

**A. I. N°** - 281390.0002/14-3  
**AUTUADO** - ARTECOLA INDÚSTRIAS QUÍMICAS LTDA.  
**AUTUANTES** - SÉRGIO PITANGUEIRAS FURQUIM DE ALMEIDA  
- AUGUSTO RICARDO JANSEN FERRARI  
**ORIGEM** - INFAZ INDÚSTRIA – DAT METRO  
**INTERNET** - 22.10.2014

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF N° 0197-02/14**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. “ANTECIPAÇÃO PARCIAL”. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Nas entradas interestaduais de mercadorias a título de transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica incide a regra prevista no art. 12-A da Lei 7.014/96. O alcance a ser dado à expressão “aquisições” é aquele que lhe foi dado pelo art. 352-A do RICMS/97, como abrangendo as todas as entradas, inclusive aquelas por transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica. Ao editar tal regra, o legislador regulamentar não extrapolou os contornos delimitados pela Lei 7.014/96, mas apenas fez uso do seu poder regulamentar, assumindo um dos sentidos que se poderia validamente atribuir à norma do art. 12-A. Infração caracterizada. 2. DIFERIMENTO. FORNECIMENTO DE REFEIÇÕES A ESTABELECIMENTO DE CONTRIBUINTE PARA ALIMENTAÇÃO DE SEUS EMPREGADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO PELO ESTABELECIMENTO TOMADOR. Infração não contestada. Denegado o pedido de cancelamento ou redução da multa, pois não há evidências de que a conduta infratora tenha se pautado por ausência de má-fé, requisito indispensável à aplicação da norma contida no art. 159 do RPAF. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 16/06/2014, exige créditos tributários no montante de R\$ 193.913,03 em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01 (07.15.03) - Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago 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 nos meses de janeiro de 2010 a setembro de 2011. Valor da infração: R\$ 182.209,74. Consta que “deixou de recolher ICMS por antecipação tributária parcial referente [referente] às aquisições devidamente registradas na escrita fiscal nos exercícios de 2010 e 2011”;

Infração 02 (06.02.01) - Deixou de recolher ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte de seus funcionários, nos meses de janeiro de 2010 a dezembro de 2011. Valor do ICMS: R\$ 11.703,29. Multa de 60% sobre o valor do imposto. Consta que “infração constatada nos exercícios de 2010 e 2011”.

Constam dos autos: Termos de Início de Fiscalização e Intimação (folhas 08 a 09); Demonstrativos de Débito “PLANILHA ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL” (folhas 10 a 23); Demonstrativos de Débito

“PLANILHA ICMS DIFERIDO” (folhas 24 a 30); NOTAS FISCAIS (3ª via) (folhas 31 a 36); Impugnação (folhas 41 a 379); informação fiscal (folhas 382 a 383).

A autuada apresenta impugnação às folhas 41 a 379, mediante a qual contesta parcialmente o presente lançamento, apresentando as razões a seguir.

Primeiramente, reproduz o teor do art. 2º do seu contrato social para descrever o objeto da sua atividade econômica.

Quanto à Infração 02, declara reconhecer que o departamento responsável olvidou em recolher o ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos seus funcionários nos exercícios de 2010 e 2011. Por isso, informa que concorda com os valores de ICMS, de juros e de multa aplicados, tanto que já pagas as devidas importâncias. Portanto, nesse aspecto, afirma nada a reparar na autuação da fiscalização estadual.

Quanto à infração 01, manifesta discordância da autuação. Após fazer referência ao enquadramento dado à sua conduta por parte da fiscalização (com base nos artigos 61, inciso IX; e 125, inciso II, §§ 7º e 8º; e 352-A, todos do RICMS/97), esboça uma breve análise do caput do art. 352-A, do RICMS (Decreto 6.284/97), em cotejo com o artigo de Lei que o fundamenta a ação fiscal (art. 12-A, da Lei nº 7.014/1996) para, a seguir, concluir que há uma sutil, mas importante diferença entre as duas normas citadas.

Transcreve o art. 352-A do RICMS/97 e o art. 12-A da Lei 7.014/96 para, a seguir, concluir que para o Decreto 6.284/97, a antecipação do ICMS seria devida na simples entrada interestadual de mercadorias para fins de comercialização. Já para a Lei do ICMS (Lei nº 7.014/1996), afirma exigir-se a antecipação do ICMS quando houver a aquisição interestadual de mercadorias para fins de comercialização.

Considerando que um dos cânones do Direito consiste na supremacia da lei sobre o decreto, argumenta que o regulamento nunca pode ir contra à lei, nem ir além do que ela permite. Leciona que se a defendente Artecola infringiu alguma norma regulamentar, ela deve estar lastreada coerentemente na lei que lhe inspirou. Frisa que a função dos decretos, emanados do Poder Executivo, é explicar e detalhar as leis, e nunca inovar no mundo jurídico.

Alega que, no caso em tela, há uma sensível diferença entre “entradas interestaduais” e “aquisições interestaduais”. Tanto isso é verdade, argumenta, que os próprios Agentes Fiscais, ao lavrarem o auto gerreado, preferiram a expressão “aquisições de mercadorias”.

Conclui que, por isso, em que pese o AI 281390.0002/14-3 enquadre a infração da Artecola no Decreto 6.284/97, a contribuinte desenvolve todo seu raciocínio de inexigibilidade da Antecipação do ICMS fundamentado na Lei nº 7.014/1996, cujo texto somente fala em “aquisições”.

Assentados esses pontos iniciais, propõe investigar a teleologia do caput do art. 12-A, da Lei do ICMS, ao prever a exigibilidade da antecipação do ICMS em caso de aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização.

Leciona que o substantivo “aquisição” tem origem no verbo “adquirir”, que significa “alcançar a posse de; conseguir; vir a ter; granjear; contrair; adquirir maus costumes; ganhar”, segundo o dicionário brasileiro Globo, de Francisco Fernandes, Celso Pedro Luft e F. Marques Guimarães, 30ª ed. Defende que Legislador estadual baiano, ao prever a antecipação do ICMS, quis se referir justamente àquelas hipóteses em que o próprio ICMS é devido.

Transcreve o texto do inciso II do art. 155 da Constituição Federal para, a seguir, concluir que a cobrança do ICMS só é devida quando houver circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal, e de comunicações. Questiona qual o conceito de circulação de mercadorias para incidência do imposto? “Será que basta a mudança do local físico da mercadoria para que haja ocorrência do fato gerador do ICMS?”. Afirma que a melhor doutrina responde que não. Assegura que não basta a circulação física da mercadoria para que se considere ocorrido o fato gerador. É necessário que haja a circulação jurídica da mercadoria, ou seja, que haja a mudança de titularidade dos produtos ou bens.

Relata que, no caso em apreço, o Fisco baiano exige da Artecola uma multa por não ter sido antecipado parcialmente o ICMS na suposta aquisição interestadual de mercadorias para fins de comercialização. Porém, advoga que a defendente Artecola não devia antecipar valor de imposto algum, pois a mercadoria somente chegou em Dias d'Ávila em razão de transferência de mercadorias entre a matriz e as filiais da Artecola de outros estados para a unidade de Dias d'Ávila/BA.

Ensina que não se pode confundir transferência de mercadorias entre diferentes estabelecimentos de um mesmo contribuinte (mesmo que o intuito final seja a revenda) com a aquisição interestadual de mercadorias para fins de comercialização, porque esta, argumenta, diferente daquela, pressupõe a efetiva transferência de propriedade dos produtos e bens de uma pessoa para outra, em razão de um negócio jurídico.

Alega que não houve mudança na titularidade das mercadorias quando estas chegaram em Dias d'Ávila, pois a diversidade entre os números cadastrais junto ao Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) da matriz e filiais, ou entre cada uma das filiais, não implica a existência de pluralidade de pessoas jurídicas.

Assim, conclui que não era obrigação da Artecola antecipar o ICMS nas transferências de mercadorias dos exercícios de 2010 e 2011, como parece determinar o art. 12-A, da Lei nº 7.014/1996, pois de “aquisição” não se tratavam as operações. Defende que cabia, como efetivamente aconteceu, ao Estado da Bahia esperar até que as mercadorias fossem vendidas pela filial de Dias d'Ávila, para, então, receber o valor do ICMS incidente na operação estadual de venda (alíquota interna), já que, aí, sim, houve mudança de titularidade na propriedade dos produtos e dos bens.

Para corroborar com a plausibilidade do seu arrazoado, transcreve arestos do STJ nos quais a corte superior firmou o entendimento de que não há circulação de mercadorias nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa.

Assim, arremata afirmando que, constatada a desnecessidade de antecipar o ICMS nas operações realizadas pela defendente nos exercícios de 2010 e 2011, faz-se imprescindível que esta Junta de Julgamento julgue parcialmente improcedente o Auto de Infração n. 281390.0002/14-3, no que diz respeito à multa aplicada pela não antecipação do imposto.

Caso entenda esta Junta de Julgamento como legal a multa aplicada à defendente Artecola pela não antecipação do ICMS, afirma que a alíquota prevista de 60% de multa não se encontra em consonância com os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade – incidentes também na esfera administrativa.

Ensina que a Administração Pública submete-se não só ao princípio da legalidade, como também a outros princípios, tais como o da finalidade, da motivação, do contraditório e, notadamente, da proporcionalidade e da razoabilidade.

Em relação ao princípio da proporcionalidade, transcreve o inciso VI do art. 2º da Lei 9.784/99 para ensinar que, desde a edição da norma reproduzida, o princípio referido passou a ter existência e sustentação legal. Colaciona a doutrina de Leandro Paulsen e do Ministro Gilmar Mendes em apoio à sua tese. Defende (com base no inciso VI citado que a penalidade deva atender ao critério da adequação entre meios e fins, vedando imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público.

Questiona qual seria o “interesse público” subjacente na imposição da multa prevista pelo art. 42, III, “d”, da Lei estadual nº 7.014/96? Responde afirmando que parece bastante evidente que a referida penalidade não tem natureza arrecadatória, até por que isso é função do imposto cobrado. Não sendo arrecadatória, raciocina, somente resta a conclusão de que o propósito dessa multa é punir a conduta já realizada e fazer com que o sujeito passivo, futuramente, seja mais diligente na antecipação do ICMS.

Ressalta que, no caso em tela, não houve prejuízo para estado da Bahia, uma vez que as mercadorias transferidas da matriz ou de outras filiais para a unidade de Dias d'Ávila foram regularmente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Ou seja, explica que o Erário baiano recebeu todo o valor devido a título de ICMS, apenas não antecipadamente.

Portanto, conclui ser imprescindível que se reduza a alíquota de 60%, prevista pela Lei Estadual em comento, para 30%. Essa nova porcentagem, assevera, respeitará os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, presentes na esfera administrativa, e proporcionará a garantia constitucional do não confisco ao patrimônio do contribuinte, conforme artigo 150, IV, da Constituição Federal. Embora o referido dispositivo constitucional faça menção apenas aos tributos quando proíbe sua cobrança com efeito confiscatório, alega que a jurisprudência e a doutrina entendem perfeitamente aplicável a mesma limitação às multas.

Colaciona decisão do STF, no RE 81.550-MG, em que a corte reduziu a alíquota da multa de 100% para 30% sobre o imposto devido. Alega que esse precedente do STF é relevantíssimo para a determinação prática e concreta do princípio da razoabilidade em matéria de gradação de multas cobradas pela Administração, pois ao reduzir multa de 100% para 30%, está informando qual o índice limite para a caracterização da “feição confiscatória”, outorgando, ainda, parâmetro lógico ao princípio norteador da proporcionalidade e da razoabilidade em matéria de sanção tributária.

Posto isso, requer: a) o acolhimento desta defesa, para julgar parcialmente improcedente o Auto de Infração n. 281390.0002/14-3, e cancelar a multa aplicada pela não antecipação do ICMS, pois o próprio imposto era indevido na operação, visto que não houve “aquisição” interestadual de mercadorias para fins de comercialização, mas simples transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica; b) sucessivamente, o acolhimento desta defesa para reduzir a multa de 60% para 30%; e c) a intimação da Arteccla, por AR, acerca do julgamento desta defesa.

Termos em que, pede deferimento.

A informação fiscal é prestada por um dos autuante, às folhas 382 a 383, tecendo as considerações a seguir.

Inicialmente, transcreve o artigo 12-A da Lei 7.014/96 para ilustrar a determinação do comando normativo no sentido de que nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto (ICMS).

Alega que a autuada em sua defesa “interpreta” restritivamente o significado da palavra “aquisição”, e afirma que “simples transferência” não seria aquisição.

Afirma não caber razão à autuada, inclusive pelos diversos julgamentos dessa infração pelo próprio CONSEF.

Quanto ao pedido da autuada para a redução da multa aplicada a essa infração de 60% para 30%, assevera que somente seria possível com a alteração da Legislação Tributária.

Diante das informações prestadas, solicita que seja julgada procedente a infração 01 contestada pela autuada.

Esse é o relatório.

## VOTO

Preliminarmente, constato que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo evidenciadas de acordo com Demonstrativos de Débito (folhas 10 a 30). Houve, igualmente, indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos.

Quanto à infração 01, a autuada não nega a conduta a ela atribuída pelo fisco, tendo admitido que deu entrada nas mercadorias conforme se encontra descrito no demonstrativo de débito “Planilha ICMS Antecipação Parcial – Falta de Recolhimento – exercício 2010”. Diverge, contudo, da qualificação jurídica dada ao fato, pois entende que o recebimento de mercadorias em transferências oriundas de estabelecimento matriz não se subsume à norma prevista no art. 12-A da Lei 7.014/96, conforme se pode depreender da leitura de trecho de sua defesa, abaixo transcrito.

“... Porém a defendente Artecóla não devia antecipar valor de imposto algum, pois a mercadoria somente chegou em Dias d’Ávila em razão de transferência de mercadorias entre a matriz e as filiais da Artecóla de outros estados para a unidade de Dias d’Ávila/BA (grifos originais)”.

Assim, o desate da questão passa pelo alcance a ser dado à expressão “aquisições” constante da redação do caput do art. 12-A da Lei 7.014/96, cujo texto vai reproduzido abaixo:

“Art. 12-A. Nas aquisições (grifo acrescido) 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.

...”

O dicionário eletrônico da Editora Rideel conceitua aquisição como: “*Obtenção; compra; ato de adquirir*”. Esta é a mesma dimensão semântica atribuída pelo dicionário Aurélio, o qual define a expressão assim: “*1. Ato ou efeito de adquirir; aquisição; ...*”. Essa mesma obra traz outros significado para a palavra citada, tais como: 1. Obter, conseguir, alcançar; 2. obter por compra; comprar; 3. Alcançar, conquistar, granjear; 4. Assumir, tomar; 5. Passar a ter, vir a ter, criar, ganhar, contrair; ...”.

Como se pode depreender a partir da leitura acima, a expressão “aquisição” pode ser tomada, mais usualmente, como “compra”, ou seja, ato pelo qual se opera a transferência da titularidade jurídica do bem. Esse sentido é mais restrito, mais específico. Não é, contudo, o único significado que se pode atribuir à expressão.

De fato, os próprios autores citados fazem referência a outras dimensões semânticas que devem ser levadas em conta na tarefa de garimpar o real alcance da norma jurídica insculpida na Lei 7.014/96.

As obras citadas fazem também referência a um outro sentido, mais amplo, dado a essa palavra traduzido como: “*ato de obter; obtenção* (grifos acrescidos)”. O mesmo se dá com o site <http://www.dicionarioweb.com.br>, na internet, o qual define a expressão *adquirir* assim: “*obter* (grifo acrescido); *alcançar; conseguir; receber; ganhar*.”

Ora, a obtenção pode se dar pela compra, mas também por outros meios, entre os quais mediante a transferência simplesmente da posse, significado atribuído pela página “*dicionário online de português*” (site <http://www.dicio.com.br>) que traduziu a expressão *aquisição* nesses termos: “*ação, desenvolvimento ou consequência de adquirir; ato de tomar posse de alguma coisa* (grifos acrescidos); *o que foi adquirido; aquilo que se adquiriu...*”.

Como ensinam os manuais de hermenêutica, a interpretação literal da norma somente se legitima se apresentar coerência com o sistema normativo que lhe envolve, sendo temerário tomá-la isoladamente.

Por isso, a definição e o alcance do termo “aquisição”, contido no art. 12-A da Lei 7.014/96 há de ser conformado com os demais diplomas normativos que compõem o micro-sistema do ICMS, tais como a CF/88, a LC 87/96 e as normas infralegais existentes, reveladoras que são da escolha feita pelo legislador.

Levando a termo este esforço de interpretação sistemática da norma, é importante que se diga que a doutrina inspiradora do legislador constituinte não é uníssona ao delimitar o aspecto material da regra matriz de incidência do ICMS, pois o conceito de “circulação” goza, ao menos, de três vertentes teóricas distintas, denominadas: teorias da Circulação Física, Circulação Econômica e Circulação Jurídica.

A doutrina restritiva adotada pela impugnante (Circulação Jurídica) entende que o campo de incidência do tributo estadual em comento restringe-se àquelas operações nas quais haja mudança da titularidade jurídica da propriedade das mercadorias. Já a Doutrina da Circulação Física, ampliativa, possui uma compreensão distinta, defendendo que basta se verifique a circulação física das mercadorias para que a operação se enquadre no campo de incidência delimitado pela matriz constitucional. Uma terceira vertente teórica (Circulação Econômica), a mais restritiva de todas as teorias, advoga a tese de que não basta que haja mudança da propriedade do bem, mas requer que tal ocorra no âmbito do ciclo de escoamento do produto, ao longo da cadeia de distribuição da mercadoria, com destino ao consumo.

Diferentemente do que prega a impugnante, a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica (circulação física) não se encontra fora do campo de incidência do ICMS, pois foi o próprio legislador complementar que assim interpretou a matriz constitucional, ao editar o art. 12, cujo inciso I tem o seu teor abaixo reproduzido.

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

...”

Assim, interpretar a expressão “aquisições” de uma forma ampliativa não fere o micro-sistema do ICMS, pois a incidência sobre as operações de circulação física nada mais é do que reflexo de uma norma que se encontra materializada no âmbito da Lei Complementar 87/96, conforme demonstrado.

Por isso, o legislador do RICMS/97 editou a regra insculpida no caput do art. 352-A, referindo-se a “entradas”, em lugar de “aquisições”, conforme abaixo reproduzido.

“Art. 352-A. Ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas (grifo acrescido) interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, 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 IX do art. 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.

...”

Em coerência com o sistema, o regulamento do ICMS estabeleceu que ocorre o fato gerador da antecipação parcial nas entradas (independentemente da mudança da titularidade jurídica da mercadoria) decorrentes de operações interestaduais, o que inclui as operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica.

Ao editar tal regra, o legislador regulamentar não extrapolou os contornos delimitados pela Lei 7.014/96, mas apenas fez uso do seu poder regulamentar, assumindo um dos sentidos que se poderia validamente atribuir à norma do art. 12-A.

Assim, não merece reparo a exigência do ICMS nas operações de entrada por transferência, pois o lançamento se encontra estribado no artigo 352-A, o qual não inovou juridicamente, mas simplesmente atribui um significado válido (dentre outros) à regra insculpida no art. 12-A da Lei 7.014/96.

Tenho por procedente a infração 01.

Quanto à infração 02, a autuada não contestou o lançamento, conforme declara em trecho de sua impugnação, abaixo reproduzido.

“A defendente Artecola reconhece que o departamento responsável olvidou em recolher o ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos seus funcionários nos exercícios de 2010 e 2011.

Assim, a Artecola informa que concorda com os valores de ICMS, de juros e de multa aplicados, tanto que já pagos (sic) as devidas importâncias.

Portanto, nesse aspecto, afirma nada a reparar na autuação da fiscalização estadual.”

Assim, não há questão controvertida a ser dirimida por este colegiado. Tenho por procedente a infração 02.

Quanto ao pedido de cancelamento ou redução da multa, não há evidências de que a conduta infratora tenha se pautado por ausência de má-fé, requisito indispensável à aplicação da norma contida no art. 159 do RPAF, cujo texto vai reproduzido a seguir.

“Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado (grifos acrescidos) que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.”

Assim, considerando que a dúvida não favorece o autuado, na aplicação da norma em comento, denego o pedido de redução ou cancelamento da multa.

Diante do exposto, julgo PROCEDENTE o 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 281390.0002/14-3**, lavrado contra **ARTECOLA INDÚSTRIAS QUÍMICAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$182.209,74** acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$11.703,29**, prevista no art. 42, inciso II, "d" do mesmo diploma legal e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de outubro de 2014.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR