.457).

Reproduz e cita jurisprudência que mostra o seu entendimento de que o Auto de Lançamento foi lavrado sem provas, ficando extremamente prejudicada na defesa a que tem direito, através do entendimento do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (AI SF 008.03221/00-2 TATE 00.296/01-5. CESAR ROMERO DE O. RODRIGUES. CPF: 122.934.584-15. ADV: JOÃO BATISTA DE MOURA. OAB/PE 8874. ACÓRDÃO 4ª TJ Nº 0066/2001(12); AI SF 005.02079/95-9 TATE 11.843/95-0. SENO – SERVIÇOS DE ENGENHARIA DO NE LTDA. CACEPE: 18.1.001.0059466-6. ACÓRDÃO 4ª TJ Nº 0070/2001(12))

Assim, portanto, discorre que por não oferecer a liquidez que requer a segurança jurídica, além de restringir o contraditório e a ampla defesa, nos termos do art. 5º, inciso LV, da CF/88, segundo o qual *“aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”*, nulo encontra-se o lançamento fiscal.

No mérito alega o autuado a improcedência do Auto de Infração. Ressalta que 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.

Defende a possibilidade do referido crédito ao adquirente, mesmo com a utilização de benefício fiscal concedido pelo Estado de origem (PB) da Impugnante. Diz que isto dispõe o art. 155, II, e

§2º, inciso I, da CF, c/c art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, bem como com os arts. 28 e 29 da Lei Estadual nº 7014/1996. Invoca o princípio da não-cumulatividade delimitado na CF/88, na LC 87/96 e na Lei Estadual da Bahia nº 7014/96, onde é permitido o crédito do ICMS cobrado na etapa anterior.

Reitera que não se têm dúvidas de que na qualidade de contribuinte de fato, nas aquisições, o comprador/adquirente suporta todo custo da oneração tributária, sendo cobrado o montante integral do ICMS destacado na Nota Fiscal e 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 adquirente das mercadorias, penalizando-as *contra legis*. Cita explicação do Prof. GERALDO ATALIBA, sobre o tema de que a Fazenda Pública tem o dever constitucional de reconhecer tal crédito, bem como as normas em que se fundam tais providências são ilegais e inconstitucionais (Estudos e Pareceres de Direito Tributário. Ed. Revista dos Tribunais, 1980, p. 110), nos seguintes termos:

No que pertine à imposição em relação ao Decreto nº 14.213/2012, que extrapola os limites da lei - afronta ao art. 99 do CTN, pois dispõe o art. 155 parágrafo 2º, XII, “c” da Constituição Federal de 1988: “(...) Cabe à lei complementar: (...) c) disciplinar o regime de compensação do imposto;”, pois afirma que a LC é editada para disciplinar tal regime, que tratou do regime de compensação no art. 20.

Relata que a CF/88 prevê as hipóteses de vedação ao crédito fiscal nos casos de isenção e não-tributação (art. 155, § 2º, inciso II da CF/88) e que a LC 87/96 também disciplina as hipóteses de vedação ao crédito nos seguintes dispositivos: art. 20, §§ 1º e 3º c/c art. 33. E, ainda, que em nenhuma dessas hipóteses, estão os casos previstos no Decreto nº 14.213/2012.

Acrescenta que a Lei Ordinária nº 7.014/96 que disciplina o ICMS no Estado da Bahia repetiu a regra da LC nº 87/96, mas o Executivo Estadual, extrapola a sua competência, pois previu casos de vedação parcial à utilização de crédito fiscal do ICMS, à revelia da lei. Ocorre que Decreto é norma regulamentar que não cria e nem extingue direitos. Cita o art. 99 do CTN - em matéria de regime de compensação do ICMS, em preservação do princípio da não-cumulatividade, restringe as leis. E não há nenhuma lei prevendo as restrições impostas pelo Decreto nº 14.213/2012, fundamento pelo qual deve ser afastada a aplicação do referido Decreto.

Pontua também o autuado, quanto à usurpação da competência do senado federal, pois houve alteração nos valores das alíquotas, prevista no art. 155, II, parágrafo 2º, IV da CF/88.

Ressalta que no momento em que o Decreto nº 14.213/2012 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 malsinado Decreto.

Cita jurisprudência do STF que já se pronunciou, por seu plenário, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) nº 3.312-3 impetrada pelo governo do Distrito Federal contra o governo do Estado do Mato Grosso por ter este restringido, por Decreto, a utilização de crédito do ICMS por aquisição de mercadorias de fornecedores daquela Unidade da Federação, dentre outras.

Observa que é a mesma situação que o Executivo da Bahia fez agora por meio do Decreto nº 14.213/12 para as mercadorias vindas de Goiás, Mato Grosso, Paraíba e Espírito Santo, pois a Corte Suprema confirmou o entendimento da inconstitucionalidade da concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, mas preservou o direito do contribuinte de creditar-se integralmente do imposto, com aplicação da alíquota correspondente à operação precedente (STF, Pleno, ADIN 3.312-3 MT, Relator Ministro Eros Graus, DJ de 09-03-2007).

Assim, 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. Reproduz entendimento confirmado por unanimidade (AgRg no REsp 1065234/RS. Relator: Min. Luiz Fux. Órgão Julgador: Primeira Turma. DJe 01/07/2010).

Observa 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 a parte do imposto, isso não é problema do contribuinte, é problema do Sujeito Ativo, que deve recorrer, em se sentindo prejudicado, ao Excelso Pretório.

Ressalta que se o Estado da Bahia quer resolver o problema da guerra fiscal com os Estados citados no Decreto nº 14.213/2012, deveria ingressar com Ação Declaratório de Inconstitucionalidade (ADIN) para afastar os benefícios fiscais concedidos sem convênio. Mas prefere, erroneamente, penalizar as autoras. Cita comentário o Professor FERNANDO LEMME WEISS. Todos esses fundamentos são suficientes para afastar a imposição fiscal.

Cita outros doutrinadores, com destaque na área Constitucional.

Defende o caráter confiscatório da multa de 60% pois alega que esta multa agrava a situação do estabelecimento do autuado.

Aduz que a penalidade pecuniária deve ser fixada dentro de limites razoáveis que leve em conta a reparação ao dano presumido, e não seja forma sub-reptícia de tributo, atropelando a vedação constitucional ao confisco ou leve empresas ao estado de insolvência.

Cita a doutrina.

Reitera quanto ao *In dubio pro contribuinte* de ser levado em consideração também o benefício da dúvida. É que o art. 112, do CTN, é claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte. Reproduz entendimento dos Tribunais Superiores (STF, RE nº 90.143, Rel. Min. Soares Munoz, DJ de 16/03/79, p. 1825; STJ, RESP nº 38.997-SP, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ de 17/04/1995, p. 9.561).

Conclui pela Nulidade e Improcedência do Auto de Infração.

O autuante presta informação fiscal, fls. 682/683, de início, descreve os fatos do Auto de Infração e resume a peça defensiva.

Informa que a empresa autuada é responsável pela substituição tributária das mercadorias que gerou este Auto de Infração, por se tratar de mercadorias de convênio, produtos farmacêuticos, uso humano e medicamentos.

Afirma que o autuado é inscrito no Estado da Bahia, com inscrição substituta, e, ao utilizar o crédito a maior de 12%, quando seria 3%, no cálculo do imposto a ser recolhido pela substituição tributária, a destinatário recolheu o ICMS substituto a menos, gerando o referido Auto de Infração.

Pontua que sob a égide do princípio da legalidade, que deve alicerçar os atos de administração pública, no que concerne às cobranças de tributos de ICMS, encontram-se embasadas e vinculadas ao disposto no art. 1º, §§ 1º e 2º, do Decreto Estadual nº 14.213/2012, nos termos da Lei Complementar Federal nº 24/75.

Pede, por fim, pela Procedência do Auto de Infração.

VOTO

Constato que o presente Auto de Infração foi lavrado com a observância do art. 39 do RPAF/99 e encontra-se apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais.

Ressalto que no âmbito administrativo não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade bem como a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, conforme art. 167, I, III do RPAF/99.

Portanto, não é competente 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.

No mérito, está sendo exigido ICMS em decorrência de retenção a menor do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, de medicamentos. As mercadorias são provenientes do Estado da Paraíba, e sendo produtos farmacêuticos de uso humano, a presente operação está regulada pelo Convênio ICMS 76/94, por se tratar de estado signatário do Convênio, juntamente com a Bahia.

Neste caso é atribuído ao remetente a obrigação pela retenção do imposto relativo às operações subseqüentes neste Estado, logo o autuado é parte legítima para figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária.

O sujeito passivo também trouxe a alegação de que não há nos autos a prova de que o imposto da operação anterior não fora recolhido integralmente ao Estado remetente, contudo, a fiscalização tomou por base o Decreto nº 14.213/12, o qual em seu Anexo Único 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.

Ademais, o crédito do ICMS relativo à entrada das mercadorias neste Estado, somente será admitido no percentual efetivamente cobrado no Estado de origem, conforme estabelecido no Anexo Único do referido decreto.

Quanto à legalidade da multa aplicada, está previamente tipificada na Lei nº 7.014/96, e quanto ao pedido de redução ao apelo da equidade, a competência para apreciá-lo é da Câmara Superior do CONSEF, à qual o sujeito passivo poderá recorrer.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **212995.0021/13-5**, lavrado contra **WAL MART BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$43.481,79**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de agosto de 2013.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR