

**PROCESSO** - A. I. N° 207494.0004/15-6  
**RECORRENTE** - SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA.  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0134-04/17  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 08/11/2018

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0305-12/18**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO. Em consulta ao sistema de cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, restou constatado que o autuado encontra-se inscrito na condição de “comércio varejista de artigos esportivos” e, dessa forma, não se lhe aplica a regra ínsita no inciso I do § 8º do artigo 8º da Lei nº 7.014/96, destinada apenas à filial atacadista, cabendo ao mesmo a obrigação de efetuar o recolhimento do tributo sob o regime da antecipação tributária, na entrada das mercadorias em seu estabelecimento, nos termos da alínea “a” do inciso I do § 4º do artigo 8º, c/c o Anexo 1, da Lei nº 7.014/96. Infração subsistente. 2. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO. MULTA. Nas entradas interestaduais de mercadorias a título de transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica incide a regra prevista no art. 12-A da Lei 7.014/96. O alcance a ser dado à expressão “aquisições” é aquele que lhe foi dado pelo art. 352-A do RICMS/97, como abrangendo as todas as entradas, inclusive aquelas por transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica. Ao editar tal regra, o legislador regulamentar não extrapolou os contornos delimitados pela Lei 7.014/96, mas apenas fez uso do seu poder regulamentar, assumindo um dos sentidos que se poderia validamente atribuir à norma do art. 12-A. Infração caracterizada. Rejeitada a nulidade suscitada. Não acolhida a arguição de decadência para as infrações 2 e 3. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVADO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão de 1ª Instância, através do Acórdão da 4ª JJF nº 0134-04/17 que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 30/11/15 para exigir o ICMS no valor de R\$217.465,61, em decorrência da seguinte infração objeto do presente recurso:

*Infração 2 - deixou de efetuar o pagamento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente a produtos enquadrados no regime da substituição tributária (Anexo 88) recebidos por transferência (CFOP 2409) de outras unidades da Federação, no exercício de 2010, no valor de R\$109.538,58. Multa de 60%;*

*Infração 3 – “deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização”, no valor*

de R\$106.141,80.

Inicialmente cabe ressaltar que o referido Auto de Infração em referência foi julgado Procedente em Parte por esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal através do Acórdão nº 0149-04/16 de 18/08/2016. Tendo em vista a parcela do débito que foi desonerado neste julgamento, a 4ª JJF submeteu o processo para revisão do lançamento mediante Recurso de Ofício, o qual foi apreciado pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal que, em decisão não unânime, declarou a nulidade da decisão recorrida em referência a infração 3, encaminhando os autos à 1ª Instância para novo julgamento e apreciação das razões de mérito quanto à infração 3.

Isto posto, e considerando que a primeira decisão (Acórdão nº 0149-04/16) foi anulada, a 4ª JJF, em novo julgamento, dirimiu a lide fundamentando seu voto conforme abaixo transcrito:

**VOTO**

*A 1ª Câmara de Julgamento Fiscal anulou da decisão anterior desta 4ª Junta de Julgamento Fiscal e determinou que os autos retornassem à 1ª Instância para novo julgamento e apreciação das razões de mérito quanto à infração 3. Assim é que, em obediência a determinação da instância superior, passo a me pronunciar em relação aos fatos questionados nestes autos pelo autuado em relação às três infrações que lhe foram imputadas.*

*Mantenho a rejeição do pedido de realização de diligência formulado pelo autuado, pois entendo que os elementos constantes dos autos são suficientes à formação do convencimento deste órgão de julgamento administrativo (acorde o artigo 147, inciso I, letra "a", do RPAF/99). Além disso, se há alguma prova ainda a ser apresentada, certamente é proveniente de documentos que o próprio sujeito passivo possui e, assim sendo, é dele o ônus de trazê-los aos autos, sendo inadequada, para tal finalidade, a diligência solicitada.*

*Quanto ao pedido formulado pelo autuado de declaração de decadência de todos os fatos geradores ocorridos em período anterior 02/12/10, com base no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, tendo em vista que o ICMS é um tributo cujo lançamento é realizado por homologação, entendo que assiste razão, em parte, ao autuado.*

*Inicialmente, ressalto, que atualmente este CONSEF tem tido um entendimento acerca da questão decadência diferentemente da quanto externada pelo voto anteriormente proferido pela então relatora no julgamento anterior, razão pela qual, passo a me posicionar em relação a esta questão seguindo o atual posicionamento prevalente neste órgão julgador.*

*Assim é que o autuado ao arguir a decadência parcial do lançamento pontuou a ciência do Auto de Infração somente ocorreu em 02 de dezembro de 2015 razão pela qual os fatos geradores ocorridos antes de 02 de dezembro de 2010 estariam alcançados pela decadência, enquanto que o autuante sustenta que não se operou a decadência para os fatos geradores objeto da presente autuação, ao amparo da norma insculpida pelo Art. 173, I também do CTN.*

*O Código Tributário Nacional (com força de Lei Complementar) em relação aos mencionados artigos, assim se apresentam:*

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

*§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

À luz dos dispositivos acima transcritos, vejo que durante muito tempo subsistiu discussão acerca de qual seria o entendimento frente a questões de tal natureza, para reconhecimento ou não da existência da decadência: se deveria ser aplicado o disposto no artigo 173 inciso I, ou o artigo 150 § 4º do CTN.

De fato, trata-se de tema espinhoso em que vinha se debatendo neste Conselho, culminando na revogação dos Arts. 107-A e 107-B, § 5º, do COTEB, por meio da publicação da Lei nº 13.199, de 28/11/14, adotando-se alinhamento da legislação estadual com o CTN, com as reiteradas decisões de tribunais de justiça, que inclui inúmeros casos aqui mesmo no Estado da Bahia.

Tendo em vista as recorrentes decisões do STJ e a interpretação construída na elaboração da Súmula Vinculante nº 8 do STF a PGE/PROFIS, promoveu uniformização de sua orientação jurídica acerca de alguns temas, dentre estes a questão da decadência, com emissão de parecer em **Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0**, nos seguintes termos:

*1 - Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.*

*2 - O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, 9 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.*

*3 - Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 150, 4º, do CTN, quando:*

*a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento;*

*b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável;*

*c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.*

As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. I, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador.

Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação. De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação. Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que "o lançamento poderia ter sido efetuado" (art. 173, I, CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.

À luz do quanto acima reproduzido, pode-se resumir que a PGE entendeu não ser admissível litigar na esfera judicial, nos termos das normas previstas na nossa legislação estadual, concluindo ser forçosa a aplicação pela Administração Pública da exclusão dos lançamentos de ofício que considerem o prazo previsto pelo art. 107-B, § 5º, do COTEB, se lavrados em data posterior à Súmula Vinculante nº 8 do STF, em 12 de julho de 2008, sugerindo o reconhecimento decadencial quanto aos lançamentos lavrados após a consolidação dessa mudança de entendimento do STF, em Julho de 2008.

Diante das considerações acima pode-se concluir que:

*a) Em relação aos Autos de Infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e pago,*

integral ou parcialmente, em data posterior à 12 de junho de 2008, a regra do art. 150, § 4º, do CTN;

- b) Quanto aos Autos de Infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e pago, integral ou parcialmente, em data anterior à 12 de junho de 2008, deve ser aplicada a regra do art. 107-B, § , 5º do COTEB;
- c) A regra esculpida no art. 173 I (primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), deve ser aplicada nos casos em que é verificada a existência de débito declarado e não pago ou simplesmente ausência de declaração e pagamento ou ainda a existência de dolo, fraude ou simulação quanto a débito declarado e pago, integral ou parcialmente, visto que neste caso se dissimulou do fisco a obrigação de pagar corretamente o tributo.

Isto posto, vejo que as questões debatidas nestes autos se amoldam, em parte, à regra prevista pelo Art. 150, § 4º do CTN, especificamente em relação a infração 01, vez que o autuado efetuou o lançamento das notas fiscais que deram causa à referida infração, portanto, declarou o imposto, o qual foi apurado mediante interpretação da norma tributária pelo próprio e o pagamento foi efetuado de acordo com o valor lançado.

O fato da fiscalização ter apurado a posteriori valor que entendeu ter contribuído para ocorrer o recolhimento a menos do imposto em face da utilização indevida de crédito fiscal, não autoriza o lançamento do imposto com base na regra do Art. 173, I do CTN em relação a infração 01, já que não houve débito declarado e não pago e não se verificou a existência de dolo, fraude ou simulação quanto a débito declarado e pago, integral ou parcialmente.

Isto posto, com lastro no entendimento da PGE/PROFIS consignado através do Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0 retro transcrito, acolho a prejudicial de mérito suscitada pelo autuado em relação aos fatos geradores anteriores a 02/12/2010 apenas em relação a infração 01, e julgo improcedente esta infração para que seja excluída a exigência no valor de R\$1.785,23, por entender que no caso desta infração “conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas”.

Situação diferente ocorre em relação as infrações 02 e 03 que se referem a falta de pagamento do tributo, onde não se vislumbra o fenômeno da fruição do prazo decadencial, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, o qual estabelece o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

Em relação aos pedidos de nulidade suscitados pelo autuado com base nas seguintes alegações: (i) não foram apontados os dispositivos legais capazes de lastrear as acusações fiscais; (ii) foram indicados “dispositivos normativos, que disciplinam uma gama de situações absolutamente diferentes, autônomas e que, em muitos casos, são, inclusive, conflitantes”; (iii) não foram demonstrados “o critério, o método, a forma de apuração da base de cálculo do débito fiscal, de modo que não é possível identificar como foi calculada a base de cálculo”, mantendo o mesmo posicionamento já externado pelo julgamento anterior pela então relatora, o qual reproduzo:

“Não há como acolher o pedido de nulidade apresentado pelo autuado, tendo em vista o seguinte:

1. as irregularidades apontadas no lançamento de ofício foram razoavelmente descritas, permitindo o seu entendimento por parte do contribuinte, o qual exerceu seu direito de defesa com os argumentos que entendeu cabíveis para cada situação;
2. foram indicados os dispositivos do RICMS/97 em que se fundamentou o autuante para lançar os débitos e, segundo o artigo 19 do RPAF/99, “a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal”;
3. os demonstrativos apensados pela autuante são de fácil compreensão e foram todos entregues ao contribuinte, em mídia digital (fls. 7 a 49), de acordo com o Recibo de Entrega juntado à fl. 50 dos autos;
4. o título que consta em cada demonstrativo é autoexplicativo permitindo a sua vinculação a cada infração;
5. foram relacionados nos demonstrativos analíticos todos os documentos fiscais, bem como a base de cálculo, o valor recolhido e o imposto a recolher, possibilitando a apresentação de defesa por parte do autuado.”

Adentro, agora, ao exame relacionado ao mérito das infrações 02 e 03.

Assim é que, em relação 02, mantendo o mesmo entendimento já externado através do julgamento anterior, onde restou assim decidido:

*“Na infração 2 foi exigido o ICMS que deixou de ser recolhido por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente a produtos enquadrados no regime da substituição tributária recebidos, por transferência, de outras unidades da Federação no exercício de 2010.*

*O sujeito passivo argumentou que o tributo foi exigido em decorrência de presunção, em desacordo com a Constituição Federal, e, além disso, o lançamento foi oriundo de transferências de mercadorias de outros estabelecimentos do mesmo grupo econômico, hipótese que, segundo ele, não configura a incidência do ICMS.*

*Observo que, no regime de substituição tributária, o imposto deve ser lançado, por antecipação, relativamente às operações de saídas subsequentes a serem realizadas pelo autuado e não àquela decorrente da operação interestadual; assim, percebe-se que a argumentação defensiva, referente a presunções e transferências, não possui pertinência com o caso concreto.*

*Saliente-se que a imputação trata de entradas de calçados oriundos de filial do contribuinte autuado localizada no Estado de Minas Gerais e, para esse tipo de mercadoria, não havia acordo interestadual que obrigasse o remetente a proceder à retenção do ICMS devido por substituição tributária.*

*Dessa forma, cabia ao destinatário situado no território baiano a obrigação de efetuar o recolhimento do tributo sob o regime da antecipação tributária, na entrada ou na saída das mercadorias, calculando o imposto com da margem de valor agregado (MVA), como previsto na Lei nº 7.014/96.*

*Ocorre que, no caso concreto, trata-se de entradas por transferências oriundas de filiais do autuado e, nessa situação, há de se investigar qual a norma a ser aplicada, visando a identificar o momento da ocorrência do fato gerador do tributo (se na entrada ou na saída dos produtos do estabelecimento autuado).*

*A Lei nº 7.014/96, em seu artigo 8º, § 4º, inciso I, alínea “a”, c/c o Anexo 1, determinava o seguinte (redação da época dos fatos geradores):*

**Art. 8º .....**

(...)

**§ 4º** Será devido o imposto por antecipação tributária, observado o disposto no § 6º do art. 23 desta Lei:

**I - na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado ou no desembarço aduaneiro, tratando-se de:**

**a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária;**

#### **ANEXO I**

#### **MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO**

ITEM E	MERCADORIAS	SUBITEM
40	Armas e munições, suas partes, peças e acessórios	
41	Calçados	

**Nota:** O item 41 foi acrescentado ao Anexo I pela Lei nº 8.534, de 13/12/02, DOE de 14 e 15/12/02, efeitos a partir de 14/12/02.

*Entretanto, o § 8º da referida Lei nº 7.014/96 prevê algumas exceções à regra, dentre as quais aquela inserida no inciso I, a seguir reproduzido:*

**Art. 8º .....**

(...)

**§ 8º** Não se fará a retenção ou antecipação do imposto quando a mercadoria se destinar:

**I - a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subsequentes, hipótese em que aplicará a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial;**

*Em consulta ao sistema de cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, verifico que o autuado encontra-se inscrito na condição de “comércio varejista de artigos esportivos” e, dessa forma, não se lhe aplica a regra ínsita no inciso I do § 8º do artigo 8º da Lei nº 7.014/96, acima transcrita, destinada apenas à filial atacadista.*

*Em consequência, concluo que cabia ao sujeito passivo a obrigação de efetuar o recolhimento do tributo sob o regime da antecipação tributária, na entrada das mercadorias em seu estabelecimento, nos termos da alínea “a” do inciso I do § 4º do artigo 8º, c/c o Anexo I, da Lei nº 7.014/96.*

*Pelo exposto, está correta a autuação.”*

*Quanto a infração 03, cujo julgamento anterior foi pela nulidade, a qual foi afastada pela 1ª Câmara com a determinação que fosse examinado o mérito da mesma, apesar da minha convicção quanto a nulidade contida no lançamento na forma indicada no julgamento anterior, porém, em obediência a determinação da instância superior, adentro ao exame do seu mérito.*

*Do exame das planilhas constantes às fls. 21 a 47 constatei que o autuante apurou o valor do imposto que deixou de ser pago em cada mês e considerando ter ocorrido a tributação normalmente nas operações de saídas dessas mesmas mercadorias, aplicou a multa de 60% sobre o valor do imposto que deixou de ser recolhido a título de antecipação parcial, apesar de ter consignado no Auto de Infração como se esse valor se referisse a imposto, indicando, inclusive a alíquota incidente e multa, equívoco este que, apesar da sua gravidade, foi superado pela 1ª Câmara.*

*Diante disto, diferentemente do quanto alegado na defesa, a imputação está demonstrada analiticamente através das mencionadas planilhas, as quais possibilitaram meios para defesa, não ocorrendo a alegada presunção para a consecução do lançamento.*

*Considerando que o autuado não apontou equívocos nos cálculos levados a efeito pelo autuante, a qualquer título, julgo subsistente a infração 03 no valor da multa no total de R\$106.141,80, devendo, por ocasião do lançamento do resultado do julgamento no sistema, se proceder a necessária adequação do lançamento à penalidade aplicada.*

*Quanto as multas indicadas (60%), estão previstas no artigo 42, incisos II, alínea “d”, e VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, descabendo a este órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do artigo 167, incisos I e III, do RPAF/99.*

*Por fim, saliento que este órgão julgador de primeiro grau não tem competência legal para reduzir penalidades por descumprimento de obrigação principal.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, com a exclusão do débito da infração 1 e pela manutenção das infrações 02 e 03.*

A recorrente, irresignada com a decisão de piso, interpôs Recurso Voluntário combatendo especificamente as infrações 2 e 3.

Alega cerceamento de defesa pelo indeferimento do pedido de perícia em sede de impugnação. Justifica referida alegação aduzindo que os itens 2 e 3 do auto de infração resultaram de cobranças efetivadas sob artifícios de presunções e que a perícia seria fundamental para fazer prova da improcedência da cobrança, afastando-se as presunções operadas.

Suscita a recorrente para decadência do direito de o Fisco constituir crédito tributário decorrente de recolhimento a menor de tributo sujeito ao regime do lançamento por homologação, invocando o art. 150, §4º do Código Tributário Nacional. Cita decisões do STJ que corroboram com sua tese.

Entende a recorrente que a infração 2 é nula por vício formal, pois o fiscal autuante utilizou de fundamentação pouco clara e bastante imprecisa, insuficiente para motivar a cobrança. Explica que o Fisco optou por indicar artigos infralegais sem qualquer apontamento à legislação. Eis os dispositivos citados: art. 371; art. 125, inciso II, alínea “b”; e art. 61, do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Ressalta para a decisão de piso que julgou nula a infração 3 por apresentar vício insanável, entendendo que o mesmo entendimento deve ser dado a infração 2. Cita posicionamento do jurista Leandro Paulsen e decisão do STJ quanto a sua convicção de que os elementos da obrigação tributária hão de estar contemplados em dispositivo de lei em sentido formal.

Conclui afirmando que, em vista que o Auto de Infração não faz qualquer referência ao dispositivo legal em que se amparou para a cobrança do tributo, o crédito tributário dele decorrente deve ser desconstituído, por vício de fundamentação.

Alega a recorrente que os valores que serviram como base de cálculo para o lançamento foram baseados em presunções uma vez que exige, de forma antecipada, o recolhimento do ICMS supondo a futura ocorrência de fato gerador.

Conclui afirmando trata-se, portanto, de uma tributação por meio de presunção, amplamente repugnada pela doutrina pátria por padecer de vícios insanáveis, uma vez que não se coadunam com as disposições do artigo 5º da Constituição da República.

No mérito alega impossibilidade de incidência de ICMS por ausência de circulação de mercadoria, nos termos do artigo 155, II, “b”, da Constituição Federal.

Sinaliza que a efetiva incidência do ICMS está atrelada a operação de circulação, que, por sua vez, transfira a titularidade de mercadorias. Ressaltando ainda que as operações são atos ou negócios jurídicos por meio dos quais se transmite um direito.

Entende a recorrente que as transferências de materiais realizadas entre estabelecimento de um mesmo contribuinte - ainda que situados em Estados distintos - como ocorreu no caso em descrito, não se enquadram na materialidade do ICMS, porquanto os referidos bens, além de não se tratarem de mercadoria, na medida em que não são objetos de mercadoria, não circularam, pois continuou sob a titularidade de um mesmo contribuinte. Traz jurisprudência firmada pelo STJ através da Súmula 166.

Afirma que a decisão de primeira instância, ao alterar o lançamento determinando a oneração do ICMS, por meio da aplicação do diferencial de alíquota (antecipação parcial?), sobre as transferências de materiais realizadas entre estabelecimentos da Recorrente, destinados ao seu uso e consumo (comercialização?), incorreu, novamente, em ostensiva improriedade jurídica, acarretando, portanto, a nulidade do Auto de Infração.

Subsidiariamente alega a recorrente para a ausência de dolo ou má-fé, requerendo cancelamento ou redução das penalidades aplicadas com observância do disposto no § 7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Por fim alega o caráter confiscatório das multas imputadas.

## **VOTO VENCIDO**

Sinalizo, de logo, para o acolhimento da preliminar de decadência, isto porque, considerando que a ciência do Auto de Infração ocorreu em 02 de dezembro de 2015, entendo que incide a regra insculpida no art.150, § 4º do Código Tributário Nacional, que consigna o prazo de 05(cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador.

*In casu*, e a despeito de a fiscalização ter apurado “Falta de recolhimento do ICMS por antecipação”, é certo que há também outras operações vinculadas à substituição tributária que foram recolhidas durante o mesmo período objeto da presente autuação, e que, portanto, desde a época de suas respectivas ocorrências, permitia o exercício fiscalizatório da Fazenda Pública Estadual.

Daí porque, entendo ser aplicável ao caso vertente a Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal que, a despeito de consignar hipótese referente à “Pagamento a menor de imposto”, deve também ser estendida às hipóteses em que, mesmo não ocorrendo o recolhimento do imposto sob a rubrica “ICMS- ANTECIPAÇÃO”, houve no mês em comento o recolhimento do ICMS, conforme Livro Registro de Apuração. Trata-se, no meu entender, de situações absolutamente idênticas, que afastam o preceito legal inserto no art.173, I, do CTN.

Deste modo, se a modalidade de lançamento é por homologação e o contribuinte antecipa o pagamento, corretamente ou a menor, o termo inicial da contagem do prazo decadencial se dá na data de ocorrência do fato gerador, conforme o disposto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN, pois o fisco tem conhecimento da ocorrência do fato gerador.

Assim, os valores que compõe a base de cálculo da infração 2, nos meses de janeiro a novembro de 2010, estão decaídos e devem ser excluídos do lançamento fiscal.

Ultrapassada a prejudicial de mérito, avanço nas nulidades suscitadas pela recorrente.

Sinaliza a recorrente para a negativa do seu pedido de diligência, afirmando que a ausência da perícia não permitiu que fosse desconstituída as bases presumidas das referidas infrações, devendo, pois, ser decretado a nulidade das infrações.

Não acolho, contudo, as alegações acima suscitadas, tendo em vista que a análise da matéria independe de conhecimento técnico específico, nos termos do artigo 147, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF/99).

Ademais, e quanto à nulidade suscitada por uso de suposta presunção da base de cálculo nas infrações 2 e 3, pontuo que os lançamentos estão amparados por regras específicas previstas em Lei Estadual e que, apesar de se exigir impostos antecipados supondo saídas tributados, referidas exigências de fato estão previstas em lei, conforme artigos 8º e 12-A, da Lei nº 7.014/96.

Pede ainda a recorrente especial atenção para a falta de clareza na fundamentação da infração 2, replicando as mesmas fundamentações trazidas na fase de impugnação à infração 3. Explica que o Fisco optou por indicar artigos infralegais sem qualquer apontamento à legislação.

Entendo, no entanto, que apesar do autuante não sinalizar para a correlata fundamentação legal para a infração, os dispositivos citados, apesar de genéricos, estão previstos no Regulamento do ICMS e são capazes de nortear perfeitamente a infração imputada. Ademais, pela descrição dos fatos, ficou evidente o enquadramento legal.

Assim, de acordo com o art. 19 do RPAF/99, e considerando que a descrição dos fatos constante no Auto de Infração indica que a autuação fiscal trata de ICMS relativo à substituição tributária, falar não há em acolhimento do pedido de nulidade da autuação.

Ainda nas preliminares, suscita a recorrente nulidade por ostensiva improbidade jurídica da Junta de Julgamento por exigir o ICMS na apreciação do mérito da infração 3, sendo certo que o lançamento originalmente havia sido julgado nulo. Alega a recorrente que a Junta ao apreciar o mérito, onerou o contribuinte com a exigência indevida do ICMS.

Não há, contudo, como prosperar as alegações defensivas, na medida em que o processo teve seu curso regular e baseado no Regimento Interno deste Conselho, sendo, portanto, incabível alegar improbidade jurídica, tendo em vista que a apreciação da Câmara e o subsequente retorno dos autos à 1º instância é legalmente previsto nos processos administrativos fiscais.

Refutadas ficam, portanto, as arguições de nulidade lançadas pela recorrente.

No mérito, sustenta o Recorrente não ser cabível a exigência do ICMS- Antecipação (parcial ou total) de mercadorias recebidas por transferências de suas filiais sediadas em outras unidades da federação.

Entendo que subsiste razão ao autuado em referência às alegações de defesa vinculadas às operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, registradas sob CFOP 2409 (transferências de mercadorias enquadradas na ST) e 2152 (transferências para comercialização).

Isto porque, a regra para exigência da antecipação está vinculada à hipótese de circulação de mercadorias, o que não se vê na presente lide, visto não ocorrer nesse caso a circulação econômica ou jurídica, restringindo as operações em hipótese de mero deslocamento físico da mercadoria.

Assim, conforme se depreende da leitura dos dispositivos abaixo transcritos que disciplinam as hipóteses de incidência do ICMS por antecipação total ou parcial, necessário e imprescindível que haja a aquisição, sendo certo, portanto, afirmar que o simples deslocamento físico da mercadoria pelo seu proprietário, sem circulação econômica ou jurídica, não legitima a incidência do ICMS.

*Art. 371. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem que preveja a retenção do imposto, bem como nas importações e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subsequentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação, ressalvadas as hipóteses do art. 355, nos prazos previstos no art. 125.*

*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.*

Ademais, resta inconteste, no presente caso, tratar-se de mera transferência no caso em apreço, ou seja, simples remessa de mercadorias de um estabelecimento para outro, de mesma filial, conforme pode ser observado à fl.22 dos autos.

Assim, e considerando tudo o que consta nos autos, não há como concluir que a mercadoria efetivamente circulou, na acepção que lhe é necessária. Ou seja, não tendo havido troca de titularidade não se configura a circulação em seu termo técnico-jurídico. A mercadoria sempre foi de mesma titularidade, não sendo, portanto, pertinente a exigência do ICMS antecipação parcial.

Considerando, contudo, que a infração 3 não contempla tão somente transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, para as operações envolvendo compra para comercialização sinalizadas nos registros fiscais sob código CFOP 2102 (fl. 21), é perfeitamente cabível o lançamento fiscal em conformidade com o art. 14 A da Lei 7.014/96 acima citado.

Quanto a análise da redução da multa, observando o disposto nos arts. 158 c/c 167 do RPAF, foge da competência desse Colegiado a apreciação da alegada exorbitância do valor imputado, assim como a possibilidade de avaliar a suposta inconstitucionalidade suscitada.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

## VOTO VENCEDOR

Peço vênia à nobre relatora para apresentar entendimento divergente, não apenas no que se refere ao acolhimento da alegação decadencial, mas também naquilo que se relaciona ao tratamento jurídico-tributário a ser conferido às operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, pois se situam dentro do campo de incidência do imposto estadual, conforme arrazoado que segue.

Quanto à alegação decadencial, não merece prosperar, pois as condutas autuadas (infrações 02 e 03) encerram comportamentos omissivos, circunstância esta que atrai a incidência da regra disposta no art. 173, inciso I do CTN, de acordo com a orientação contida no Incidente de Uniformização nº PGE 2016.1947 1 0-0, abaixo reproduzido.

“...

*Nota 1: Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, inc. I, do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável (grifo acrescido); c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.*

Assim, não acolho a alegação de decadência.

No mérito propriamente dito, quanto à Infração 01, a conduta autuada foi descrita como “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo*”. O Sujeito Passivo se opõe ao lançamento, aduzindo tratar-se de operações de

transferência, sobre as quais não incidiria ICMS.

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

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

Diferentemente do que afirma o Sujeito Passivo, a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica (circulação física) não se encontra fora do campo de incidência do ICMS, pois foi o próprio legislador complementar (LC 87/96) que assim interpretou a matriz constitucional, ao editar o art. 12, cujo inciso I tem o seu teor abaixo reproduzido.

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

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

Assim, a despeito do enunciado da Súmula 166, do STJ, a legislação acerca da matéria mantém-se em vigor, sendo vedado ao intérprete afastá-la, sob pena de incorrer em grave ofensa ao princípio da separação de poderes, o qual reservou a prerrogativa de editar normas em caráter originário, apenas ao poder legislativo, cabendo ao julgador aplicá-las, enquanto não houver declaração de inconstitucionalidade, em sede de controle concentrado.

Ademais, a PGE tem se manifestado, reiteradas vezes, no sentido de que a Súmula 166 tem o seu alcance limitado às operações internas, pois a sua extensão às operações interestaduais pode resultar em prejuízos ao estabelecimento destinatário, o qual fica impossibilitado de creditar-se do ICMS incidente nas etapas anteriores às operações de transferência, conforme se depreende da leitura da “ressalva” ao “Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0”, cujo texto reproduzo abaixo.

*“Entendimento firmado: Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.*

*Ressalva: Este entendimento não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular* (grifo acrescido), tendo em vista 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. 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.”*

Assim, como as operações autuadas se referem a transferências interestaduais, é forçoso concluir que se situam dentro do campo de incidência do ICMS.

Ainda no que se refere ao mérito da Infração 01, a autuada alega que o recebimento de mercadorias em transferências oriundas de estabelecimento matriz não se subsume à norma prevista no art. 12-A da Lei nº 7.014/96.

Assim, o desate da questão passa pelo alcance a ser dado à expressão “aquisições” constante da redação do caput do art. 12-A da Lei nº 7.014/96, cujo texto vai reproduzido abaixo:

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

...”

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

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

De fato, os próprios autores citados fazem referência a outras dimensões semânticas que devem ser levadas em conta na tarefa de garimpar o real alcance da norma jurídica insculpida na Lei nº 7.014/96.

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

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

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

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

Ora, considerando que, diferentemente do que prega a Recorrente, a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica (circulação física) não se encontra fora do campo de incidência do ICMS, de acordo com o art. 12, é forçosa a conclusão no sentido de que a interpretação ampliativa da expressão “aquisições” não fere o micro-sistema do ICMS, pois a incidência sobre as operações de circulação física nada mais é do que reflexo de uma norma que se encontra materializada no âmbito da Lei Complementar nº 87/96.

Por isso, o legislador do RICMS/12 editou a regra insculpida no caput do art. 332, inciso III, alínea “b”, referindo-se a “entradas”, em lugar de “aquisições”, conforme se lê abaixo.

*“Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:*

*I - até o dia 9 do mês subsequente:*

...  
*III - antes da entrada (grifo acrescido) no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo:*

...  
*b) não enquadradas no regime de substituição tributária e destinadas à comercialização, relativamente à antecipação parcial do ICMS;*  
...”

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

Ao editar tal regra, o legislador regulamentar não extrapolou os contornos delimitados pela Lei nº 7.014/96, mas apenas fez uso do seu poder regulamentar, assumindo um dos sentidos que se poderia validamente atribuir à norma do art. 12-A.

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

*Ex-positis, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.*

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207494.0004/15-6**, lavrado contra **SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$109.538,58**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "d" da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$106.141,80**, com previsão no mesmo artigo e lei citados, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, José Carlos Barros Rodeiro e Luiz Augustos Fernandes Dourado.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de setembro de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

LEÔNCIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS