

A. I. Nº - 269140.0004/15-4
AUTUADO - COLOR VISÃO DO BRASIL INDÚSTRIA ACRÍLICA LIMITADA.
AUTUANTES - CLÁUDIA LINS MENEZES LIMA e JOILSON SANTOS DA FONSECA
ORIGEM - DAT/NORTE IFEP
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 28.09.2016

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº.0168-04/16

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO INTEGRAL NA SAÍDA. De acordo com o artigo 12-A, da Lei nº 7.014/96, independente do regime de apuração, o contribuinte tem o dever jurídico de efetuar a antecipação parcial nas aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, no valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. A falta do recolhimento tempestivo enseja a aplicação de penalidade. Infração subsistente. **2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DESTINADOS AO USO E CONSUMO.** As mercadorias objeto da exigência fiscal são para uso e consumo, não cabendo a obrigação não satisfeita de recolher a diferença de alíquotas. Infração reconhecida. **3. BENEFÍCIOS FISCAIS. PROGRAMA DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOS.** O recolhimento a menor decorrente de erro na apuração da base de cálculo da parcela incentivada permite a cobrança do imposto relativo à diferença apurada, pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (Desenvolve). Infração não contestada. **4. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS.** A nota fiscal apresentada pela empresa não pode ser considerada para elidir a infração, frente à sua data de emissão ser posterior, inclusive, ao lançamento. Infração não elidida. **b) IMPOSTO NÃO DESTACADO EM DOCUMENTO FISCAL.** Somente é possível a apropriação de crédito fiscal corretamente destacado no documento fiscal. Infração reconhecida. Negado o pedido de realização de diligência e perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 22 de dezembro de 2015 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$398.983,18, bem como multa no percentual de 60%, além de penalidade de natureza acessória, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **07.15.03.** Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ser 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, totalizando R\$382.148,69, nos meses de maio a dezembro de 2013.

Infração 02. 06.02.01. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento ocorrência constatada nos meses de janeiro, julho e agosto de 2012 e fevereiro, março, agosto, setembro e novembro de 2013, no montante de R\$3.997,04, bem como multa de 60%.

Infração 03. 03.08.04. Recolheu a menor o ICMS em razão de erro na determinação da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve. Consta a informação de que “Esta infração decorre da falta de exclusão da parcela incentivada do diferencial de alíquotas de material de uso e consumo, adquiridos pelo estabelecimento nos anos de 2012 e 2013. Nesse caso, o ICMS normal devido no mês foi pago a menor, o que gerou um débito de R\$2.176,70 no ano de 2012 e R\$136,60 no ano de 2013, conforme demonstrativos em anexo”. Totaliza a infração R\$5.313,31, sendo sugerida multa de 60%.

Infração 04. 01.02.40. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no documento fiscal, referente antecipação parcial, referente à nota fiscal 21.057, sendo tal fato verificado no mês de junho de 2013, no valor de R\$7.092,16, bem como multa no percentual de 60%.

Infração 05. 01.02.39. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documento fiscal, relativo à nota fiscal 2.285, sendo exigido o valor de R\$431,98, acrescido da multa de 60%, para fato gerador ocorrido no mês de julho de 2012.

A autuada, por meio de seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 66 a 79, onde argui em sua defesa, que reconhece as infrações 02, 03 e 05, impugnando apenas as infrações 01 e 04.

Em tal peça, a empresa, inicialmente indica que, para a infração 01, o artigo 12-A, da Lei 7.014/1996, cujo teor transcreve, estabelece a figura da antecipação parcial nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a comercialização.

Esclarece possuir um estabelecimento filial na cidade de Juazeiro, no Estado da Bahia, e transferiu mercadorias acabadas de sua matriz em São Paulo, para sua filial em Juazeiro, de forma que a operação de transferência de mercadorias não configura, em hipótese alguma, a aquisição de mercadorias para fins de comercialização à título de transferência, não efetuando venda destas mercadorias nesta operação interestadual.

Diz que aquisição pressupõe transferência de propriedade, ou seja, somente adquire mercadorias quem efetiva compra o bem, não podendo a mera transferência de mercadorias ser considerada aquisição, pois a legislação, se assim pretendesse, deveria dizer que antecipação tributária seria devida em “operações de entradas de mercadorias estariam sujeitas à antecipação do imposto”.

Aduz que além da legislação não pretender tributar a antecipação do ICMS no Estado da BA, prevista no artigo 12-A, da Lei 7.014/1996, sobre as operações de transferência de mercadorias, há posicionamento pacífico e consolidado no STJ, através da Súmula 166, a qual estabelece que “*não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”.

Esclarece que para que ocorra a incidência do ICMS, deve haver a operação, ou seja, o negócio jurídico do qual decorra a transferência de propriedade das mercadorias. Além disso, deve haver a circulação física da mercadoria, não sendo, todavia, suficiente para configurar o tributo ICMS, pois a circulação que se pretende tributar é aquela subjacente a um negócio jurídico pelo qual haja a transferência da propriedade de mercadorias (terceiro elemento), ou seja, de bens destinados ao comércio, que constituam objeto das atividades comerciais do seu proprietário.

Em outras palavras, o vocábulo “operações”, utilizado constitucionalmente para determinar o campo de incidência do ICMS, impede que o imposto estadual incida sobre saída que não esteja amparada por negócio jurídico mercantil, ou seja, que não tenha conteúdo econômico que viabilize e justifique a tributação.

Defende ponto de vista que na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, não há aquisição de mercadorias, e nem tão pouco qualquer negócio jurídico subjacente. Até porque não há, no Direito brasileiro, como pretender-se a existência de negócio jurídico de uma pessoa consigo mesma, logo, não há que se falar em incidência do ICMS nessas circunstâncias. Nesse sentido, traz jurisprudência de ambas as Turmas do Supremo Tribunal Federal, cujas Ementas colaciona.

Diz ser o fato gerador do ICMS o negócio jurídico que transfere a posse ou a titularidade de uma mercadoria. Por esta razão, simples remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro, de uma mesma empresa, caracteriza-se como mero transporte e, assim, intributável por meio de ICMS, e a mera saída física da mercadoria do estabelecimento não constitui “circulação”, para efeito de incidência do ICMS que pressupõe a transferência da propriedade ou posse dos bens, ou seja, a mudança de sua titularidade por força de uma operação jurídica, tal como: compra e venda, doação, permuta.

Reitera tratar-se de questão que já estava absolutamente superada pela jurisprudência de nossos Tribunais, trazendo como exemplo, decisão do Supremo Tribunal Federal (STF). No mesmo sentido traz o teor da Súmula 166, do Superior Tribunal de Justiça, editada em 1996, e tal posicionamento se mantém, conforme se vê dos recentes precedentes que transcreve.

Entende inadmissível a infração apontada pela Fiscalização no tocante à obrigatoriedade da antecipação de ICMS nas operações interestaduais promovidas entre a sua matriz em São Paulo e a impugnante, sediada em Juazeiro, na Bahia, por se tratarem de meras transferências de mercadorias entre os estabelecimentos de um mesmo CNPJ, não cabendo, desta forma, a incidência de ICMS em tais operações, por não se configurar nenhum ato mercantil ensejador da incidência do ICMS, já que a mercadoria ainda não foi faturada para um cliente que iria adquirir a propriedade da mesma.

Assevera ser a antecipação tributária, nos termos do parágrafo primeiro, inciso II do artigo 12-A, da Lei 7.014/1996, de uma antecipação de ICMS nas operações de aquisição efetiva da mercadoria, ou seja, em operações de compra e venda, pois tal antecipação se encerra na hipótese de haver substituição tributária, justamente pelo fato da substituição tributária eleger o contribuinte substituto industrial como o responsável por toda a cadeia de comercialização que antecede o consumidor final. Desta forma, ao seu entendimento, não haveria sentido a legislação tributária vigente no Estado da Bahia prever a interrupção da antecipação quando houvesse o instituto da substituição tributária, devendo, por conseguinte, a antecipação ser exigida nas hipóteses de efetiva comercialização das mercadorias, e não no momento das transferências das mercadorias que adentram neste Estado.

A seguir, aborda ter o Convênio ICMS 92/2015, publicado em 24/08/2015, estabelecido a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes, sendo tal Convênio alterado pelo Convênio 139, publicado em 04 de dezembro de 2015, o qual trouxe as disposições sobre a produção dos efeitos de toda disciplina tratada pelo Convênio 92/2015, e no que diz respeito às alterações da sistemática da substituição tributária, previstas no Convênio 92/2015, remete à data de 1º de janeiro de 2016.

Todavia, foi o Convênio 146/2015 que trouxe alterações significativas no que tange à sistemática de substituição tributária, pois além de manter a disciplina sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS, tal Convênio trouxe, em seus Anexos, todos os

produtos que estariam sujeitos à substituição tributária, conforme transcrição de sua cláusula segunda.

Desta forma, aduz que os produtos eletrodomésticos, produzidos e comercializados pela autuada, estão todos contemplados nos respectivos Anexos do Convênio 92/2015, com as alterações do último Convênio 146/2015, o que leva à conclusão de que tais Convênios irão manter a sistemática da substituição tributária para os produtos eletrodomésticos, com a devida ressalva acerca da obrigatoriedade de cada Estado promover a ratificação do Convênio 92 e 146, alterando suas legislações internas de modo a instituir ou dizer qual seria a MVA aplicável no cálculo da substituição tributária, ou ainda, não denunciando os referidos Convênios no prazo regulamentar, o qual expirou em 30 de dezembro de 2015.

Tal interpretação foi corroborada através do teor do Convênio ICMS 155, também publicado em 15 de dezembro de 2015, do qual incluiu excerto da sua cláusula primeira.

Assegura ser o Estado da Bahia signatário, de todos os Convênios mencionados (92, 146 e 155/2015) de modo que, desde 01 de janeiro de 2016, há substituição tributária para os eletrodomésticos produzidos pela Color Visão, deverá haver referida instituição, e desta forma, a antecipação tributária exigida pelo artigo 12-A, da Lei 7.014/1996 a qual prevê expressamente, em seu inciso III, do parágrafo primeiro, que a antecipação parcial não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação.

Invocando o Princípio da Irretroatividade benigna, prevista no Código Tributário Nacional (CTN), fala que o artigo 106, II, estipula três casos de retroatividade da lei mais benigna aos contribuintes e responsáveis, ou seja, casos em que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito (cujo teor transcreve), e tais hipóteses de retroatividade estampadas pela lei, acabam por beneficiar o contribuinte, sem empecilhos do ordenamento constitucional, que só proíbe a retroação de lei que agrave sua situação. As hipóteses das alíneas “a” e “b”, do inciso II, do artigo 106, do CTN, autorizam a aplicação retroativa em casos de lei posterior deixar de definir um ato como infração (alínea “a”) ou deixar de tratá-lo contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo (alínea “b”), e na hipótese da alínea “a”, não há condições exigidas para a aplicação retroativa da lei, basta o desaparecimento da infração no texto novo.

Fala que na hipótese da alínea “b”, por sua vez, há exigência de que não tenha ocorrido fraude, nem omissão de pagamento de tributo. Apesar da semelhança das duas situações, afinal quando a lei deixa de definir um ato como infração também está deixando de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, a hipótese da alínea “a”, só pode ter aplicação, quando não se caracterizar a hipótese da alínea “b”, ou seja, a lei nova poderá ser utilizada pelo contribuinte sempre que a mesma deixar de definir um ato como infração, mas desde que a infração não resulte de fraude, nem omissão de pagamento de tributo devido. Caracterizado fraude ou omissão de pagamento de tributo, advindo da infração praticada, aplica-se a lei tributária vigente na data da ocorrência do fato gerador, sem prejuízo de aplicação retroativa da lei penal (inciso XL, artigo 5º, da Constituição Federal). A alínea “b” se trata de norma específica que excepciona a regra geral da alínea “a”.

Diz ser regra geral, a de que a lei tributária deve reger o futuro, sem se estender a fatos ou circunstâncias ocorridas anteriormente ao início de sua entrada em vigor. Só há legitimidade na norma se o contribuinte conhece de antemão a sua obrigação tributária e todos os elementos de mensuração. A certeza jurídica só é assegurada se os sujeitos sabem que todos os atos que praticarem durante a vigência de uma lei, serão regulados por esta, que foi a levada em conta, quando do planejamento e da realização desses atos. Não faz sentido o sujeito levar a efeito um empreendimento, planejando todos os custos e despesas do mesmo, incluindo os reflexos tributários, se no futuro, lei poderá fazer incidir sobre o mesmo, tributo não incidente quando de

sua implementação, tornando-o desvantajoso ao empreendedor. Ocorrido o fato gerador, adquire o contribuinte o direito de se submeter ao regime fiscal vigente quando da ocorrência deste.

A Constituição Federal, estabelece como norma geral, que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (inciso XXXVI, artigo 5º), estabelecendo que em matéria penal a lei não retroagirá, salvo para beneficiar o réu (inciso XL, artigo 5º). O Código Tributário Nacional, por seu turno, em seu artigo 144, esclarece que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Ao tratar do Sistema Tributário Nacional, o constituinte originário alçou o princípio da irretroatividade da lei tributária como direito fundamental do contribuinte (alínea a, do inciso III, do artigo 150), estando ao abrigo das chamadas cláusulas pétreas (inciso IV, do parágrafo 4º, do artigo 60) e como tal resguardado de qualquer tentativa de supressão (mesmo parcial) pelo poder constituinte derivado. O princípio não impede lei que conceda uma vantagem ao contribuinte tenha incidência retroativa, já que como direito individual seu, só opera como regra protetiva, isto é, quando a lei cria ou aumenta um tributo.

Desta forma, como a presente autuação previu a aplicação de multa de 60%, deve prevalecer a lei vigente e atual (Convênio ICMS 92 e 146/2015), que prevê a substituição tributária daqui para frente, devendo impedir a lavratura do auto de infração, que pretende aplicar uma multa de 60% do valor do imposto sujeito à antecipação tributária, numa hipótese em que o mesmo não é mais devido, tendo em vista que a impugnante deverá recolher o ICMS-ST para o Estado da Bahia, a partir de 01 de janeiro de 2016.

Desta forma, ainda que o Convênio 146/2015 não tenha sido ratificado pela legislação interna, pelo fato do Estado da Bahia ser signatário do referido, não ter denunciado os mesmos, deverá editar decreto ou norma estadual prevendo as MVA's para os produtos eletrodomésticos, portanto, a instituição da substituição tributária anula a exigência da antecipação tributária prevista no artigo 12-A, da Lei 7014/96, e como há aplicação de penalidade (multa), a interpretação tributária a ser aplicável seria a de que os efeitos do Convênio 146/2015 retroagiriam para situações de lavratura de autos de infração a partir de 15 de dezembro de 2015, devendo os mesmos serem anulados, em estrita obediência ao Princípio da retroatividade benigna, prevista em nossa Constituição Federal, no artigo 106 e 144 do Código Tributário Nacional.

Garante para a referida infração, está efetuando protocolo da respectiva guia de depósito administrativo, do valor de 10% do montante da infração cobrada na mesma, conforme previsão expressa no artigo 92, do Decreto 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF), transcrito, estando o fundamento legal multa de 60% aplicável à infração, bem como da redução de 90% da referida multa, encontram-se nos artigos 42 e 45-B da Lei 7014/96, igualmente transcritos.

Informa que assim, irá se valer do benefício de redução da multa conforme expressamente autorizada pela legislação baiana, bem como efetuar o depósito administrativo do valor, até que haja o deslinde e finalização do presente processo administrativo do Auto de Infração.

Para a infração 04, do presente Auto de Infração, aponta situação de que o contribuinte teria se utilizado indevidamente de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado em documento fiscal, mais precisamente, na nota fiscal 21.057, no valor de R\$31.091,42, enquanto o valor destacado era de R\$23.119,26, conforme lançamento.

Assevera que o fornecedor da mercadoria relativa à referida nota fiscal, admitiu que errou no preenchimento da referida nota, ao prever uma alíquota de ICMS menor (4%) e emitiu a nota fiscal complementar, conforme comprova documentação que apensa.

Desta forma, a nota fiscal complementar comprova a legitimidade da tomada integral do crédito apontado como indevido, pela Fiscalização, entendendo não persistir a respectiva tomada

indevida de crédito, numa situação onde o emitente (fornecedor da impugnante) efetivamente retificou o competente documento fiscal.

Assevera que, no presente ato, está realizando o pagamento parcial da defesa, conforme prerrogativa expressa no artigo 123, parágrafo 2º, do Decreto 7.629/1999, o qual estabelece que a defesa poderá referir-se apenas a parte da exigência fiscal, assegurando-se ao sujeito passivo, quanto à parte não impugnada, o direito de recolher o crédito tributário com as reduções de penalidades previstas em lei.

Desta forma, indica não estará efetuando a defesa em relação aos itens relativos às Infrações 02, 03 e 05 do presente auto de infração, de modo que estará utilizando a prerrogativa da redução da multa em 70%, na hipótese de o débito ser pago antes do encerramento do prazo para impugnação do auto de infração, conforme previsão expressa no artigo 45, inciso I, da Lei 7014/1996, de modo que o valor do presente item totaliza os seguintes montantes:

Infração 02 - R\$.689,92 (quatro mil seiscentos e oitenta e nove reais e noventa e dois centavos);

Infração 03 – R\$5.998,35 (cinco mil novecentos e noventa e oito reais e trinta e cinco centavos);

Infração 05 – R\$509,73 (quinhentos e nove reais e setenta e três centavos).

Requer, *in fine*, que a presente Impugnação seja recebida com os procedimentos de praxe, a fim de que, ante a cabal demonstração de sua boa-fé da Impugnante, bem como em razão da não ocorrência de aquisição de mercadorias que ensejassem a antecipação de ICMS, tendo em vista que foram meras transferências, bem como da comprovação da nota fiscal complementar, por parte do fornecedor, que legitimou a tomada de crédito integral do item glosado, seja o lançamento integralmente cancelado nos itens que estão sendo impugnados, e nos itens onde estão ocorrendo os pagamentos, que haja a baixa definitiva dos débitos perante a Secretaria da Fazenda do estado da Bahia.

Postula, de igual forma, outrossim, pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, para demonstrar a veracidade dos fatos alegados na presente defesa, como a apresentação de novos documentos, realização de diligências, perícia técnica, além de outras que se fizerem necessárias, bem como que as intimações relativas ao presente auto de infração sejam realizadas em nome da empresa, bem como de sua procuradora, nos endereços indicados.

Em 07 de março de 2013 a autuada atravessou petição, na qual informa ter efetuado depósito administrativo das infrações 01 e 04, bem como o recolhimento das infrações 02, 03 e 05 nos termos do artigo 92 do RPAF/99, seguindo orientação do Inspetor da cidade de Juazeiro.

Após transcrever a legislação específica, inclusive aquela relativa a redução de multas, afirma que irá se valer de tal benefício no percentual de 90%, e aguardará o deslinde do processo administrativo do Auto de Infração, sendo tal ato, uma demonstração da sua boa-fé.

Acosta os respectivos comprovantes às fls. 100 a 105.

Informação fiscal constante às fls. 110 a 113 argumenta que a infração 01 trata de 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, e decorre do recebimento em transferência de mercadorias para comercialização sem o pagamento da antecipação parcial devida, conforme demonstrativos apensados ao PAF.

Diz equivocada a tese da autuada ao afirmar que legislador restringiu o campo de incidência da antecipação parcial apenas às operações onerosas, diante do fato do artigo 12-A da Lei do ICMS trata de aquisições a qualquer título, desde que sejam mercadorias destinadas à comercialização, e remetidas por contribuintes localizados em outros estados, salvo as exceções indicadas na lei.

Fala que a palavra “adquirir” foi utilizada no sentido de passar a ter algo, ou obter, de outro estabelecimento com inscrição distinta, ainda que da mesma empresa, e de outra unidade da

Federação, e, portanto, todas as aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização, inclusive transferências, deverão ter o ICMS antecipado, exceto aquelas cujas saídas internas sejam isentas, imunes, enquadradas no regime de substituição tributária, quando destinadas a fazer parte de processo de industrialização ou utilizadas na prestação de serviços sem a incidência de ICMS, sendo esse o entendimento pacificado no CONSEF.

Traz disposição contida no RICMS/97 o qual disciplinou no artigo 352-A que 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 artigo 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.

Já o RICMS/12 também disciplina em seu artigo 332 que o recolhimento do ICMS será feito na hipótese do inciso III, ou seja, antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos § 2º e 3º, enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, relativamente ao imposto correspondente à operação ou operações subsequentes, e não enquadradas no regime de substituição tributária e destinadas à comercialização, relativamente à antecipação parcial do ICMS.

Quanto a alegação de retroatividade da lei, em função dos Convênios de antecipação tributária de eletrodomésticos, citados na defesa, ressalta que não há que se falar em retroatividade da lei no caso em questão, bem como que as mercadorias autuadas são, em sua maioria, como pode ser verificado no demonstrativo de fls. 10 a 28, material para montagem de armários de cozinha, transferidos de São Paulo para revenda no estabelecimento do contribuinte.

Quanto a infração 04, foi cobrado no lançamento crédito fiscal indevido de ICMS em valor superior ao destacado no documento fiscal, conforme nota fiscal 21057, anexada ao processo, tendo o contribuinte anexado Nota fiscal complementar emitida em 01 de janeiro de 2016 e alega que o fornecedor admitiu que errou no preenchimento da referida nota original, e a Nota complementar comprova a legitimidade da tomada integral do crédito apontado como indevido.

No entanto, entende que, tal crédito somente poderá ser utilizado a partir da data de emissão da nota fiscal complementar, ou seja, 01 de janeiro de 2016, data a partir da qual o contribuinte poderá utilizar este crédito na sua apuração do ICMS, como outros créditos, permanecendo o mesmo como indevido na data cobrada no Auto de Infração.

Em relação às infrações 02, 03 e 05, afirma que o contribuinte não se manifestou sobre a infração 02, 03 e 05 e recolheu o débito na integralidade.

Ratifica o procedimento fiscal, aguardando totalmente procedente, homologando-se os valores recolhidos.

VOTO

O lançamento constitui-se em cinco infrações arroladas pela fiscalização, das quais apenas as de número 01 e 04 são objeto de contestação pelo sujeito passivo.

Não tendo o sujeito passivo contestado as infrações 02, 03 e 05, as mesmas estão fora da lide, e consequentemente, tidas como procedentes.

Em relação à solicitação de realização de diligência e perícia, formulado na peça defensiva, nego de plano, por entender que os dados constantes no processo serem suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável; for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos

autos; e de perícia fiscal, quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos; for desnecessária em vista de outras provas produzidas; a verificação for impraticável.

É preciso se observar que o não deferimento do pedido não pode ser considerado como cerceamento de defesa, à vista do fato dos dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do acima mencionado artigo 147 do RPAF/99.

O entendimento doutrinário, inclusive, é o de que o deferimento de diligência ou perícia deve obedecer a uma série de requisitos, contidos na norma legal. Todavia, o não atendimento desses requisitos é causa de descon sideração do pedido sem que isso signifique cerceamento do direito de defesa.

Ainda que atendidos todos os requisitos para a sua concessão, caso a autoridade julgadora entender que o pedido é prescindível, deverá fundamentar o indeferimento, sob pena de nulidade da decisão por cerceamento do direito de defesa. Como decorrência do princípio da livre convicção, as diligências ou perícias também podem ser requeridas de ofício pela autoridade julgadora, quando as entender necessárias, conforme autorização normativa, o que não se afigura o presente caso.

Diante de tais considerações, impende dizer-se que ainda obedecendo aos requisitos legais, o pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido submetido ao entendimento unicamente dos julgadores.

Ressalte-se que a diligência, mais do que qualquer coisa, é prerrogativa dos julgadores, diante do seu entendimento, ou da necessidade de coligir ao feito elementos que aclarem a discussão da lide, o que não é o caso do presente feito.

No caso concreto, as acusações são embasadas na escrituração fiscal do contribuinte, não se fazendo qualquer referência à sua contabilidade, a qual, em função da natureza nacional de atuação da empresa autuada deve estar, muito provavelmente, centralizada no estabelecimento matriz.

Em função de tal fato, interessante mencionar o fato de que o Decreto-Lei 9.295/1946 que regulou a profissão de contabilista, até então constituída de duas categorias: os contadores (com formação de nível superior) e técnicos em contabilidade (nível médio). Em seus artigos 25 e 26 tal regulamento define quais são as atribuições profissionais dessas duas categorias de contabilistas, da seguinte forma:

“Art. 25 – São considerados trabalhos técnicos de contabilidade:

- a) organização e execução de serviços de contabilidade em geral;*
- b) escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações;*
- c) perícias judiciais ou extra-judiciais, revisão de balanços e de custo em geral; verificação de haveres, revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extra-judiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de contabilidade.*

Art. 26 – Salvo direitos adquiridos ex-vi do disposto no art. 2º do Decreto nº 21.033 de 8 de fevereiro de 1932, as atribuições definidas na alínea “c” do artigo anterior são privativas dos contadores diplomados.” (grifei)

Ademais, não observou a autuada o teor do artigo 145 do RPAF/99, o qual determina que o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal,

deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade, o que, em momento algum conseguiu figurar na defesa.

Digno de registro é o fato da jurisprudência se posicionar no sentido, de inexistência de cerceamento de defesa, ante a negativa de tal pedido, a exemplo da decisão abaixo transcrita, oriunda do STJ:

“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 1º, § 2º, DA LEI N. 6.899/81. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SUMULA N. 211/STJ E 282/STF. PERÍCIA COMPLEMENTAR. NEGATIVA. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA N.7/STJ.

1. Aplica-se o óbice previsto na Súmula n. 211/STJ quando a questão suscitada no recurso especial, não obstante a oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pela Corte a quo.

2. O acesso à via excepcional, nos casos em que o Tribunal a quo, a despeito da oposição de embargos de declaração, não regulariza a omissão apontada, depende da veiculação, nas razões do recurso especial, de ofensa ao art. 535 do CPC.

3. Não implica cerceamento de defesa a negativa de realização de perícia complementar quando o julgador a quo, com base no livre convencimento motivado, foi suficientemente convencido pelas conclusões a que chegou o perito. A revisão desse entendimento demanda o reexame do conjunto fático probatório dos autos, o que é vedado em sede de recurso especial, nos termos da Súmula n. 7 do STJ.

4. Agravo regimental desprovido.

Processo: AgRg no AREsp 314656 SP 2013/0074424-1

Relator(a): Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA

Julgamento: 12/05/2015

Órgão Julgador: T3 - TERCEIRA TURMA

Publicação: DJe 18/05/2015”

Para a infração 01, um dos argumentos defensivos trazidos aos fólios, diz respeito a não incidência do ICMS baseada no fato de que parte das operações que ensejaram a cobrança da multa se refere a transferências interestaduais, e como tal, não estariam sujeitas ao ICMS, de acordo com a Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Assevera que o fundamento do entendimento alude ao fato de que a simples circulação física de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular não constitui fato gerador do ICMS, considerando a necessidade de que se caracterize a circulação derivada de operação mercantil, lembrando que não há que se falar em fato gerador do ICMS sem que haja circulação jurídica das mercadorias. Nessa esteira, faz referência à Súmula 166 do STJ e a julgados do mesmo tribunal.

A legislação vigente, especialmente a Constituição Federal no artigo 155 assim determina:

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;

(...)

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

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

Note-se que o legislador constitucional, em momento algum segrega as operações, separando aquelas realizadas por via de transferências. De igual forma, prevê qualquer tratamento excepcional para tal hipótese.

O legislador fala em “operações”. E qual seria então este conceito? A Constituição não define o que sejam operações. A legislação infraconstitucional de igual forma. A doutrina, de um modo geral, considera operação, para efeitos de incidência do ICMS, todo ato ou negócio hábil a provocar a circulação de mercadorias. Ou o ato ou negócio jurídico de que decorra a mudança de titularidade do bem. Porém a mudança de posse também constitui uma operação, quando o novo detentor do bem pode dele dispor como se fosse o seu dono.

Por outro lado, estabelece, ainda a Carta Magna em seu artigo 146:

Art. 146. Cabe à lei complementar: ... III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Ou seja, a norma constitucional delega à Lei Complementar a competência para legislar acerca de matéria tributária que defina fato gerador, base de cálculo e contribuintes de tributos. No caso de transferência – remessa de bens entre estabelecimentos do mesmo titular –, cumpre observar que esta, em princípio, não seria uma operação, haja vista que ninguém pode efetuar uma operação consigo próprio. No direito comum os diversos estabelecimentos de um mesmo titular constituem uma só pessoa. E também perante o imposto de renda isto é inobjeto.

Todavia, mediante uma ficção legal, convencionou-se que no âmbito do ICMS os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o artigo 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96, conforme delegação constitucional:

“§ 3º. Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

(...)

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;”

Tal princípio é reforçado pela redação do artigo 12, inciso I da mesma Lei Complementar:

“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;”

Dessa forma, os estabelecimentos de uma mesma empresa são considerados legalmente autônomos, e, em decorrência dessa ficção legal, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular verifica-se o fato gerador do ICMS. No mesmo sentido, a legislação estadual, e não poderia ser diferente, em atenção ao disposto na Lei Complementar, assim dispõe, no artigo 2º, inciso IV, da Lei nº 7.014/96:

Art. 2º. O ICMS incide sobre:

(...)

IV - a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes.

Por seu turno, o § 1º do citado dispositivo legal prevê que:

§ 1º. São irrelevantes para caracterização do fato gerador:

I - a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo;

II - o título jurídico pelo qual a mercadoria ou bem esteja na posse do respectivo titular;

A própria doutrina, representada pelo ilustre Professor Roque Carraza, em sua obra ICMS, 11ª edição, Ed. Malheiros, páginas 58 e 59 nos ensina que: “*Há, porém uma exceção a esta regra: quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situados no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), nada impede, juridicamente, que a filial venha a ser considerada estabelecimento autônomo, para fins de tributação por via de ICMS. Assim é, para que não prejudique o Estado (ou o Distrito Federal) da saída da mercadoria. Logo – e também porque o princípio federativo e o princípio da autonomia distrital inadmitem que os Estados e Distrito Federal se locupletem uns à custa dos outros - concordamos que tais estabelecimentos sejam considerados autônomos, pelo mesmo, para fins de tributação por meio de ICMS*”.

Observe-se que o princípio Federativo é norma constitucional e como tal deve ser respeitado.

Importante, é o fato de tal entendimento da Corte Superior encontrar-se em processo de mudança, a se observar no julgamento do Recurso Especial 1109298/RS, tendo como Relator o Ministro CASTRO MEIRA, da SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 25/05/2011, no qual este adentra no exame de mérito da base de cálculo estabelecida na Lei Complementar nº 87/96, artigo 13, em operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Ora, se o próprio Poder Judiciário através de um de seus Tribunais Superiores entende possível estabelecer base de cálculo em operações de transferência interestadual entre dois estabelecimentos de uma mesma empresa, evidentemente que nega efeito jurídico à aplicação da Súmula nº 166, é óbvio que tais operações, submetidas ao rigor da Lei Complementar estão sujeitas à tributação pelo ICMS, sendo lícito aos Estados a cobrança de tal tributo, naquelas operações em que a lei lhes ampara.

No mesmo sentido foi a decisão do Ministro Herman Benjamin, ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Especial nº. 1.254.915-RS, no qual, em 26 de outubro de 2011 revogou sua própria decisão anterior, no sentido de aplicação da mencionada Súmula de forma automática, ao mencionar que “*os argumentos do Estado do Rio Grande do Sul demonstram a existência de peculiaridades que merecem melhor reflexão, razão pela qual reconsidero a decisão monocrática, para torná-la sem efeito*”.

Em tal discussão, o TJRS entendeu devida a cobrança do imposto, nas transferências interestaduais, com base na seguinte argumentação, através do eminente relator, desembargador Carlos Eduardo Zietlow Duro:

“Com efeito, o ICMS, em linhas gerais, nada mais é do que o antigo ICM, existente antes da vigência da Constituição Federal de 1988, com ampliação, em hipóteses bem marcadas, com atribuição aos Estados e ao Distrito Federal a competência para criação do ICMS, sendo que a base de cálculo seria definida por Lei Complementar, conforme dispõe o artigo 146, III, “a” da Constituição Federal, sendo que o regime de compensação de imposto deve ser definido por Lei Complementar, nos termos do que dispõe o artigo 155, § 2º, XII, “c”, da Constituição Federal. Outrossim, o artigo 34, § 8º, das Disposições Transitórias da Constituição Federal possibilitou aos entes públicos antes referidos a regularização da matéria, enquanto não fosse regulamentada a Carta Magna, razão pela qual houve a edição do Convênio número 66/88 que disciplina a base de cálculo do ICMS, com posterior edição da Lei Complementar nº 87/96, com as alterações das LCs 92/97 e 99/99, bem como pela LC 102/00. Logo, inexistente qualquer dúvida de que o ICMS foi regido pelo Decreto-Lei 406/68, observadas as alterações feitas pelo Decreto-Lei 834/69, bem como pela Lei Complementar n.º 56/87 e Lei Complementar n.º 24/75, além do Convênio 66/88, antes referido, em especial pelo artigo 14 do mencionado Convênio, e atualmente pela Lei Complementar nº 87/96, com suas alterações, conforme antes referido. O Estado do Rio Grande do Sul editou a Lei nº 8.820/89, relativa ao ICMS, devidamente regulamentada pelo Decreto nº 37.699/97, inclusive com a alteração do Decreto nº 40.217/00, normas estas em perfeita consonância, observado o arcabouço jurídico, não podendo as normas hierarquicamente inferiores desbordar das diretrizes traçadas pela Lei Complementar nº 87/96. Feitas estas considerações, deve ser considerado que o mandamus tem por objeto impedir a tributação, por ICMS, em operações de transferência de mercadorias a partir da matriz da impetrante, situada em Turvo, Estado de Santa Catarina, para filiais localizadas em Santo Antônio da Patrulha, Torres e Morrinhos do Sul, localizadas em diferentes Estados da Federação, atacando decreto estadual que determina o recolhimento em consonância com o art. 12, I, da LC 87/96, que prevê: 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; Em âmbito estadual, da mesma forma, a questão encontra previsão no art. 4º da Lei nº 8.820/89: Art. 4.º - 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; Razão assiste ao recorrente, porquanto a operação está sujeita ao ICMS, não obstante a Súmula 166 do STJ, cujo teor não se desconhece, cumprindo destacar, no entanto, que, decorrendo tal enunciado de julgamento em 14/08/96, com publicação no DJ em 23/08/96, é anterior à LC 87, que é de 13/09/96, prevendo seu art. 36 a entrada em vigor no primeiro dia do segundo mês seguinte ao da sua publicação. Quando da edição da Súmula 166 do STJ, a matéria era disciplinada pelo Decreto-Lei nº 406/68, sem dispositivo correspondente ao art. 12, I, da LC 87/96, circunstância que afasta a aplicação do entendimento sumulado que se invoca no mandado de segurança”.

Dessa forma, o entendimento é que, após a edição da Lei Complementar nº. 87/96, a Súmula 166 do STJ tornou-se inaplicável.

E este também tem sido o posicionamento de outros órgãos do Poder Judiciário, a exemplo do Rio Grande do Sul, na apreciação do Agravo 70030888911, tendo o órgão julgador prolatado a seguinte decisão: AGRADO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. INCIDÊNCIA. É devido o ICMS na saída de mercadoria destinada à comercialização para estabelecimento do mesmo titular localizado em outra Unidade da Federação. Artigo 12, inciso I, da Lei Complementar 87/96. A exigência do recolhimento do tributo, nesse caso, beneficia o Estado produtor sem que cause maior oneração ao estabelecimento produtor, porque o imposto pago será inteiramente aproveitado por ocasião da comercialização da mercadoria. Recurso desprovido. (Agravo Nº 70030888911, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Des.ª Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 09/07/2009).

Posso mencionar, ainda, notícia segundo a qual a 2ª Turma do STJ remeteu à 1ª Seção recurso especial em que a Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul (PGE-RS) sustenta que a

jurisprudência sobre tal matéria estaria desatualizada, por não considerar o disposto no inciso I do artigo 12 da Lei Complementar 87/96.

Sabido é que o direito é dinâmico, e o entendimento jurisprudencial tem mudado ao longo do tempo, adaptando-se aos novos tempos, e evoluindo conforme as alterações legislativas ocorridas. Dessa forma, um entendimento vigente, diante de edição de novo instrumento normativo, pode vir a perder força, com mudança de posicionamento.

Por outro lado, não se tem notícias nos autos que a empresa autuada, nas suas transferências tenha se utilizado do comando da Súmula 166 para não oferecer à tributação as operações de transferências para o Estado da Bahia, que somados aos demais motivos acima expostos, me conduzem a não acolher tal argumento.

Quanto à antecipação parcial, impende afirmar inicialmente que o ICMS possui como uma das características mais importantes a não cumulatividade, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado, ou pelo Distrito Federal.

Na substituição tributária, o contribuinte nomeado como substituto tributário paga o imposto devido pelas operações posteriores até chegar ao consumidor final, o que significa dizer que paga o imposto de uma operação que ainda não ocorreu e nem se sabe se vai ou não ocorrer.

Ao seu turno, a antecipação tributária parcial, instituída pela Lei nº 8.967, de 29 de dezembro de 2003, que instituiu a cobrança parcial do imposto nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização, e tal incidência, ocorre quando o contribuinte revendedor de produtos do setor compra de outro Estado, onde deve recolher o ICMS na entrada dessas mercadorias no território de seu Estado. Caberá, ainda, o recolhimento do ICMS por substituição tributária no mesmo momento. Ou seja, o contribuinte é obrigado a recolher o imposto das operações que irão acontecer até o consumidor final, gerando, assim, por parte desse contribuinte, um desembolso imediato de um imposto que só será devido nas etapas posteriores.

Relativamente a tal instituto a legislação tributária do Estado, estabelece como regra geral, que nas entradas de mercadorias no território da Bahia, os contribuintes possuem a obrigação de recolher a título de antecipação tributária, o ICMS. Esta regra está insculpida no artigo 12-A da Lei 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”.

Por outro lado, o artigo 17 da mesma Lei, determina que a base de cálculo para o recolhimento do imposto é o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, bem como o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado, e em relação ao IPI, o parágrafo 2º do mencionado artigo 17, estipula que não integra a base de cálculo do ICMS o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quando a operação, realizada entre contribuintes é relativa a produto destinado a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, configurar fato gerador de ambos os impostos.

Esta é a base legal para a adoção de tal mecanismo, e contrariamente ao alegado pela defesa, se constitui em ocorrência sim, de fato gerador do tributo, a exemplo da substituição tributária, que nada mais é do que a antecipação do imposto, só que total, com encerramento da tributação sobre o produto sobre o qual incide, e tem previsão expressa na própria Lei Complementar 87/96, a qual, obedecendo ao comando emanado da Constituição Federal normatizou o ICMS, especialmente o seu artigo 7º:

“Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado”.

Por outro lado, o artigo 8º do mesmo diploma legal, assim dispõe em seu inciso I:

“Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído”;

Inexiste, portanto, qualquer dúvida acerca não somente da legalidade de tal instituto, como, de igual modo, da existência de fato gerador para a sua cobrança, ao contrário do que entende a autuada.

Não pode argumentar também a autuada que não causou prejuízo à Fazenda Pública. Ao não recolher o montante devido de forma tempestiva, a empresa retardou o ingresso das receitas nos cofres públicos, e tal conduta, por esta razão, há se ser apenada, como o foi via lançamento de ofício. Note-se que em momento algum se fala em cobrança de imposto, esclareço, mas apenas e tão somente multa.

Quanto à tese de aplicação do disposto no artigo 106 do CTN, de igual forma não posso acolher. E justifico:

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 106, inciso II, como posto na peça defensiva, estipula três hipóteses em que se admite a excepcionalidade da retroatividade da lei caso se apresente como mais benigna aos contribuintes e responsáveis, tratando-se de ato não definitivamente julgado.

Tal tópico, portanto, se preocupa com as três hipóteses em que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

As três hipóteses de retroatividade explicitadas pela lei, acabam por beneficiar o contribuinte, sem empecilhos do ordenamento constitucional, que só proíbe a retroação de lei que agrave sua situação.

Como bem observa Hugo de Brito Machado (*Curso de direito tributário*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, p. 71.), *“não se há de confundir aplicação “retroativa” nos termos do art. 106, II, com anistia, regulada nos arts. 180 a 182 do Código. Embora em ambas as hipóteses ocorra a aplicação da lei nova que elide efeitos da incidência de lei anterior, na anistia não se opera alteração ou revogação da lei antiga. Não ocorre mudança na qualificação jurídica do ilícito. O que era infração continua como tal. Apenas fica extinta a punibilidade relativamente a certos fatos. A anistia, portanto, não é questão pertinente ao direito intertemporal”.*

As hipóteses das alíneas “a” e “b”, do inciso II, do artigo 106, do CTN, autorizam a aplicação retroativa em casos de lei posterior *deixar de definir um ato como infração* (alínea “a”) ou *deixar de tratá-lo contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo* (alínea “b”). Na hipótese da alínea “a”, não há condições exigidas para a aplicação retroativa da lei, basta o desaparecimento da infração no texto novo. Na hipótese da alínea “b”, por sua vez, há exigência de que não tenha ocorrido fraude, nem omissão de pagamento de tributo. Apesar da semelhança das duas situações, afinal quando a lei deixa de definir um ato como infração também está deixando de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, a hipótese da

alínea “a”, só pode ter aplicação, quando não se caracterizar a hipótese da alínea “b”, ou seja, a lei nova poderá ser utilizada pelo contribuinte sempre que a mesma deixar de definir um ato como infração, mas desde que a infração não resulte de fraude, nem omissão de pagamento de tributo devido. Caracterizado fraude ou omissão de pagamento de tributo, advindo da infração praticada, aplica-se a lei tributária vigente na data da ocorrência do fato gerador, sem prejuízo de aplicação retroativa da lei penal, de acordo com previsão estatuída no inciso XL, do artigo 5º, Constituição Federal. A alínea “b” trata-se de norma específica que excepciona a regra geral da alínea “a”.

Na hipótese da alínea “c”, do citado dispositivo, a lei nova continua prevendo penalidade para o ato levado a efeito pelo contribuinte, mas comina a este ato uma pena menos severa. A penalidade mais severa decorrente da lei vigente na data da ocorrência do fato gerador é substituída por uma menos severa, advinda da lei nova.

No passado, a jurisprudência vinha distinguindo entre multa moratória e multa punitiva, para autorizar a retroatividade benigna apenas para a última. Todavia, tal distinção apresenta-se superada na doutrina e na jurisprudência que entende que uma vez assegurada correção monetária e juros moratórios, as sanções fiscais são sempre punitivas. É que se já exigidos correção monetária e juros de mora, qualquer acréscimo pecuniário implicará em penalidade, pouco importando a denominação utilizada. Se já não há dúvidas que a multa moratória constitui pena administrativa (Súmula 565, do STF), como sanção fiscal punitiva, não há razões jurídicas para se afastar a aplicação de lei nova mais benéfica, nos termos do inciso II, do artigo 106, do CTN.

Feitas tais considerações, verifico que os fatos geradores que culminaram com a imposição de multa nesta infração, remontam ao ano de 2013, e os Convênios de ICMS enumerados pela defesa são do ano de 2015. Fato é que não posso acolher a ideia de que a instituição de substituição tributária sobre determinadas mercadorias se apresente como norma “*mais benéfica*”, vez que tal figura (antecipação tributária total), apenas muda a responsabilidade do recolhimento do imposto devido nas operações subsequentes de uma empresa para outra, sequer afasta responsabilidade tributária do adquirente por ocasião da aquisição de mercadoria sujeita a substituição, que eventualmente deixe de ser feita. Questiona-se, então, qual seria o benefício que adviria ao contribuinte por tais mudanças?

Não consigo vislumbrar nenhum benefício para o contribuinte. A carga tributária, inclusive, a depender da base de cálculo estipulada para determinadas mercadorias, pode se apresentar, inclusive, como superior do que a adotada para a antecipação parcial, a depender da margem de valor agregada prevista na norma. Além disso, não são todas as mercadorias comercializadas pela autuada que, em função dos enumerados Convênios acima, passaram a ser abrangidos pela substituição tributária total, conforme bem ilustrado na informação fiscal prestada pelos autuantes.

Desta forma, e por tais argumentos, a infração é procedente.

Analisando a infração 04, a autuada em momento algum nega o cometimento da infração, apenas justifica o fato, diante de erro cometido por seu fornecedor, quando da emissão do documento fiscal, ao aplicar alíquota errada para a operação.

Da mesma forma, a nota fiscal complementar trazida ao feito pelo contribuinte, não pode ser acolhida neste momento, vez se configurar como crédito extemporâneo, até pelo fato de que a infração foi verificada em junho de 2013, o lançamento tributário de ofício data de 22 de dezembro de 2015, e a mencionada nota fiscal apenas e tão somente foi emitida em janeiro de 2016, ou seja, dois anos e meio após a emissão da nota fiscal originária, o que vem a se constituir em hipótese bastante clara de possibilidade de crédito fiscal, o que aqui não se questiona, ainda que extemporâneo, e como tal submetida a regramento específico, nos termos da legislação em vigor, especialmente o artigo 31 da Lei 7.014/96, segundo a qual o direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido

as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Ainda em relação a tal documento fiscal, não pode o mesmo ser acolhido como prova, até pelo fato de que emitido após inclusive, a constituição do crédito tributário pela via do lançamento. Ao fazer a escrituração do documento fiscal com a apropriação de valor incorreto do crédito fiscal, evidentemente que o sujeito passivo contrariou a legislação posta e vigente.

Reitero quanto a tal nota fiscal emitida em complementação, pode ser escriturada, no mês da emissão, e o crédito apropriado, de acordo com a legislação. Todavia, isso não invalida o lançamento realizado pelo Fisco, nem o torna insubsistente, muito ao contrário.

Por tal motivo não posso acolher a argumentação defensiva, sendo a infração subsistente.

Quanto à solicitação para a intimação ser efetuada dirigida aos seus procuradores, nada obsta, muito embora, se tal fato não ocorrer, não represente qualquer motivo para nulidade, diante do fato de que no Processo Administrativo Fiscal os atos são dirigidos diretamente ao sujeito passivo, diferentemente do processo judicial.

As intimações, sua forma, e requisitos, se encontram previstos no artigo 108 do regulamento do Processo Administrativo do Estado da Bahia (RPAF/99).

Desta maneira, pelas razões acima expostas, voto no sentido de que o lançamento deva ser julgado procedente na sua totalidade.

Quanto aos valores objeto de depósito administrativo, caberá à Secretaria da Fazenda adotar as providências necessárias para a sua consecução, nos termos do Capítulo V do RPAF/99, artigos 92 a 94.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269140.0004/15-4** lavrado contra **COLOR VISÃO DO BRASIL INDÚSTRIA ACRÍLICA LIMITADA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$16.834,49**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, incisos II, alínea “F”, VII, alínea “a”, da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$382.148,69**, prevista no inciso II, alínea “d”, do mesmo diploma legal, e dos acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº9.837/15, devendo o órgão competente homologar os recolhimentos realizados.

Sala de Sessões do CONSEF, 15 de setembro de 2016

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS - JULGADORA