

A. I. Nº - 281508.0013/17-1  
AUTUADO - COLOR VISÃO DO BRASIL INDÚSTRIA ACRÍLICA LTDA.  
AUTUANTE - DILSON OLIVEIRA DE ARAÚJO  
ORIGEM - IFEP NORTE  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 18. 05. 2018

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0049-01/18**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NO PRAZO REGULAMENTAR. PAGAMENTO INTEGRAL NA SAÍDA. Nos termos do artigo 12-A, da Lei nº. 7.014/96, independentemente do regime de apuração do imposto, 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 de recolhimento do imposto tempestivamente enseja a aplicação de penalidade. Infração subsistente. Indeferido o pedido de realização de diligência/perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/09/2017, formaliza a imposição de multa no valor total histórico de R\$3.725.635,56, em decorrência da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *Multa 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 registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.* Multa imposta de 60% sobre o valor do imposto não recolhido tempestivamente. Período de ocorrência: 31/01/2014 a 31/12/2015.

O autuado apresentou defesa (fls. 24 a 41 dos autos). Alega a não incidência da antecipação de ICMS quando não há aquisição, mas sim transferência de mercadorias. Invoca a Súmula 166 do STJ.

Observa que a infração decorre do recebimento em transferência de mercadorias para comercialização, sem pagamento da antecipação parcial devida, conforme demonstrativos apensados no Auto de Infração, cuja suposta infração se reporta ao artigo 12-A, da Lei 7.014/1996, e a multa imposta se reporta ao artigo 42, inciso II, alínea “d”, da Lei 7.014/1996.

Afirma que a autuação não merece prosperar, tendo em vista que se trata de exigência em uma situação fática inexistente. Invoca e reproduz o art. 12-A da Lei nº 7.014/1996.

Esclarece que possui um estabelecimento filial na cidade de Juazeiro/BA e transferiu mercadorias acabadas de sua matriz em São Paulo para sua filial em Juazeiro. Sustenta que a operação de transferência de mercadorias não configura, em hipótese alguma, a aquisição de mercadorias para fins de comercialização a título de transferência, não efetuando venda destas mercadorias nesta operação interestadual.

Observa que os documentos fiscais que deram origem à autuação, relacionados ao final do Auto de Infração (fls. 06, 07 e 08), contêm a informação do remetente da mercadoria, na qual consta o CNPJ da

matriz da empresa (coluna “g”), bem como o CFOP (coluna “n”) 2152 ou 6209. Diz inexistir dúvida de que se trata de mercadorias enviadas pela matriz da empresa para sua filial na Bahia.

Friza que a Fiscalização entende que tal operação deveria ser tributada, ao arrepio da lei e da jurisprudência dos tribunais.

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

Consigna que, além da legislação não pretender tributar a antecipação do ICMS no Estado da Bahia prevista no artigo 12-A, da Lei n. 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*.

Diz 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. Acrescenta que, além disso, deve haver a circulação física da mercadoria, não sendo, todavia, suficiente para configurar o 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.

Afirma que noutras 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.

Sustenta que na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, não há aquisição de mercadorias e tampouco qualquer negócio jurídico subjacente, mesmo porque não há no Direito brasileiro como pretender-se a existência de negócio jurídico de uma pessoa consigo mesma. Acrescenta que, desse modo, não há que se falar em incidência do ICMS nessas circunstâncias. Diz que, nesse sentido, é jurisprudência de ambas as Turmas do Supremo Tribunal Federal, conforme ementas que reproduz.

Observa que o fato gerador do ICMS é o negócio jurídico que transfere a posse ou a titularidade de uma mercadoria, razão pela qual, a simples remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro de uma mesma empresa, caracteriza-se como mero transporte e assim sendo, não tributável pelo ICMS.

Salienta que 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.

Ressalta que se trata de questão que já estava absolutamente superada pela jurisprudência de nossos Tribunais. Neste sentido, reproduz excertos de decisão do Supremo Tribunal Federal. Do mesmo modo, reproduz decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Diz que não cabe 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.

Observa que a antecipação tributária, nos termos do § 1º, inciso II, do artigo 12-A, da Lei nº 7014/1996, se trata 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.

Salienta que, desse modo, 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.

Reporta-se sobre a instituição da substituição tributária para eletrodomésticos e retroação dos efeitos na aplicação da penalidade, em obediência ao Princípio da Irretroatividade benigna.

Consigna que o Convênio ICMS 92/2015, publicado em 24/08/2015, estabeleceu 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, relativas às operações subsequentes.

Acrescenta que referido Convênio 92/2015 foi alterado pelos Convênios 139, publicado em 04/12/2015, 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, remetem à data de 01/01/2016.

Alega, contudo, que 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, o referido Convênio trouxe em seus Anexos todos os produtos que estariam sujeitos à substituição tributária, conforme sua cláusula segunda, cujo teor reproduz.

Diz que, dessa forma, os produtos eletrodomésticos que produz e comercializa 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, que expirou em 30/12/2015. Acrescenta que tal interpretação foi corroborada por meio do Convênio ICMS 155, também publicado em 15/12/2015, conforme sua cláusula primeira, cuja redação transcreve.

Observa que o Estado da Bahia é signatário dos Convênios, 92, 146 e 155/2015, de modo que desde 01/01/2016, há substituição tributária para os eletrodomésticos produzidos pela empresa Color Visão, conforme anexo XXII.

Frisa que, dessa forma, a antecipação tributária exigida pelo artigo 12-A, da Lei nº 7.014/1996 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.

Evoca o Princípio da Irretroatividade benigna, prevista no Código Tributário Nacional no art. 106, II, que 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: 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.

Ressalta que as três 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. Acrescenta que as hipóteses das alíneas “a” e “b” do inciso II do art. 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”).

Observa que na hipótese da alínea “a”, não há condições exigidas para a aplicação retroativa da lei, basta o desaparecimento da infração no texto novo. Já na hipótese da alínea “b”, por sua vez, há exigência de que não tenha ocorrido fraude, nem omissão de pagamento de tributo. Consigna que, apesar da semelhança das duas situações, pois, 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.

Diz que caracterizada 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, art. 5º, da CF. Já a alínea “b”, trata-se de norma específica que excepciona a regra geral da alínea a.

Assinala que a regra geral, é que a lei tributária deve reger o futuro, sem se estender a fatos ou circunstâncias ocorridas anteriormente ao início de sua entrada em vigor. Acrescenta que só existe legitimidade na norma se o contribuinte conhece de antemão a sua obrigação tributária e todos os elementos de mensuração.

Aduz que 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. Afirma que não faz sentido o sujeito levar a efeito um empreendimento, planificando 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. Diz que ocorrido o fato gerador, adquire o contribuinte o direito de se submeter ao regime fiscal vigente quando da ocorrência deste fato.

Consigna que a Constituição Federal estabelece como norma geral, que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, consoante o inciso XXXVI do art. 5º, estabelecendo que em matéria penal a lei não retroagirá, salvo para beneficiar o réu, conforme o inciso XL do art. 5º.

Salienta que o Código Tributário Nacional em seu art. 144, esclarece que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Acrescenta que ao tratar do Sistema Tributário Nacional, o constituinte originário alçou o princípio da irretroatividade da lei tributária como direito fundamental do contribuinte, consoante a alínea a do inciso III do art. 150, estando ao abrigo das chamadas cláusulas pétreas, inciso IV do § 4º do art. 60, e como tal resguardado de qualquer tentativa de supressão, mesmo parcial, pelo poder constituinte derivado. Ressalta que 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.

Diz que, dessa forma, como a autuação previu a aplicação de multa de 60%, deve prevalecer a lei vigente e atual, no caso o Convenio ICMS 92 e 146/2015, que prevê a substituição tributária daqui para frente, devendo o Auto de Infração ser cancelado neste item, 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 deverá recolher o ICMS-ST para o Estado da Bahia, a partir de 01/01/2016.

Conclusivamente, diz que, 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 o mesmo, deverá editar decreto ou norma estadual prevendo as MVAs para os produtos eletrodomésticos.

Acrescenta que, assim sendo, a instituição da substituição tributária anula a exigência da antecipação parcial prevista no artigo 12-A, da Lei 7.014/96, e como há aplicação de 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, devendo os mesmos serem anulados, em estrita obediência ao Princípio da retroatividade benigna, prevista no art. 106 da Constituição Federal e no art. 144 do Código Tributário Nacional.

Registra que efetuou o protocolo da respectiva guia de depósito administrativo, no valor de 10% do montante da infração, conforme previsão expressa no artigo 92 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº.7.629/1999, cuja redação reproduz. Observa que o fundamento legal da multa de 60% aplicável à infração, bem como da redução de 90% da referida multa, encontra-se nos artigos 42 e 45-B da Lei 7.014/96, cujo texto transcreve.

Diz que, dessa forma, 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 Auto de Infração.

Finaliza a peça defensiva requerendo o cancelamento do Auto de Infração. Postula, ainda, pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, para demonstrar a veracidade dos fatos alegados, como a apresentação de novos documentos, realização de diligências, perícia técnica, além de outras que se fizerem necessárias. Requer, por fim, que as intimações relativas ao presente Auto de Infração sejam realizadas em nome da empresa e de sua procuradora, nos endereços que indica.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls.60 a 70). Inicialmente, registra que o autuado é reincidente na prática do não pagamento do ICMS da antecipação parcial, já tendo sido autuado em exercícios anteriores pelo mesmo motivo.

Diz que as alegações defensivas devem ser analisadas no contexto da legislação tributária do Estado da Bahia, bem como, levando em conta o tratamento tributário dado pelo próprio contribuinte, às mercadorias transferidas para o estabelecimento autuado. Acrescenta que, assim sendo, há que se ater ao procedimento adotado pelo contribuinte com as mercadorias recebidas em transferências. Ou seja: “Ele as devolve na sua totalidade para o remetente? O autuado comercializa as mercadorias recebidas? E sobretudo: Ele utiliza os créditos fiscais do ICMS das mercadorias recebidas em transferências? Ao se estabelecer no Estado da Bahia, o contribuinte se submete aos ditames da legislação tributária do Estado da Bahia?”

Afirma que resta demonstrado por meio da Escrituração Fiscal Digital (EFD), que o contribuinte comercializa, isto é, vende para terceiros, as mercadorias recebidas em transferências. Afirma, ainda, que também resta provado por meio da EFD, que o contribuinte utiliza os créditos fiscais destacados nos documentos fiscais das mercadorias recebidas em transferências. Utiliza, também, os mesmos créditos fiscais do ICMS para apurar o benefício fiscal do Programa DESENVOLVE concedido ao autuado pelo Estado da Bahia. Ou seja: o contribuinte utiliza os créditos fiscais do ICMS, gerados pelas mercadorias transferidas para abater do ICMS devido. Diz que se não houve mudança de propriedade como alegado pelo contribuinte para não pagar a antecipação parcial, estas mesmas mercadorias não poderiam gerar direito a crédito, contudo, ele os utiliza.

Sustenta que, em razão do acima demonstrado, as transferências realizadas pelo contribuinte, não se trata de mero deslocamento das mercadorias, posto que, elas são comercializadas, vendidas a terceiros, gerando, portanto, crédito e débito de ICMS. Acrescenta que isto resta demonstrado de forma cabal na EFD do autuado, cujas operações assim realizadas, estão demonstradas na mídia eletrônica acostada à fl. 11 dos autos.

Consigna que, por outro lado, ao se inscrever na Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, na condição de contribuinte do ICMS, as operações industriais, comerciais e de prestação de serviços, devem ser realizadas, na forma estatuída no ordenamento jurídico tributário, estabelecido pelo

Estado da Bahia, ainda mais, quando se trata de contribuinte contemplado com benefícios fiscais concedidos pela Bahia, como é o caso do autuado.

Assevera que, assim sendo, conforme descrito na própria impugnação do contribuinte, o Auto de Infração em discussão, foi lavrado na estrita observância da legislação tributária do Estado da Bahia, especialmente o artigo 12-A, da Lei 7.014/1996, cuja redação transcreve.

Sustenta que inexiste no referido artigo amparo às pretensões do contribuinte para que as transferências de mercadorias, nos moldes realizados por ele, estejam no campo da não incidência do ICMS da antecipação parcial, pois, conforme descrito, as mercadorias transferidas pela matriz da empresa para o autuado, foram comercializadas pelo destinatário que, por sua vez, se creditou integralmente do ICMS destacado nas notas fiscais de transferência, restando demonstrado, que as operações assim realizadas, não são semelhantes aquelas citadas no “Enunciado 66,” pois, não se submeteram a mero deslocamento, de modo que a infração está plenamente vinculada ao artigo 12-A, da Lei 7.014/96, razão pela qual o Auto de Infração deve ser mantido na íntegra. Acrescenta que, além disso, ainda que existam decisões reiteradas de órgãos judiciais, tais decisões não foram integradas ao ordenamento jurídico tributário do Estado da Bahia, ordenamento este que deve ser respeitado por todos os contribuintes que operem neste Estado.

Assinala que o impugnante alega a existência de julgados de Turmas do STF, que entenderam que transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, não há aquisição de mercadorias. Reitera que no caso em apreço, não se trata de mera transferência de mercadorias como pretendido pelo impugnante, haja vista que este comercializou as mercadorias e se apropriou do crédito fiscal destacado nas notas fiscais. Acrescenta que, além disto, as decisões judiciais não foram integradas ao ordenamento jurídico tributário do Estado da Bahia, ordenamento que deve ser respeitado por todos os contribuintes deste Estado. Ressalta que a atividade de fiscalização é plenamente vinculada à legislação tributária do Estado da Bahia, e esta foi regiamente observada, inexistindo qualquer mácula no Auto de Infração.

Registra que o impugnante argui, em seu favor, o advento do Convênio ICMS 92/2015 e, ao final de suas arguições, requer que seja aplicada a retroatividade benigna, prevista no artigo 106, do CTN. Contesta a arguição defensiva. Afirma que os Convênios ICMS 92, 146, 155/2015, aduzidos pelo impugnante, tratam, exclusivamente, da substituição tributária com o encerramento da fase de tributação, ao passo que, o que está em discussão, é o não pagamento do ICMS antecipação parcial que, conforme descrito no artigo 12-A, da Lei 7.014/96, não encerra a fase de tributação, portanto, institutos jurídicos de espécie diversa, não se aplicando à situação em discussão, a retroatividade benigna.

Finaliza a peça informativa opinando pela procedência do Auto de Infração.

## VOTO

O Auto de Infração em exame cuida, exclusivamente, de imposição de multa de 60% sobre o valor do ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação com fins de comercialização e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

Inicialmente, no tocante ao pedido formulado pelo impugnante de realização de diligência/perícia, considero que os elementos que compõem o presente processo se apresentam suficientes para formação do meu convencimento e decisão da lide, sendo, desse modo, desnecessária a intervenção de perito, razão pela qual, com fulcro no art. 147, I, “a”, II, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, indefiro o pedido.

No mérito, conforme consignado acima, a exigência fiscal diz respeito à imposição de multa em decorrência de o autuado não haver efetuado tempestivamente o recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da

Federação destinadas à comercialização, contudo, procedeu a regular escrituração em seus livros fiscais e realizou as operações de saídas das referidas mercadorias tributando normalmente. A multa imposta encontra-se prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº. 7.014/96.

Observo que, em síntese, o impugnante sustenta que a autuação não procede, já que a operação de transferência de mercadorias não configura, em hipótese alguma, a aquisição de mercadorias para fins de comercialização a título de transferência, não efetuando venda, destas mercadorias nesta operação interestadual, inexistindo dúvida de que se trata de mercadorias enviadas pela matriz da empresa para sua filial na Bahia. Neste sentido, invoca a Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), bem como decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) e do mesmo STJ.

Apesar de a autuação não versar sobre a exigência de ICMS em razão de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, em face das razões aduzidas pelo impugnante, especialmente quanto à Súmula 166 do STJ e decisões dos Tribunais Superiores, considero relevante assinalar que a Procuradoria Geral do Estado da Bahia - Procuradoria Fiscal - (PGE/PROFIS) por meio do Incidente de Uniformização nº. PGE 2016.169506-0 - promoveu a uniformização de sua orientação jurídica acerca deste tema, tendo firmado o seguinte entendimento: *Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.*

Veja-se que o entendimento firmado de não incidência do ICMS, no caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, alcança exclusivamente **as transferências internas**.

Ou seja, as **transferências interestaduais** - aduzidas pelo impugnante - não foram alcançadas pelo entendimento acima esposado, significando dizer que, descabe falar-se em não incidência do ICMS em tais operações conforme a pretensão defensiva.

A ressalva feita pela PGE/PROFIS, quanto à inaplicabilidade da não incidência do ICMS nas transferências interestaduais, decorreu do fato de que, [...] a Súmula 166 do STJ e a decisão lançada no REsp. 1.125.133/SP não enfrentaram o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extrai fundamento de validade para as disposições do art. 13, § 4º, da LC 87/96.

Segundo, ainda, a PGE/PROFIS: *De fato, a definição do tratamento tributário a ser conferido a tais operações demanda seja necessariamente analisado o impacto financeiro suportado pelos Estados de origem e de destino, em decorrência do regime de compensação de créditos e débitos do imposto. Ademais, o próprio STJ reabriu a discussão a respeito do tema, no julgamento do RESP nº 1.109.298-RS, que discute, especificamente, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, com foco no art. 13, § 4º, da LC 87/96.*

*Tem-se aí, portanto, valioso indicativo de que não se deve ter por definitivamente assentada a questão, enquanto não enfrentada sob a ótica da repartição das receitas tributárias entre os Estados federados.*

Portanto, em face da orientação jurídica da PGE/PROFIS acima referida, não há que se falar em não incidência do ICMS nas transferências interestaduais e, desse modo, em não aplicação da antecipação parcial do ICMS, haja vista que se trata de aquisição em transferência de mercadorias destinadas à comercialização.

A antecipação parcial do ICMS tem previsão no artigo 12-A da Lei 7.014/96, que estabelece o seguinte:

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.

A simples leitura do dispositivo legal acima reproduzido permite constatar que, a exigência de antecipação parcial do imposto surge quando as mercadorias adquiridas - independentemente de se tratar de compra ou transferência - fora do Estado da Bahia são destinadas à comercialização pelo adquirente. Nesta situação, o ICMS devido por antecipação parcial deve ser recolhido no momento de ocorrência do fato gerador, no caso a entrada da mercadoria no estabelecimento.

Vale observar que o imposto recolhido a título de antecipação parcial poderá ser utilizado pelo adquirente a título de crédito fiscal, assim como o imposto destacado no documento fiscal atinente à operação interestadual de aquisição, significando dizer que o princípio da não cumulatividade é plenamente respeitado em tal situação.

Desse modo, indubitavelmente, pode ser dito que a exigência do ICMS por antecipação parcial encontra-se legalmente amparada e, por consequência, o seu próprio fato gerador, contrariamente ao arguido pelo impugnante.

O impugnante reporta-se sobre a instituição da substituição tributária para eletrodomésticos e argui a retroatividade benigna dos efeitos na aplicação da penalidade, invocando, neste sentido, o art. 106 e 144, do Código Tributário Nacional (CTN).

Alega que o Convênio ICMS 92/2015, publicado em 24/08/2015, estabeleceu 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.

Consigna que o referido Convênio 92/2015 foi alterado pelos Convênios 139, publicado em 04/12/2015, 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 01/01/2016.

Assinala que o Convênio 146/2015 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, referido Convênio trouxe, em seus Anexos, todos os produtos que estariam sujeitos à substituição tributária, conforme sua cláusula segunda.

Diz que, dessa forma, os produtos eletrodomésticos que produz e comercializa 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, que expirou em 30/12/2015. Acrescenta que tal interpretação foi corroborada por meio do Convênio ICMS 155, também publicado em 15/12/2015, conforme sua cláusula primeira.

Observa que o Estado da Bahia é signatário dos Convênios, 92, 146 e 155/2015, de modo que, desde 01/01/2016, haverá substituição tributária para os eletrodomésticos produzidos pela empresa Color Visão, conforme anexo XXII, deverá haver referida instituição.

Afirma que, ainda que o Convênio 146/2015 não tenha sido ratificado pela legislação interna, pelo fato do Estado da Bahia ser signatário do referido convênio, não ter denunciado o mesmo, deverá editar decreto ou norma estadual prevendo as MVAs para os produtos eletrodomésticos.

Sustenta que assim sendo, a instituição da substituição tributária anula a exigência da antecipação parcial prevista no artigo 12-A, da Lei 7.014/96, e como há aplicação de 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, devendo estes ser anulados, em estrita obediência ao princípio da

retroatividade benigna, prevista na Constituição Federal e nos artigos 106 e 144 do Código Tributário Nacional.

Certamente que, no caso, descabe falar-se na retroatividade benigna pretendida pelo impugnante, pelo simples fato de que o Convênio nº 92/2015, estabeleceu a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias passíveis de sujeição ao regime de substituição e antecipação tributária, com o encerramento da fase de tributação, atinente às operações subsequentes, conforme listagem dessas mercadorias em seu anexo.

Ocorre que o referido Convênio 92/2015 traz uma listagem taxativa das mercadorias que podem ser submetidas ao regime de substituição e antecipação tributária, com o encerramento da fase de tributação, porém, não impõe aos Estados e Distrito Federal a aplicação do regime de substituição tributária para as mercadorias ali relacionadas.

De fato, entre as mercadorias relacionadas no Convênio 92/2015 encontram-se os “eletrodomésticos”, conforme aduzido pelo impugnante, entretanto, esta espécie de mercadoria jamais esteve ou está no regime de substituição tributária ou antecipação tributária no Estado da Bahia, haja vista a inexistência de qualquer norma pactual - convênio ou protocolo - que tenha sido inserida na legislação tributária baiana neste sentido.

O próprio impugnante permite inferir que é convededor da inaplicabilidade da substituição tributária para o produto “eletrodomésticos”, ao dizer que *ainda que o Convênio 146/2015 não tenha sido ratificado pela legislação interna, pelo fato do Estado da Bahia ser signatário do referido convênio, não ter denunciado o mesmo, deverá editar decreto ou norma estadual prevendo as MVAs para os produtos eletrodomésticos.*

Diante disso, o argumento defensivo de que *a instituição da substituição tributária anula a exigência da antecipação parcial prevista no artigo 12-A, da Lei 7.014/96, e como há aplicação de 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, devendo estes ser anulados, em estrita obediência ao princípio da retroatividade benigna*, prevista na Constituição Federal e nos artigos 106 e 144 do Código Tributário Nacional, não se sustenta, pois o produto “eletrodomésticos” não está sob o regime de substituição tributária ou antecipação tributária no Estado da Bahia.

Vale observar que os convênios e protocolos vigentes antes da nova normatização trazida pelo Convênio ICMS n. 92/2015, continuaram e continuam em vigor regularmente, desde que a mercadoria esteja na listagem do Convênio ICMS n.92/2015. Ou seja, se houver nas aduzidas normas pactuais qualquer mercadoria que não conste da listagem do Convênio ICMS nº. 92/2015, automaticamente, este já não mais estará sob o regime de substituição tributária.

Do mesmo modo, em observância à nova normatização trazida pelo Convênio 92/2015, os novos convênios e protocolos celebrados somente poderão versar sobre as mercadorias constantes da listagem do Convênio ICMS nº. 92/2015.

Diante do exposto, a infração é procedente.

O impugnante registra que efetuou o depósito administrativo do valor de 10% do montante da infração, conforme previsão expressa no artigo 92 do RPAF, sendo que o fundamento legal da multa de 60% aplicável à infração, bem como da redução de 90% da referida multa, encontra-se nos artigos 42 e 45-B da Lei 7014/96. Consigna que 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 Auto de Infração.

No tocante a esse tópico da peça defensiva, cabe consignar que os procedimentos que devem ser observados pelos órgãos competentes da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia encontram-se previstos nos artigos 93 e 94 do RPAF/99, não competindo a este CONSEF a adoção de qualquer procedimento quanto ao depósito administrativo realizado pelo impugnante.

Por derradeiro, no que tange ao pedido do impugnante no sentido de que as intimações relativas ao presente Auto de Infração sejam realizadas em nome da empresa e de sua procuradora, nos endereços que indica na peça de Defesa, consigno que inexiste qualquer óbice para que o órgão competente da repartição fazendária atenda a solicitação. Porém, saliento que o não atendimento não implica em nulidade do ato, haja vista que a forma de intimação ao contribuinte se encontra prevista no art. 108 do RPAF/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 281508.0013/17-1, lavrado contra **COLOR VISÃO DO BRASIL INDÚSTRIA ACRÍLICA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa no valor de **R\$3.725.635,56**, prevista no artigo 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 9.837/2005.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de abril de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR