

A.I. N.<sup>º</sup> - 207351.0001/11-0  
AUTUADO - INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS PALMEIRA DOS ÍNDIOS S/A - IPLISA  
AUTUANTE - JUAREZ ALVES DE NOVAES e KÁTIA MARIA DACACH MACHADO FRAGUAS  
ORIGEM - IFEP SUL  
INTERNET - 23.11.2011

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N<sup>º</sup> 0285-02/11**

**EMENTA:** ICMS. MULTA PERCENTUAL APLICADA SOBRE O VALOR DO IMPOSTO NÃO ANTECIPADO. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. É devido o pagamento, na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, não enquadradas no regime de substituição tributária. Restando comprovada a tributação regular nas operações subsequentes. Nesta condição é devida a aplicação da multa equivalente a 60% do imposto não antecipado, nos termos do art. 42, II, “d”, c/c o § 1º, da Lei n<sup>º</sup> 7.014/96. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 06/06/2011, aplica a MULTA PERCENTUAL no valor de R\$211.119,08, sobre o imposto que deveria ter sido recolhido por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, no período de janeiro a dezembro de 2009, conforme demonstrativos às fls. 09 a 22.

O sujeito passivo, por seu representante legal, em sua defesa, às fls.28 a 38, irresignado com a autuação, fez uma síntese da acusação fiscal, e preliminarmente, invocou o artigo 159 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, para requerer que o processo seja remetido diretamente à Câmara Superior do CONSEF, por se tratar de infração relativa à cobrança de multa.

Diz que sua defesa trata-se de um pedido de aplicação de equidade, com fundamento contido no inciso II, do § 1º do art.159 do RPAF/99, qual seja, “ter o sujeito passivo agido de boa-fé, diante de razoável e justificada dúvida de interpretação”, com base em duas justificativas a seguir alinhadas.

1<sup>a</sup> justificativa – falta de previsão legal para cobrança do ICMS antecipado nas operações realizadas

Esclarece que a ILPISA, é detentora da marca VALE DOURADO, e tem por objeto social principal a industrialização e posterior comercialização do leite e derivados. Possui dois estabelecimentos fabris, situados em Itapetinga – BA e Palmeira dos Índios – AL, além de algumas filiais atacadistas em alguns estados da região nordeste, uma delas situada no município de Salvador – BA, objeto deste Auto.

Explica que no exercício de suas atividades, a ILPISA industrializa os seus produtos nas suas unidades fabris e posteriormente os transferem para as suas filiais atacadistas, onde serão efetuadas as vendas.

No caso, aduz que o Auto de Infração foi gerado em função das transferências de produtos acabados da fábrica de Alagoas para a da Bahia, cujo Auto de Infração foi gerado sob a conclusão de que caberia a cobrança da antecipação parcial do ICMS prevista no artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, regulamentada pelo artigo 352-A, do Decreto nº 6.284/97.

Examinando a legislação acima citada, argumenta que a exigência da antecipação parcial diz respeito às operações de aquisições interestaduais de mercadoria, não se referindo, em nenhum momento às operações de transferência de mercadorias de contribuintes da mesma titularidade.

Assevera que se o legislador quisesse alcançar a totalidade das operações interestaduais na sistemática da antecipação parcial do ICMS, a nomenclatura correta a ser utilizada seria “entradas” de mercadorias no Estado e não “aquisições”.

Conceituou o termo “aquisições” dizendo que advém do verbo adquirir, que significa comprar, tomar posse, tornar-se proprietário, obter, conseguir através da compra, para argumentar que o legislador, ao determinar que caberia a antecipação parcial de ICMS nas aquisições de mercadorias, estava se referindo unicamente às operações de compra e venda, cuja natureza é estritamente econômica, e nunca às operações de transferências de mercadorias, em que não ocorre a mudança de titularidade, mas apenas um deslocamento da mercadoria entre os estabelecimentos da mesma empresa.

Observa que ao regulamentar a matéria no Decreto nº 6.284/97, o Poder Executivo alterou o texto da Lei a quem deve obediência, ampliando a sua abrangência ao incluir a expressão “entradas interestaduais de mercadorias”, no art. 352-A, do RICMS/BA.

Frisa que o § 2º do artigo 12-A, da Lei nº 7.014/96, prevê que o regulamento poderá fazer “exclusões” da sistemática de antecipação parcial do imposto, mas nunca “inclusões”, como assim fez o RICMS/BA no seu artigo 352-A, que, por sua conta e ordem, incluiu no rol das operações sob as quais se aplica a sistemática, não somente as aquisições de mercadorias, prevista em Lei, mas também as transferências interestaduais.

Considerou inconstitucional a norma regulamentada no RICMS, por entender que não é de competência do Executivo ampliar a abrangência dos fatos geradores para que a norma alcance um maior número de contribuintes, cabendo este papel ao Poder Legislativo.

Por conta disso, diz que por não possuir previsão legal na Lei Estadual nº 7.014/96, se absteve de efetuar o recolhimento do ICMS antecipado nas operações de entradas de mercadorias transferidas da sua fábrica de Alagoas, o que ensejou o presente Auto de Infração, se constituindo, portanto, na 1ª justificativa para o não recolhimento da antecipação parcial do imposto.

Para comprovar que todo o valor cobrado no Auto de Infração se refere a operações de transferências interestaduais entre contribuintes de mesma titularidade (Código Fiscal da Operação – CFOP 2.152), juntou às fls.64 a 218, as respectivas páginas dos Livros de Apuração do ICMS – Quadro ‘Entradas’, do período compreendido entre janeiro e dezembro de 2009.

2ª justificativa – Diluição de parte do saldo devedor do ICMS em função da habilitação ao Programa DESENVOLVE

Informa que foi habilitado ao Programa DESENVOLVE, regulamentado pelo Decreto nº 8.205/2002, através da Resolução nº 47/2003, que posteriormente, através da Resolução nº 181/2006, foi excluído do referido programa, e que não conformado impetrhou ação judicial (Ação Ordinária nº 1449051-5/2007) solicitando a sua reintegração, onde logrou êxito, estando, desde meados de 2007, reintegrado ao Programa.

Explica que por estar habilitado ao DESENVOLVE durante o exercício de 2009, o cálculo mensal do imposto era feito da seguinte forma: sobre o saldo devedor de ICMS do mês apurava-se 20% para liquidação imediata (seja através de pagamento ou de compensação com créditos de ICMS de outros estabelecimentos situados no Estado) e 80% para liquidação futura, pois este percentual poderia ser dilatado em até 6 anos, seguindo as regras do Programa DESENVOLVE.

Assim, entende que por possuir um benefício fiscal que lhe permite dilatar até 80% do seu saldo devedor, e posteriormente liquidá-lo com até 80% de desconto, não tem cabimento pagar antecipadamente o ICMS, e sobre tal parcela, “perder” tanto a dilação quanto o desconto.

Por outro lado, analisando sob uma ótica estritamente financeira, diz que o benefício fiscal do DESENVOLVE permite, por exemplo, que a sua alíquota interna de ICMS de 17% seja “desmembrada” da seguinte forma: 3,4% á vista e 13,6% dilatado para 6 anos, sendo que essa parcela dilatada poderá ser liquidada por 20% do seu valor, ou seja 2,72%, o que significa que a alíquota original de 17% corresponda na prática a apenas 6,12%.

Para mostrar que a lógica financeira acima faz tanto sentido, aduz que o RICMS/BA, assim como diversas respostas de consultas efetuadas por outros contribuintes do imposto, já possuem previsão expressa de que o cálculo do ICMS antecipado seguirá a forma de tributação das saídas subseqüentes das mercadorias, tal proporcionalidade somente se aplica às saídas com redução de base de cálculo ou em relação a microempresas ou empresas de pequeno porte.

Observa que para este grupo de contribuintes que possui alíquotas internas inferiores a 17% a antecipação parcial é calculada de forma proporcional, entretanto, para os contribuintes habilitados ao DESENVOLVE que, comprovadamente, também possuem saídas subseqüentes reduzidas em função do desconto da parcela dilatada, a redução proporcional no cálculo do ICMS antecipado não se encontra expressamente prevista na legislação, embora também não haja a proibição expressa.

Por conta disso, ou seja, por falta de clareza na legislação estadual baiana acerca do cálculo do ICMS antecipado para os contribuintes habilitados ao Programa DESENVOLVE, entendeu que poderia aplicar a analogia no seu caso, e considerar como sua alíquota definitiva aquela anteriormente calculada, de 6,12%, afastando, assim, a antecipação parcial do ICMS nas entradas das mercadorias.

Ao final, considerando que o art. 12-A, da Lei Estadual nº 7.014/96, não possui previsão expressa de cobrança da antecipação parcial do ICMS nas operações de transferências entre contribuintes de mesma titularidade;

Considerando que a alíquota efetiva de saídas da impugnante é 6,12%, em função das reduções previstas no Programa DESENVOLVE;

Considerando, por fim, que o Auto de Infração se refere exclusivamente a cobrança de multa, Requer a remessa do PAF à Câmara Superior do CONSEF, conforme artigo 159, do RPAF, para que este órgão possa examinar a matéria, e, assim sendo, requer que esta Câmara de Julgamento possa deliberar pela dispensa total da multa por infração ao apelo de equidade, cujos motivos estão devidamente justificados nesta defesa.

Caso não seja acatado o pedido de encaminhamento na forma do art. 159, do RPAF, a Impugnante requer que este PAF seja encaminhado a uma das Juntas de Julgamento Fiscal para que ali se possa ser apreciada a matéria, e, assim sendo, a Impugnante requer a total improcedência do Auto de Infração por falta de previsão legal no art. 12-A, da Lei Estadual nº 7.014/96 para tal cobrança.

Visando comprovar o atendimento ao § 2º, do artigo 159, do RPAF, juntou à peça defensiva cópias dos respectivos comprovantes de compensação do ICMS principal do período do Auto de Infração (jan a dez de 2009).

Na informação fiscal às fls. 317 a 321, o autuante preliminarmente observou que o autuado em suas razões de defesa não questionou o mérito da autuação fiscal, atendo-se a magnitude do valor cobrado e pedindo a aplicação da equidade prevista no artigo 159, § 1º, II, do Dec. 7629/99-RPAF.

Quanto ao pedido de equidade, expressou seu entendimento sobre a previsão legal para a aplicação do citado dispositivo regulamentar, qual seja, “o sujeito passivo agiu de boa-fé diante de razoável e justificada dúvida de interpretação”, dizendo que, neste caso, o sujeito passivo não

pode alegar boa-fé e razoável e justificada dúvida de interpretação, pois pela mesma infração, foi autuado através do Auto de Infração nº 269358.0050/09-1, lavrado em 07/12/2009, em decorrência de falta recolhimento da antecipação parcial sobre transferências de produtos acabados de outras unidades da Federação.

Com relação a alegação de falta previsão legal para cobrança do ICMS antecipado nas operações realizadas pelo seu estabelecimento, o preposto fiscal transcreveu o artigo 12-A, da Lei nº 7.014/96.

Quanto ao argumento defensivo de que se a intenção do legislador fosse abarcar a totalidade das operações interestaduais na sistemática da antecipação parcial, a nomenclatura correta a ser utilizada seria **entradas** de mercadoria no Estado, e não **aquisições**, o autuante não acatou tal argumento dizendo que o verbete **Aquisições**, além da acepção comprar, apresenta-se em variadas acepções inclusive a transferência.

Sustenta que a transferência de mercadorias entre filiais ou entre estas e a matriz, sob a ótica do ICMS, é uma operação de aquisição a título oneroso, cuja magnitude da base de cálculo é limitada ao custo de aquisição ou de produção. Assim, entende que é evidente que esta acepção está contida no verbete “aquisições” a título de transferência. Conceituou a palavra “aquisições”, segundo o Dicionário HOUAISS da Língua Portuguesa.

Também não concordou com a defesa no sentido de que o cálculo da antecipação parcial deveria obedecer ao Programa DESENVOLVE, por se encontrar habilitado, não importando se administrativamente ou através de decisão judicial, visto que, segundo o autuante não há como estabelecer uma conexão entre uma coisa e outra, pois a antecipação parcial ocorre na entrada de mercadorias adquiridas para comercialização, ao passo que o Desenvolve é um benefício fiscal vinculado à atividade industrial e dá-se após a apuração das saídas e imposto dela decorrente.

Conclui pugnando pela manutenção de seu procedimento fiscal.

#### VOTO

A infração imputada ao contribuinte diz a falta de recolhimento do imposto por antecipação parcial sobre transferências de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, sendo aplicada multa percentual, sobre o imposto que deveria ter sido recolhido por antecipação parcial, sobre aquisições devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

Pelos termos da defesa, o autuado questiona a sua obrigação em efetuar o recolhimento por antecipação parcial sobre as mercadorias adquiridas para fins de comercialização, por se tratar de transferência de mercadorias entre o estabelecimento Matriz em Alagoas e a filial neste Estado, impugnando o presente lançamento com base nas seguintes alegações: (1<sup>a</sup> justificativa) – falta de previsão legal para cobrança do ICMS antecipado nas operações realizadas; e (2<sup>a</sup> justificativa) – diliação de parte do saldo devedor do ICMS em função da habilitação ao Programa DESENVOLVE.

Quanto a primeira justificativa, o autuado aduz que a infração imputada diz respeito a transferências de produtos acabados da fábrica de Alagoas para a da Bahia, não havendo previsão para cobrança da antecipação parcial do ICMS instituída no artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, regulamentada pelo artigo 352-A, do Decreto nº 6.284/97.

Tendo em vista o questionamento do autuado de sua obrigação em efetuar o recolhimento por antecipação parcial sobre as mercadorias adquiridas para fins de comercialização, o exame do presente lançamento passa pela análise do aspecto material da incidência do ICMS frente ao disposto na legislação tributária, bem como das implicações decorrentes do descumprimento das obrigações principal e acessória.

A obrigatoriedade no recolhimento antecipado nas aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, está prevista no artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

*Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.*

*§ 1º A antecipação parcial estabelecida neste artigo não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por:*

*I - isenção;*

*II - não-incidência;*

*III - antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação.*

Já o § 1º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, dispõe “*No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II*”.

Quanto ao argumento defensivo de que a exigência da antecipação parcial diz respeito às operações de aquisições interestaduais de mercadoria, não se referindo, em nenhum momento às operações de transferência de mercadorias de contribuintes da mesma titularidade, verifico não assistir razão ao defendant, pois de acordo com o art.352-A do RICMS/97, ocorre a antecipação parcial nas entradas interestaduais para fins de comercialização, independente de ser aquisição ou transferência.

Portanto, quanto ao autuado considerar inconstitucional a norma regulamentada no RICMS que exige o pagamento da antecipação parcial nas entradas, por entender que não é de competência do Executivo ampliar a abrangência dos fatos geradores para que a norma alcance um maior número de contribuintes, cabendo este papel ao Poder Legislativo, pois ao regulamentar a matéria no Decreto nº 6.284/97, o Poder Executivo alterou o texto da Lei a quem deve obediência, ampliando a sua abrangência ao incluir a expressão “entradas interestaduais de mercadorias”, no art. 352-A, do RICMS/BA, fica consignado em relação tal argüição, que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, no presente caso àquele relativo à aplicação da aludida multa, em conformidade com o art. 167 do RPAF/BA.

Com relação à segunda justificativa, ou seja, que por estar habilitado ao DESENVOLVE durante o exercício de 2009 o cálculo da antecipação parcial deveria levar em conta o benefício fiscal que lhe permite dilatar até 80% do seu saldo devedor, e posteriormente liquidá-lo com até 80% de desconto, verifico que não há como atender o pleito do contribuinte por falta de previsão legal na legislação tributária. Ressalto que são institutos de tributação diferentes: a antecipação tributária parcial ocorre nas entradas, enquanto que o benefício do Desenvolve é um benefício fiscal vinculado à atividade industrial do estabelecimento, e ocorre após a apuração das saídas e do imposto decorrente.

No que concerne ao cancelamento ou à redução da multa, pleiteada pelo autuado, o § 7º do art. 42 da Lei 7014/96, concede ao órgão julgador administrativo a discricionariedade de, uma vez imputadas às multas por descumprimento de obrigações acessórias, conceder redução ou cancelamento das mesmas, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto, dispositivo legal que é regulamentado pelo art. 158 do RPAF/BA.

Esta discricionariedade, portanto, permite que, mesmo não havendo dolo, fraude ou simulação ou falta de imposto recolhido, relativo a infração por descumprimento de obrigação acessória, os

órgãos julgadores, fracionários deste CONSEF, não conceda a redução ou o cancelamento das multas aplicadas.

A imposição de penalidades pelo descumprimento de obrigação acessória, existe em virtude da possibilidade de inobservância pelo sujeito passivo das determinações legais, e além do seu caráter educativo, visa preservar o crédito tributário. Nessa situação, quando o contribuinte descumpre as suas obrigações de caráter acessório está passível de aplicação de penalidades, a exemplo da que cuida o Auto de Infração em exame.

No presente caso, considerando a ocorrência da infração em outro processo e no mesmo período, e não elidida, bem como a inexistência de demonstração da não ocorrência de dolo, não há como contemplar o pedido do impugnante de redução ou cancelamento da multa.

E no tocante ao apelo do sujeito passivo no sentido de que seja apreciado seu pedido de dispensa ou redução da multa por descumprimento da obrigação principal ao apelo de equidade, sob o fundamento de “ter o sujeito passivo agido de boa-fé diante de razoável e justificada dúvida de interpretação”, deixo de apreciar tal pedido neste processo, devendo o autuado, após o presente julgamento, seguir as etapas processuais previstas no RPAF/99, para, após estas, ser requerido diretamente à Câmara Superior do CONSEF, nos termos do inciso II, do § 1º, do art. 159, do RPAF/99.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207351.0001/11-0**, lavrado contra **INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS PALMEIRA DOS ÍNDIOS S/A - IPLISA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa no valor de **R\$211.119,08**, prevista no artigo 42, inciso II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de novembro de 2011.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO - JULGADOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR