

PROCESSO - A. I. Nº 27886.82001/13-8
RECORRENTE - IBQ – INDÚSTRIAS QUÍMICAS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0004-06/14
ORIGEM - IFEP – DAT/SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET 09/12/2015

1 CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0335-11/15

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. “ANTECIPAÇÃO PARCIAL”. MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. A antecipação parcial do ICMS devido não foi recolhida, porém restou comprovado que o imposto foi recolhido normalmente quando da operação de saída subsequente. Nessa situação, é cabível a aplicação da multa prevista no artigo 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, conforme o disposto no §1º desse citado artigo. Infração procedente. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Caracterizada a condição de sujeito passivo por substituição do autuado, bem como o descumprimento da aludida obrigação tributária. Refeitos os cálculos em razão da comprovação de direito do crédito presumido na prestação do serviço de transporte, o que implicou em redução do débito. Modificada a Decisão recorrida. Infração subsistente em parte. Não acolhido o pedido de redução de multa. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime quanto à infração 7 e, por maioria quanto a infração 6.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra a Decisão proferida pela 6ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em referência, lavrado em 17/06/2013, com o objetivo de exigir do recorrente crédito tributário no valor histórico de R\$ 918.718,47, em razão da constatação do cometimento de 7 infrações à legislação que rege a cobrança do ICMS neste Estado.

As infrações capituladas nos itens 1 a 5 do Auto de Infração não foram objeto de impugnação pelo sujeito passivo, sendo, por conseguinte, objeto de discussão nos presentes autos apenas as infrações consubstanciadas nos item 6 e 7 a seguir descritas:

Infração 06 – 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. Fato ocorrido no período de junho de 2011 a dezembro de 2012. Valor da exigência R\$ 535.311,94, equivalente a 60% do ICMS devido por antecipação parcial que deixou de ser recolhido.

Infração 07 – Falta de retenção e consequente recolhimento de ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, nos meses de agosto a dezembro de 2012. Valor da exigência R\$ 339.055,95, acrescida de multa equivalente a 60%.

Após a apresentação da defesa e prestação de informações fiscais a fase de instrução foi concluída, tendo os autos sido submetidos à apreciação pelo órgão julgador de primeira instância que assim decidiu, por maioria de votos, relativamente à matéria objeto de controvérsia.

VOTO

Conforme já relatado, o Auto de Infração em epígrafe é composto por sete infrações. Em sua defesa, o autuado

reconheceu como procedentes as infrações 1 a 5, tendo inclusive efetuado o pagamento correspondente. Dessa forma, em relação a essas cinco primeiras infrações não há lide e, portanto, esses itens do lançamento são procedentes.

A infração 6 trata de falta de pagamento da antecipação parcial de ICMS. Tendo em vista que a antecipação parcial não foi recolhida, porém o imposto foi pago normalmente na saída das mercadorias, foi aplicada a multa de 60% prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

Visando elidir a infração, o autuado afirma que as mercadorias foram recebidas em transferência de sua matriz situada no Estado do Paraná e, portanto, nessa operação não há incidência de ICMS, já que não houve ato de mercancia, conforme doutrina e jurisprudência que reproduz.

Respeitosamente, discordo dessa tese defendida pelo autuado, pois a legislação do ICMS do Estado da Bahia, em conformidade com a LC 87/96, prevê a incidência do referido imposto nas transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa, senão vejamos.

Para fins do ICMS, os diversos estabelecimentos pertencentes a um mesmo titular são considerados autônomos entre si, conforme o princípio da autonomia dos estabelecimentos, delineado no artigo 11, §3º, II, da LC nº 87/96 – é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular. Em perfeita consonância com esse princípio, a LC nº 87/96, no seu art. 12, inc. I, prevê que ocorre o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

A Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, no seu art. 12-A, prevê que nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto.

Dessa forma, por estar previsto na Lei nº 7.014/96, nas transferências interestaduais de mercadorias, efetuadas entre estabelecimentos pertencentes a um mesmo titular, há incidência do ICMS e como as mercadorias eram destinadas à comercialização, é devida a antecipação parcial, não cabendo a este órgão julgador administrativo discutir a constitucionalidade desse dispositivo legal, ao teor do disposto no art. 167, inc. I, do RPAF/99.

A questão atinente à existência de ato de mercancia para se considerar ocorrido o fato gerador do ICMS não merece prosperar, uma vez que a incidência do imposto está prevista na Lei nº 7.014/96 e, a teor do disposto no art. 2º, §1º, dessa citada Lei, é irrelevante para a caracterização do fato gerador do ICMS a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo. Assim, concluo que o vocábulo “aquisição” foi utilizado na legislação no seu sentido amplo, compreendendo inclusive as operações não onerosas, conforme foi bem ressaltado pelo autuante na informação fiscal.

Quanto à respeitável jurisprudência citada na defesa, reitero que as decisões deste órgão julgador administrativo ficam delimitadas ao previsto na legislação tributária estadual, não lhe cabendo a discussão acerca da constitucionalidade dessa legislação. Ademais, a jurisprudência citada pelo defendant não vincula a presente Decisão, ao passo que a Súmula nº 166 aplica-se aos casos de transferências entre estabelecimentos localizados em uma mesma unidade da Federação.

Ressalto que os documentos fiscais acostados ao processo na defesa não deixam dúvida que as mercadorias eram destinadas à comercialização; na defesa, o próprio autuado salienta que as mercadorias foram vendidas com o pagamento do imposto. Dessa forma, a teor do disposto no art. 12-A da Lei nº 7.014/96, era devido o pagamento da antecipação parcial do ICMS.

O fato de ter o imposto devido sido recolhido nas operações de saídas posteriores, além de não elidir a autuação, foi considerado pelo autuante é parte da própria acusação. Nos termos do §1º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, quando “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”. Dessa forma, a multa indicada na autuação se subsume perfeitamente ao disposto nesse citado §1º, não havendo, assim, o que se falar em denúncia espontânea.

Em face ao acima exposto, a infração 6 subsiste integralmente.

A infração 7 trata da falta de retenção e recolhimento de ICMS referente a prestações sucessivas de transporte interestadual de carga, realizadas por empresa transportadora não inscrita neste Estado. O demonstrativo elaborado pelo autuante e os correspondentes Documentos Auxiliares de Transporte Eletrônico comprovam a acusação contida neste item do Auto de Infração.

Visando elidir a infração, o autuado afirma que o imposto foi recolhido, mediante GNRE, pela empresa transportadora. Admite, no entanto, que os recolhimentos foram efetuados a menos em razão de erro na apuração da base de cálculo e, assim, apresentada DAE referente ao recolhimento da diferença que entende devida.

Esses recolhimentos efetuados pela empresa transportadora, como foi bem demonstrado na informação fiscal, não são capazes de elidir a infração em comento, pois nos termos do art. 298, do RICMS-BA/12, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS incidente nas prestações de serviço de transporte cabia

ao tomador do serviço. Não poderia o autuado decidir a seu bel prazer quem deveria efetuar o pagamento do imposto que ora lhe é exigido.

Em relação às prestações relacionadas na infração 7, os recolhimentos efetuados pela empresa transportadora são indevidos e, portanto, são passíveis de pedidos de restituição nos termos dos artigos 165, I, do CTN, e 73 e 74, do RPAF/99. Não há como se considerar como pagos os valores ora exigidos, já que podem ser objetos de pedidos de restituição.

O autuado também afirma que a empresa transportadora efetuava a apuração do imposto utilizando o crédito presumido de 20%.

O disposto no art. 298, IV, do RICMS-BA/12, prevê que na apuração do imposto a ser retido deverá ser levado em conta eventual direito a crédito presumido relativo à prestação do serviço, desde que a empresa transportadora faça jus a tal benefício. No caso em tela, os DACTE não trazem informação acerca da utilização desse suposto crédito fiscal. O autuado, por seu turno, não trouxe aos autos qualquer prova dessa sua alegação. Não há como se acolher a tese defensiva por falta de prova, especialmente quando se observa que essa suposta prova, caso existente, encontra-se em poder de contribuinte localizado em outra unidade da Federação, fora do alcance do Fisco baiano.

Dessa forma, a exigência fiscal fica mantida em sua totalidade. Saliento que a repartição fazendária competente, quando da quitação do débito tributário, deverá aferir a regularidade do recolhimento efetuado pelo autuado conforme os documentos de fls. 1276 e 1277, no montante de R\$ 22.164,80, homologando o valor efetivamente recolhido.

.....
Em face ao acima exposto, a infração 7 subsiste integralmente, apesar dos recolhimentos indevidamente efetuados pela empresa transportadora.

Por fim, ressalto que o pedido de redução ou de dispensa de multa não pode ser atendido, pois tal matéria ultrapassa a competência das Juntas de Julgamento Fiscal deste CONSEF, já que se trata de multa por descumprimento de obrigação principal.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Como é possível constatar da análise do voto do acórdão recorrido acima reproduzido, os membros integrantes da 6ª JJF, após apreciarem os fundamentos de fato e direito arguidos na peça defensiva, entenderam pela procedência do lançamento de ofício.

Inconformado com os termos da Decisão na parte em que lhe foi desfavorável o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, através do qual requer a reforma do acórdão recorrido.

Quanto à infração capitulada no item 6 do Auto de Infração, através do qual o fisco baiano lhe exige penalidade fixa em razão da falta de pagamento da antecipação parcial quando do recebimento, por transferência, de mercadorias destinadas à revenda, sustenta preliminarmente que, ao contrário do entendimento consignado no voto condutor do acórdão recorrido, este órgão julgador não pode se furtar de apreciar questões atinentes à constitucionalidade de normas.

Aduz que uma coisa é o ato administrativo consistente na lavratura do Auto de Infração, entre sim vinculado à norma na forma em que está posta no ordenamento. Outra bem diferente é a atuação deste órgão como agente judicante, situação em que necessário se torna questionar e afastar a norma ou ato tido por constitucional. Em sustentação à sua tese colaciona excertos da doutrina e jurisprudência do TIT – Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo a respeito do tema.

Quanto ao mérito, argumenta que a teor do quanto já pacificado pela doutrina e jurisprudência pátria, nas operações de transferência entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular não há incidência do ICMS. Traz à colação diversas ementas de julgados dos Tribunais Superiores, bem assim do Tribunal de Justiça da Bahia acerca da matéria.

Argumenta por derradeiro que ainda que se admita ser devida a antecipação parcial nas operações de transferência, a multa exigida não tem como prevalecer, uma vez que o valor do imposto incidente na operação subsequente de revenda já foi integralmente recolhido. Esclarece o Recorrente que antes mesmo da data de vencimento da antecipação parcial – dia 25 do mês subsequente à entrada das mercadorias em seu estabelecimento – procedeu ao recolhimento do ICMS normal, incidente sobre a saída destas por revenda. Traz como exemplo de sua argumentação as operações ocorridas no mês de junho de 2011 em que deu entrada por transferência no montante de R\$ 952.371,29 e no decorrer deste mesmo mês deu saída sob a rubrica

revenda de mercadorias adquiridas de terceiros em valor superior – R\$ 1.013.105,31.

Traz a lume o artigo 138 do Código Tributário Nacional – CTN para pleitear a exclusão da responsabilidade pelo pagamento da multa cominada, uma vez que conforme se depreende da análise dos autos todo o ICMS normal devido sobre as operações fora recolhido de forma espontânea antes mesmo da fiscalização.

No que diz respeito à exigência capitulada no item 7 do Auto de Infração ratifica o Recorrente que o imposto que lhe está sendo exigido na condição de substituto tributário já foi recolhido ao erário, sendo parte, através de GNRE, pela empresa CESARI Empresa Multimodal Ltda. – sua contratada – na época em que os serviços foram prestados e parte, mediante DAE, imediatamente após a lavratura do Auto de Infração originário do presente PAF.

Esclarece que a empresa transportadora é optante pelo crédito presumido de que trata o Convênio ICMS 106/96, tendo apurado e recolhido o ICMS incidente sobre as operações de transporte objeto de fiscalização, segundo tal regime, tal como evidenciam as GNRES que acostou à sua peça impugnatória. Aduz que após a lavratura do Auto de Infração constatou que a prestadora de serviços havia cometido um equívoco no cálculo do imposto, consistente na adoção como base de cálculo do valor do *frete peso* ao invés do valor total do frete, e que, ciente de tal falha, procedeu ao recolhimento da diferença de imposto devido, acrescido da multa de infração e demais acréscimos (doc. 08 à defesa).

Reproduzindo trechos do voto divergente da lavra do Conselheiro João Vicente Costa Neto, sustenta que exigir imposto já carreado aos cofres públicos implica ignorar o princípio da verdade material, bem assim em enriquecimento ilícito por parte do Estado. Requer o reconhecimento da improcedência do lançamento de ofício.

Insurge-se ainda quanto à penalidade cominada, alegando ser esta desproporcional e de nítido caráter confiscatório, fazendo menção a excerto da doutrina e jurisprudência pátrias pleiteia a este órgão julgador que a cancele ou a menos proceda à modulação do percentual aplicado.

Instada a se manifestar a PGE/PROFIS opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário. No entender da representante da procuradoria o sujeito passivo trouxe em sua peça recursal as mesmas razões outrora apresentadas que já foram minuciosamente analisadas pelo acórdão recorrido.

Sustenta que a infração capitulada no item 6 encontra fundamento no quanto previsto no artigo 11, parágrafo 3º, inciso II e no artigo 12 da Lei Complementar nº 87/96, razão pela qual não procedem as razões de apelo.

Quanto ao item 7 esclarece que a sujeição passiva por substituição encontra-se prevista nos artigos 380 a 382 do RICMS, sendo defeso ao particular, a teor do quanto disposto no artigo 123 do CTN, firmar convenções que visem modificar ou estabelecer responsabilidade pelo pagamento de tributos.

Por fim, sustenta que as multas punitivas estão estabelecidas pela legislação de regência, cabendo ao órgão julgador administrativo a sua aplicação.

Após apreciar os argumentos recursais, bem assim os documentos carreados aos autos, em sessão suplementar realizada em 19/11/2014, esta Câmara de julgamento entendeu por bem converter os autos em diligência à Inspetoria de Origem, a fim de que fossem adotados os seguintes procedimentos necessários à completa instrução do feito:

- (a) *Fosse intimado o sujeito passivo para que apresente a declaração, emitida pela empresa prestadora de serviços, a que se refere o inciso IV do §1º do artigo 382 do RICMS/BA;*
- (b) *Fosse refeito o Anexo VII ao Auto de Infração de modo que do valor apurado seja abatido o crédito correspondente a 20% do valor das prestações, tal como determina a alínea “d” do inciso I do mesmo dispositivo regulamentar.*

Cumprindo o expediente para o qual foi designado, o auditor fiscal autuante, após analisar os documentos apresentados pelo sujeito passivo, confeccionou novos demonstrativos (fls. 1367/1374) considerando o crédito outorgado a que a empresa transportadora faz jus. Com a

adoção de tal procedimento o débito correspondente à infração 7 foi reduzido de R\$339.055,95 para R\$271.244,76.

Intimado acerca do resultado da diligência, o contribuinte se manifestou às fls. 1380/1387, reiterando as suas razões de apelo e pleiteando sejam considerados os pagamentos realizados por si e pela empresa transportadora e, por conseguinte, reconhecida a improcedência do lançamento.

VOTO (Vencido quanto à infração 6)

O Recurso é tempestivo pelo que merece ser conhecido. Passo assim para análise das razões de Recurso na ordem que foram suscitadas.

Preliminamente, ratifico o posicionamento externado no voto condutor do acordão recorrido, no sentido de que é defeso a este Conselho de Fazenda declarar à constitucionalidade de normas em razão da expressa vedação contida do inciso I do artigo 167 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, *in verbis*.

Art. 167 – Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I – a declaração de constitucionalidade.

É que apesar de me alinhar ao entendimento da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e mais recentemente das duas turmas que integram a sessão de direito público do Supremo Tribunal Federal, no sentido da não incidência do ICMS sobre as operações de transferência realizadas entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, bem como que os termos da Súmula nº 166 não restaram superados após o advento da Lei Complementar nº 87/96, já que esta norma em nada alterou o aspecto material da regra matriz de incidência do ICMS em relação à legislação pretérita, não vislumbro meios de sobrepujar o quanto previsto no artigo 167 do RPAF acima transcrita.

Ocorre que no caso dos autos para concluir pela improcedência do lançamento em razão de se tratar de operações de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular este Conselho haveria, necessariamente, de afastar a disposição contida no inciso I do artigo 4º da Lei nº 7.014/96 em face da sua patente incompatibilidade com os comandos extraídos do inciso II do artigo 155 da Constituição Federal e do inciso I do artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96, que prescrevem como hipótese de incidência do ICMS as operações reativas à circulação de mercadorias, inclusive operações de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular.

Não se trata aqui, ressalte-se, de conferir a uma norma natureza infra legal uma interpretação conforme a Lei a quem esta deve guardar obediência, procedimento que, a meu ver, é inerente ao controle da legalidade do ato de lançamento, atividade que se insere dentre as atribuições deste órgão julgador, mas sim de reconhecer e declarar a constitucionalidade de determinada disposição contida em Lei regularmente promulgada pelo Poder Legislativo.

Noutro giro, quanto à necessidade de antecipar parcialmente o ICMS devido nas operações de transferências de mercadorias destinadas à revenda entre estabelecimentos do mesmo titular, entendo assistir razão ao Recorrente.

No meu sentir, a antecipação parcial do ICMS não se aplica às operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular. Senão vejamos:

Assim dispõe o artigo 12-A da Lei nº 7.014/96:

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. (grifos meus)

Como se verifica da leitura do dispositivo transscrito, o legislador ordinário estabeleceu como operações sujeitas à antecipação parcial as aquisições de mercadorias advindas de outras unidades da Federação com o fim de comercialização, isto é: as operações de compra onde se verifica as figuras do vendedor – quem vende – e do adquirente – quem adquire.

Note-se que não há no texto da Lei nenhuma referência ou vocábulo que possa conduzir o

interprete à conclusão no sentido de que nas operações de transferências também restaria configurada a obrigação de antecipar parcialmente o ICMS.

Ocorre que ao exercer sua função regulamentadora, o artigo 352-A do Decreto nº 6.284/97 que aprovou o Regulamento do ICMS no Estado, inovando o comando legal a quem deve obediência, trouxe em seu texto o vocábulo **entrada** que se constitui em gênero do qual tanto as aquisições, quanto as transferências são espécies. *In verbis*.

Art. 352-A. Ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas 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.

Assim é que a interpretação isolada do RICMS/BA leva o exegeta à conclusão no sentido de que o contribuinte deve proceder ao recolhimento da antecipação parcial também em relação às operações de transferências.

Como cediço, é função precípua do decreto regulamentar a lei, ou seja, tecer minúcias em relação a pontos específicos, criando os meios necessários à fiel execução da lei, sem, contudo, contrariar quaisquer das suas disposições ou inovar o Direito nela posto. Admitir, raciocínio contrário implica afronta ao quanto previsto no artigo 99 do Código Tributário Nacional – CTN, o que não se pode conceber.

Art. 99 – O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

Longe de se configurar em meras assertivas, outro não é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme se pode verificar da Ementa do recente julgado a seguir reproduzida a título de exemplo dos inúmeros julgados no mesmo sentido.

RESP 897513 / RS – RECURSO ESPECIAL – 2006/0121127-2 – T2 SEGUNDA TURMA – DATA DO JULGAMENTO 18/12/2012.

ROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 142 DO CTN. PRESUNÇÃO JURIS TANTUM DE LEGITIMIDADE DA CDA. REEXAME DE PROVA. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DECORRENTES DO BENEFÍCIO DO "NÃO ESTORNO", ORIGINADOS EM OPERAÇÕES SUJEITAS AO REGIME DE ISENÇÃO. APROVEITAMENTO. EXIGÊNCIA DE QUE A COMPENSAÇÃO OCORRA ENTRE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS DA MESMA ESPÉCIE DA QUE ORIGINOU O RESPECTIVO NÃO ESTORNO. NORMA ESTADUAL (RICMS/RS) QUE VIOLA O ART. 20, § 6º, DA LC 87/96.

Omissis.....

5. Nos termos do art. 99 do CTN, "o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei". Como bem observa Roque Antônio Carrazza, "os regulamentos, no Brasil, sujeitam-se ao princípio da legalidade, só podendo surgir para dar plena aplicabilidade às leis, aumentando-lhes o grau de concreção", razão pela qual "os regulamentos executivos devem limitar-se a estabelecer os pormenores normativos de ordem técnica que viabilizam o cumprimento das leis a que se referem".

6. Cumpre registrar que a presente conclusão não implica usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal. Isso porque, conforme pacífico entendimento daquela Corte, "quando um decreto executivo vai além de regular a lei que lhe dá fundamento de validade, não se tem um problema de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, sendo incabível sua análise em Recurso extraordinário, o qual só admite o exame de ofensa direta à Constituição federal" (AgR no AI 608.661/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 17.9.2012), ou seja, "se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional" (AgR no RE 455.817/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 30.9.2005; AgR no RE 349.307/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Carlos Britto, DJ de 3.12.2004).

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Grifos meus

Ante ao exposto, o único caminho para conferir legalidade ao quanto previsto no artigo 352-A é o de dar-lhe interpretação conforme o texto do artigo 12-A da Lei nº 7.014/97 reduzindo o conteúdo da expressão entradas a aquisições de mercadorias por compra, razão pela qual concluo pela improcedência da exigência consubstanciada nos itens 06 do Auto de Infração.

No que diz respeito ao item 7, acato de início a revisão efetuada no lançamento de ofício que teve por objetivo ajustar o valor originalmente lançado para considerar o crédito outorgado a que

a empresa transportadora faz jus.

Conforme restou comprovado nos autos, através da apresentação do Termo de Opção, lavrado no livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, a empresa contratada pelo Recorrente é optante pelo crédito presumido de que trata o Convênio ICMS 106/96, diante do que o abatimento correspondente a 20% do valor do imposto devido se impõe.

Quanto à pretensão recursal, no sentido do aproveitamento dos recolhimentos efetuados pela empresa prestadora de serviços, entendo não merecer acolhida.

Com efeito, o Recorrente teria razão acaso estivéssemos diante das hipóteses previstas no artigo 6º da Lei nº 7.014/96 onde restam especificadas as situações em que é atribuída ao estabelecimento adquirente, contratante ou participe da operação que envolva circulação de mercadorias **responsabilidade solidária** em relação ao pagamento do ICMS nela incidente. Nas situações ali elencadas, o imposto porventura recolhido pelo prestador de serviços deveria, necessariamente, ser aproveitado para fins de abatimento da quantia exigida do responsável solidário.

No caso dos autos, todavia, a responsabilidade atribuída ao Recorrente encontra fundamento de validade no quanto previsto no artigo 6º da Lei Complementar nº 87/96 e no artigo 8º da Lei nº 7.104/97. Trata-se de responsabilidade exclusiva atribuída ao substituto tributário – ora recorrente.

Através do instituto da substituição, o legislador desloca a sujeição passiva da relação obrigacional tributária para um terceiro que não tem afeição direta com o fato gerador do tributo, mas que, por força de lei assume a obrigação de recolhê-lo. Aqui o sujeito passivo passa a ser aquele a quem a Lei atribuiu esta condição, sendo o contribuinte originário, aquele quem irá praticar o fato gerador do tributo, completamente expurgado da relação jurídica obrigacional. Dai a impossibilidade de aproveitar o pagamento do imposto por efetuado por este, ainda que relacionados às operações objeto do lançamento.

Ressalto, contudo, que, contando com a autorização do Recorrente, os valores recolhidos pelo destinatário podem ser objeto de pedido de restituição, uma vez que realizados de forma indevida.

Com base em tais fundamentos é que acolho parcialmente as razões de Recurso para reformar a Decisão de base nos termos do relatório da diligência de fls. 1367/1374, passando o valor do débito correspondente ao item 7 do Auto de Infração para R\$ 271.244,76, conforme a seguir demonstrado:

Ocorrência	Vencimento	Valor Lançado	Valor Elidido		Saldo
			Em R\$	Em%	
31/08/2012	15/09/2012	90.052,24	18.010,45	20%	72.041,79
30/09/2012	15/10/2012	48.299,70	9.659,94	20%	38.639,76
31/10/2012	15/11/2012	89.154,21	17.830,84	20%	71.323,37
30/11/2012	12/12/2012	53.199,63	10.639,93	20%	42.559,70
31/12/2012	15/01/2013	58.350,17	11.670,03	20%	46.680,14
		339.055,95	67.811,19		271.244,76

Ressalto, pela sua importância, que devem ser abatidos do montante remanescente da exigência os valores porventura recolhidos a tal título pelo contribuinte após a lavratura do Auto de Infração (docs. fls. 1276 e 1277), procedimento que será adotado pelo órgão fazendário competente.

Finalmente, pelas razões expostas no introito do presente voto, deixo de apreciar o pedido de modulação da multa de infração em face do quanto previsto no artigo 167, I, do RPAF que retira deste órgão julgador a competência para declarar a constitucionalidade da Lei.

VOTO VENCEDOR (Quanto à infração 6)

Em que pese a excelente fundamentação apresentada pela i.Conselheira quanto à improcedência da infração 6, discordo do seu posicionamento conforme passo a expor.

Inicialmente, concordo o posicionamento externado de que existe previsão em Lei federal e estadual (LC 87/96 e Lei nº 7.014/96) de incidência do ICMS sobre as operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular e inaplicabilidade da Súmula 166 do STF às operações objeto da autuação, tendo em vista que o art. 167, I do RPAF/BA dispõe que não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de constitucionalidade da legislação tributária.

No que se refere ao posicionamento de que o artigo 352-A do RICMS/97 não tem amparo no artigo 12-A da Lei nº 7.014/97, com relação à incidência do ICMS sobre as operações de transferências de mercadorias destinadas à revenda entre estabelecimentos do mesmo titular, entendo que está correta a fundamentação contida na Decisão ora recorrida, que não merece qualquer reparo.

Conforme apreciado pela 6ª JJJF, o art. 12 da LC 87/96 prevê que ocorre o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, logo, há incidência do ICMS sobre as operações de transferências.

E que levando em consideração o princípio da autonomia dos estabelecimentos (art. 11, §3º, II, da LC nº 87/96) em consonância com o art. 12-A da Lei nº 7.014/96, havendo incidência do ICMS sobre as operações de transferências, deve-se levar em conta que as mercadorias que deram entrada no estabelecimento para fins de comercialização, também deve incidir o ICMS antecipação parcial, da mesma forma que as mercadorias adquiridas e que foram destinadas a comercialização.

Entendo que empregando uma interpretação contextual, deve se considerar que o disposto no art. 352-A do RICMS/97 que prevê a ocorrência do fato gerador do ICMS antecipação parcial, as “*entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização*”, mesmo que a acepção da palavra “aquisição” não seja a mesma que “entrada”, neste contexto, como fundamentado na Decisão de piso está correta a interpretação de que “*o vocábulo ‘aquisição’ foi utilizado na legislação no seu sentido amplo, compreendendo inclusive as operações não onerosas, conforme foi bem ressaltado pelo autorante na informação fiscal*”.

Uma vez afastada a aplicação da Súmula nº 166, sobre as operações de transferências, e restando comprovado que as mercadorias objeto do levantamento fiscal, não foi pago o ICMS antecipação parcial, mas foram vendidas com o pagamento do imposto, fica dispensado a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II da Lei 7.014/96”, ou seja, multa de 60% sobre o valor do imposto que deixou de ser recolhido tempestivamente.

Pelo exposto, subsiste integralmente a infração 6.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, mantendo integralmente a infração 6, e com a redução do débito da infração 7, como apreciado pela n.Relatora.

VOTO EM SEPARADO (Quanto a aplicação da Súmula 166 do STJ)

Em que pese o voto da n. Conselheira Relatora, peço venia para discordar do seu entendimento quanto a não aplicação da Súmula nº 166 do STJ ao presente caso, com base no art. 167, I do RPAF.

Entendo que o referido preceito sumulado pelo STJ se aproveita ao presente caso a) tanto por ser uma questão já debatida pelas mais altas cortes nacionais (STF e STJ), com entendimento pacificado, não cabendo mais nenhuma reforma no seu posicionamento; b) quanto pelos próprios princípios constitucionais, legais e do próprio RPAF (legalidade, eficiência e legalidade) que balizam a administração pública e o próprio procedimento administrativo.

Deste modo, não se trata de uma declaração de constitucionalidade a ser efetuado por essa Câmara, como entendeu a n. Relatora, eis que, tal questão já foi decidida pelos órgãos competentes mesmo após a edição da Lei Kandir, quando apreciaram a exigência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular. Vários são os julgados acolhendo a tese da não incidência.

Alinhamos, portanto, ao entendimento já consolidado pelos Tribunais Superiores, no intuito de se ver resguardando tanto os direitos dos contribuintes, sob a égide da constitucionalidade e da legalidade, quanto também os próprios cofres públicos que suportarão o ônus da sucumbência das ações que gravitarem sobre o tema no Poder Judiciário, situação que onera duplamente as classes produtoras e dos contribuintes.

Do manuseio dos autos, ficou assentado que parte da autuação (item 6), está calcada em operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, ou seja, entre unidades de uma mesma empresa, situadas em outros Estados da Federação e no Estado da Bahia.

Diante deste quadro, resta claro que houve transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica devendo ser acolhidas as arguições do Contribuinte e aplicado o quanto disposto na Súmula nº 166 do STJ, afastando, assim, a incidência de ICMS e tornando o Auto de Infração parcialmente subsistente.

Nesta senda, reproduzo posicionamento já exposto neste Conselho, em votos vencidos por maioria, em questões de mesma ordem e da lavra do i. Cons. Carlos Henrique Jorge Gantois, nos Acórdãos nºs 0321-12/11; 0289-12/11 e 0300-12/11, ao qual me filio.

Pela sua clareza, transcrevo as razões exaradas no voto divergente do Acórdão 0321-12/11, prolatado no dia 05 de outubro de 2011, *in litteris*:

VOTO DIVERGENTE (Quanto à Aplicação da Multa)

Compulsando os autos, pude constatar que a autuação trata de exigência do ICMS no valor total de R\$45.438,75, acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42, inciso II, alínea "f" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Constatou que o recorrente arguiu que o fulcro da autuação originou-se da transferência pela matriz, em Ilhéus, para a filial, em Lauro de Freitas, de 375 unidades de microcomputadores, através da Nota Fiscal nº 277, ao tempo que afirmou que essa operação é não tributável pelo fato de que, tanto a matriz, quanto a filial possuirem o regime de diferimento que se encontrava vigente na data da emissão e circulação das mercadorias.

Com a devida vênia do ilustre Conselheiro Relator José Franklin Reis, em que pese seu brilhante voto, estou convencido do equívoco do seu julgamento acerca da infração em tela. O motivo de tal divergência segue a esteira de outros votos já exarados por mim, nesta egrégia 2ª CJF, em matéria de similar teor.

Da análise dos autos, conforme já susomencionado, verifiquei que a origem da autuação está na simples transferência de mercadorias entre estabelecimentos, ou seja, entre matriz e filial, de uma mesma empresa situada no Estado da Bahia.

Estou convencido de que as mercadorias simplesmente transferidas entre a matriz localizada em Ilhéus/BA e Lauro de Freitas/BA, não representam uma operação tributável, ou seja, não se constitui fato gerador de ICMS e, portanto, a exigibilidade do referido imposto estadual resta prejudicada, vez que não houve a circulação econômica, isto significa dizer que não ocorreu o ato ou negócio jurídico perfeito que suscitasse tal circulação.

Em que pese entendimentos diferentes advindos de juristas e do seio do próprio Superior Tribunal de Justiça (STJ), existem Pareceres de inúmeros juristas, diversos Acórdãos prolatados por Tribunais de Justiça Estaduais, inclusive pelo próprio Tribunal de Justiça do Estado da Bahia e, sobretudo, do Superior Tribunal de Justiça, através da sua Súmula nº 166, que entendem que não existe fato gerador de ICMS quando houver mera transferência física de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo proprietário, não ocorrendo o ato jurídico de aquisição da mercadoria, ou seja, não houve mudança de titularidade.

Nesta esteira, me permito reiterar que, neste caso, não pode haver a cobrança do ICMS, posto que a exação se condiciona à circulação da mercadoria, o que não se subsume à ocorrência apenas e tão-somente a circulação física.

Com efeito, é cediço que a atividade tributária do Estado se condiciona, por força da capacidade contributiva, a gravar situações que revelem riqueza, ou seja, dirige-se apenas aos signos presuntivos de riqueza.

Nesse sentido, o ICMS só pode incidir quando haja signo presuntivo de riqueza indicativo de circulação da mercadoria que, evidentemente, não pode ser a circulação física, mas a circulação econômica que, naturalmente, resulte de uma circulação jurídica.

A circulação jurídica de mercadoria decorre de operações que envolvam a translação da propriedade da mercadoria, o que não ocorre se há mera circulação de um estabelecimento para outro da mesma sociedade empresarial.

Entendo, alinhando-me com esta vertente jurídica, que encontra eco no entendimento do Superior Tribunal de Justiça, consubstanciado na Súmula nº 166, segundo a qual o **simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não constitui-se fato gerador do ICMS**. Transcrevo a seguir a íntegra do seu teor

“Súmula 166: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte(...).”

Apenas com a mudança de titularidade pode-se conceber a circulação para efeitos jurídicos capaz de ensejar o fator gerador do ICMS. Tal entendimento ainda se mantém firme nos julgados mais recentes, como se vislumbra abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166/STJ.

DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO FIXO. UBI EADEM RATIO, IBI EADEM LEGIS DISPOSITIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponível é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. (Precedentes do STF: AI 618947 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-07 PP-01589; AI 693714 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-13 PP-02783.

Precedentes do STJ: AgRg nos EDcl no REsp 1127106/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; AgRg no Ag 1068651/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2009, DJe 02/04/2009; AgRg no AgRg no Ag 992.603/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 04/03/2009; AgRg no REsp 809.752/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2008, DJe 06/10/2008; REsp 919.363/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2008, DJe 07/08/2008) 2. “Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.” (Súmula 166 do STJ).

3. A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, in verbis: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) 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;” 4. A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.

5. “Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias.

É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS.

(...) O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais.” (Roque Antonio Carrazza, in ICMS, 10ª ed., Ed. Malheiros, p.36/37) 6. In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica do recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio.

(Precedentes: REsp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996; REsp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994)

7. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a Decisão.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(*REsp 1125133/SP, Rel. MIN. LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010*)

TRIBUTÁRIO. ICMS. DESLOCAMENTO DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. NÃO- INCIDÊNCIA. SÚMULAS 166 E 7 DO STJ.

1. *Hipótese em que o Tribunal de origem consignou que houve simples deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, sem finalidade de comercialização e com retorno ao local de origem. Nessas condições, não incide o ICMS, nos termos da Súmula 166/STJ.*

2. *Rever tal aspecto, indicado pelo TJ-MA, de que não houve efetiva circulação econômica da mercadoria, é inviável em Recurso Especial (Súmula 7/STJ).*

3. *Agravo Regimental não provido.*

(*AgRg no REsp 780.543/MA, Rel. MIN. HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/03/2008, DJe 19/12/2008*)".
(grifos nossos)

Portanto, acolho o quanto solicitado pelo Recorrente em sua peça recursal, que clama pela improcedência da infração 06, no que tange às transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar insubsistente a infração 6.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 278868.2001/13-8, lavrado contra **IBQ - INDÚSTRIA QUÍMICAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$302.458,65**, acrescido das multas de 100% sobre R\$7.751,52 e 60% sobre R\$294.707,13, previstas no art. 42, incisos III e II, alíneas “e” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multas por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$13.136,69**, prevista nos incisos XI e IX e, da multa percentual de 60% no valor de **R\$535.511,94**, prevista no inciso II, “d”, ambas do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios estabelecidos na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Infração 6) – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTOS VENCIDO e EM SEPARADO (Infração 6) – Conselheiros(as): Rosany Nunes de Mello Nascimento, Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de novembro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO – RELATORA/VOTO VENCIDO
(Quanto à infração 6)

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - VOTO VENCEDOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL - VOTO EM SEPARADO
(Quanto à infração 6)

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ – REPR. DA PGE/PROFIS