

**PROCESSO** - A. I. N° 206828.0003/10-2  
**RECORRENTE** - REEBOK PRODUTOS ESPORTIVOS BRASIL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - PEDIDO DE DISPENSA DE MULTA – Acórdão 2ª CJF nº nº 0055-12/12  
**ORIGEM** - IFMT – DAT/METRO  
**INTERNET** - 11/04/2013

### CÂMARA SUPERIOR

#### ACÓRDÃO CS N° 0001-21/13

**EMENTA:** ICMS. PEDIDO DE DISPENSA DE MULTA AO APELO DA EQUIDADE. Sendo razoável a dúvida de interpretação quanto à legislação tributária aplicável à espécie, deve ser acatado o pedido de dispensa de multa ao apelo da equidade formulado com espeque no art. 159, do RPAF. Modificada a Decisão recorrida. Pedido PARCIALMENTE DEFERIDO. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Dispensa de Multa formulado pelo sujeito passivo, com relação às infrações 1 e 4 da presente autuação, a seguir descritas:

1. Recolhimento a menos do ICMS, no valor de R\$ 36.085,11, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de abril, maio e julho a dezembro de 2008 e janeiro a dezembro de 2009.

Em complemento à acusação acima consta: “*Em transferências interestaduais de mercadorias, o estabelecimento utilizou base de cálculo em valor inferior ao da última aquisição da mercadoria, infringindo, assim, o artigo 56, V, do RICMS, aprovado pelo Dec. 6284/97, conforme demonstrativo anexo, do qual foi fornecida uma via a preposto do contribuinte*”.

4. Deixou de recolher ICMS devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Foi aplicada multa no montante de R\$ 2.580.079,25, equivalente a 60% do valor do imposto que não foi pago tempestivamente, no período de abril/08 a dezembro/09.

Em complemento à acusação acima consta: “*Considerando a condição do estabelecimento – comercial atacadista – e tendo em vista que as mercadorias (calçados) foram adquiridas de terceiros, a responsabilidade tributária de antecipar o pagamento do imposto recai sobre o contribuinte substituído, em que se enquadra o fiscalizado, na forma dos artigos 352, II, 355 e 371, do RICMS/97. Conforme discriminação de demonstrativo anexo*”.

Para melhor compreensão da controvérsia, é importante transcrever o voto vencedor lavrado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, *in verbis*:

#### “VOTO VENCIDO

*Compulsando os autos, verifico que, em relação à infração 1, pude constatar que o recorrente arguiu a improcedência da referida infração em face do seu entendimento de que a “(...)transferência interestadual de mercadorias, entre estabelecimentos da mesma empresa não constitui fato gerador do ICMS, vez que a mera circulação física da mercadoria, sem a mudança de titularidade, não dá ensejo à concretização do fato tributário”.*

*Acerca desta questão, cumpre-me expressar o meu entendimento já consignado em outros votos de minha lavra sobre esta matéria, que vão ao encontro da tese recursal ora em análise.*

*A matéria controversa gravita em torno da pertinência de se cobrar ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa e destinadas a filial em Itapetinga/Ba, em decorrência*

*de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de abril, maio e julho a dezembro de 2008 e janeiro a dezembro de 2009.*

*Assim sendo, não poderia me posicionar de outra forma, ou seja, entendo que a infração 1 não pode subsistir. Pela análise dos autos é fato incontrovertido de que a infração 1 trata de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, como reconhece a própria JJF em seu Acórdão: “Conforme o demonstrativo de fls. 9 a 49, o autuado efetuou transferências interestaduais de mercadorias”.*

*Portanto, tal operação física não ensejou fato gerador e, portanto, a exigibilidade do referido imposto estadual resta prejudicada, vez que entendo que não houve a circulação econômica, ou seja, não ocorreu o ato ou negócio jurídico perfeito que suscitasse tal circulação. (grifo meu)*

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

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

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

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

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

*Entendo, alinhando-me com esta vertente jurídica, que encontra eco no entendimento do Superior Tribunal de Justiça, consubstanciado na Súmula 166, segundo a qual o simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não constitui-se fato gerador do ICMS. Apenas com a mudança de titularidade pode-se conceber a circulação para efeitos jurídicos capaz de ensejar o fator gerador do ICMS (grifo meu).*

*Tal entendimento ainda se mantém firme nos julgados mais recentes, como se vislumbra abaixo:*

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

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

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

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

*3. A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, in verbis: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e*

*intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;" 4. A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.*

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

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

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

*(Precedentes: REsp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996; REsp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994) 7. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a Decisão.*

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

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

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

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

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

*3. Agravo Regimental não provido.*

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

*Por fim, apenas para, mais uma vez, ilustrar o meu reiterado convencimento acerca da matéria em foco, transcrevo, a seguir, parte de recente voto de minha lavra em PAF julgado nesta 2ª CJF, do qual fui Relator e que versa sobre matéria similar:*

*"(...) Segundo a regra constitucional, para haver fato gerador do ICMS é imperioso que haja a circulação física e econômica com a transferência de titularidade, sendo o seguinte entendimento do renomado jurista, professor Roque Antônio Carrazza: "Por outro lado, o imposto em tela incide sobre operações com mercadorias (e não sobre a simples circulação de mercadorias). Só a passagem de mercadoria de uma pessoa para outra, por força da prática de um negócio jurídico, é que abre espaço à tributação por meio do ICMS." Cito, abaixo, a Súmula 166 do STJ que vem sendo utilizada para liquidar a dúvida no que tange a esta matéria tributária relativa a simples transferência física de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.*

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

*Diante do exposto, tenho como improcedente a infração 1.*

*Quanto à infração 4, depreende-se que a discussão em tela gravita sobre a pertinência da multa no valor de R\$ 2.580.079,25, equivalente a 60% do valor do imposto que não foi pago, tempestivamente, relativo ao período de abril/08 a dezembro/09, relativo ao ICMS antecipação que não foi recolhido, relativo às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.*

*Da análise dos autos, constato que é de meridiana clareza a procedência da imputação, haja vista que o recorrente, de acordo com o disposto no art. 125, II, "b", do RICMS-BA, deveria ter recolhido o ICMS antecipação tributária no momento da entrada da mercadoria no território deste Estado da Bahia.*

Ainda que não se tenha convênio ou protocolo regulando as operações interestaduais com calçados, a legislação tributária vigente enquadrou essa espécie de mercadoria no regime de substituição tributária, atribuindo ao alienante no Estado da Bahia, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido por antecipação tributária relativamente à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado.

É mister assinalar que, de acordo com o demonstrativo acostados às fls.52 a 67, o recorrente adquiriu tais produtos no Estado do Ceará, para fins de comercialização posterior, sem ter efetuado a antecipação tributária prevista quando da entrada dos mesmos no Estado da Bahia. Não existe, ao meu ver, embasamento para a tese recursal de que o recolhimento fosse realizado nas saídas das mercadorias.

Todavia, não há nos autos qualquer indício de ter havido dolo, simulação ou má-fé por parte do sujeito passivo, nem tampouco houve perda para o erário público estadual relativo ao não pagamento do ICMS devido às operações, já que o ICMS foi recolhido. Por conta disto, com fulcro no que preceitua os art. 158 do RPAF/BA e art. 915, parágrafo 4º, do RICMS/BA, acho justo reduzir o valor da referida infração para 10% do seu valor histórico, como penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória. Assim sendo, o valor histórico da infração passa a ser de R\$258.007,93 (duzentos e cinquenta e oito mil reais, sete reais e noventa e três centavos).

Por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida, afastando a infração 1 e reduzindo a infração 04 para o valor de R\$258.007,93.

#### VOTO VENCEDOR

Com todo respeito que tenho pelo nobre relator do presente processo discordo do posicionamento exposto no seu voto.

Na infração 1 é exigido ICMS pelo seu recolhimento a menos, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de abril, maio e julho a dezembro de 2008 e janeiro a dezembro de 2009. Em complemento à acusação o autuante esclareceu que as operações foram de transferências interestaduais de mercadorias, momento em que o estabelecimento utilizou base de cálculo em valor inferior ao da última aquisição da mercadoria, infringindo, assim, o artigo 56, V, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6284/97.

Primeiramente, observando não ser da competência deste Colegiado abordar questões de inconstitucionalidade, ou não, da legislação tributária vigente neste Estado, como prevê, expressamente, o art. 167, do RPAF/BA. E, acaso, sendo por este órgão julgador detectado qualquer ilegalidade da norma tributária vigente, deve proceder conforme o que dispõe o art. 168, do referido Regulamento.

Porém, diante da situação posta, faço a seguinte colocação.

A Constituição Federal reservou à legislação infraconstitucional as regras para a cobrança do ICMS (art. 155, § 2º, XII). Neste sentido determina a Lei Complementar nº 87/96 no seu art. 1º que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ICMS, seguindo as diretrizes que estabelece. A Lei nº 7.014/96, que instituiu o ICMS no Estado da Bahia seguindo o que dispõe o art. 2º, § 2º, da Lei Complementar nº 87/96, determina no seu art. 2º, § 1º, I: São irrelevantes para caracterização do fato gerador: a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo. E no seu § 2º: Considera-se mercadoria, para efeitos de aplicação da legislação do ICMS, qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive semoventes, energia elétrica, mesmo quando importado do exterior para uso ou consumo do importador ou para incorporação ao ativo permanente do estabelecimento.

E a pergunta, após esta colocação é: a operação foi “suscetível de circulação econômica”? A resposta para mim é clara e afirmativa. Houve uma transferência de mercadorias que foram internalizadas neste Estado com o fim específico de posterior comercialização. Por isto que o art. 4º, I da lei do ICMS deste Estado determina: Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, reproduzindo, fielmente, as determinações do art. 12, da Lei Complementar nº 87/96.

Assim, não houve apenas uma circulação física das mercadorias, mas, também uma circulação econômica, com o fato gerador do imposto claramente expresso na norma legal, o que não pode desaguar na aplicabilidade da Súmula nº 166, do STJ, como entendido no voto prolatado.

O nobre relator ainda afirma que pelo fato da operação ser uma transferência, não houve mudança de titularidade das mercadorias. A Lei nº 7.014/96 determina no seu art. 14, para efeito legal, que são autônomo cada estabelecimento do mesmo titular (§ 2º). Assim, ao transferir de sua matriz situada em outro Estado para a filial autuada, situada neste Estado, mercadorias para serem comercializadas, houve transferência de titularidade das mesmas, de um para outro estabelecimento comercial.

Por toda esta norma legal citada é que a empresa remetente e na operação em combate consignou o destaque do imposto nas notas fiscais, pois operação com a incidência do fato gerador do imposto, nem tampouco o

recorrente negou tal fato. Apenas discorda da norma tributária vigente, expressa no art. 56, V, "a,", do RICMS/BA por entender que a apuração do preço médio, para cálculo do valor unitário da mercadoria transferida, deve ser feita com base nos preços do seu TOTAL DOS ESTOQUES EXISTENTES E DAS AQUISIÇÕES DE TODOS OS ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA, conforme sistemática utilizada pela Reebok, e não pelo VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, conforme comando regulamentar.

Este é argumento que não pode ser tolerado. As normas tributárias por serem aplicadas a toda sociedade não podem restar à deriva das "sistemáticas ou controles" de cada empresa. Ao contrário, cabe a cada estabelecimento e/ou empresa, se adequar às obrigações impostas pelo ente tributante. Aceitar situação contrária seria aceitar, a uma, a completa falta de controle do Estado sobre suas receitas e seus contribuintes, em detrimento à sociedade constituída e, a duas, o próprio contribuinte não ter como justificar seus direitos e obrigações tributárias.

Desta maneira, como o recorrente não impugnou os valores autuados, alinho-me à Decisão de 1º Grau e mantenho em sua inteireza a infração ora em lide.

Na infração 4 foi exigida multa, uma vez que o recorrente deixou de recolher ICMS devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

Nesta infração, minha discordância ao voto do nobre relator se prende, exclusivamente, quanto a sua redução, tendo em vista não ter sido constatado dolo, simulação ou má-fé por parte do sujeito passivo, nem tampouco houve perda para o Erário Estadual relativo ao não pagamento do ICMS devido às operações, já que o ICMS foi recolhido.

Em primeiro, aqui não se estar a falar de dolo, fraude ou simulação, mas sim, da clara constatação do descumprimento de uma obrigação principal determinada pela legislação tributária, ou seja, recolher o imposto por substituição tributária.

Em segundo, e principalmente, diante das regras do regime da substituição e/ou antecipação tributária caso elas não sejam seguidas, efetivamente, existe perda ao Erário Estadual, já que a sua receita não lhe foi entregue no devido tempo e, quiçá, quando recolhida posteriormente, a base de cálculo da sua apuração não foi devidamente correta como determinada pela norma tributária. Afora que, o recorrente realizando vendas de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária lhe dando tratamento normal no seu conta corrente fiscal, repassa, inclusive, os seus créditos.

Em terceiro, existe claramente expressa na Lei nº 7.104/96 (§ 1º do art. 42), a penalidade a ser aplicada quando o fisco constatar a situação ora em combate.

Por tudo quanto exposto, não vejo como este Colegiado possa adequar à infração as determinações contidas no art. 158 do RPAF/BA e art. 915, parágrafo 4º, do RICMS/BA.

Meu voto é pelo não provimento do Recurso relativo a este item mantendo o valor da multa da Decisão recorrida, ou seja, R\$2.580.079,25.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter em sua totalidade a Decisão recorrida".

Intimado da Decisão supra, o contribuinte apresentou o Pedido de Dispensa de Multa de fls. 267 a 278, salientando, inicialmente, que efetuou o pagamento do valor principal, acrescido dos acréscimos moratórios, relativamente à infração 1. Afirma, ainda, que o pagamento do valor principal é requisito inaplicável à infração 4, pois se trata de multa isolada decorrente do descumprimento de obrigação principal.

No mérito de seu pedido de dispensa de multa, sustenta, quanto à infração 1, que estava de boa-fé quando deixou de efetuar o pagamento do imposto exigido nas operações interestaduais de transferência de mercadorias realizadas entre estabelecimentos de mesma titularidade, já que, não obstante a previsão contida na Lei Complementar nº 87/96, na Lei nº 7.014/96 e no RICMS/BA, os Tribunais pátrios, inclusive o TJBA, têm reiteradamente decidido pela não incidência do ICMS em tais operações.

Transcreve julgado oriundo do TJBA que entende respaldar a sua tese e diz que resta evidente a dúvida na interpretação da legislação e a boa-fé do contribuinte.

Com relação à infração 4, diz que a interpretação conferida pelo sujeito passivo à legislação de regência é absolutamente plausível, não tendo sido acolhida apenas em razão de um entendimento diverso da fiscalização e dos julgadores.

Aduz que, em se tratando de calçados com NCM 6401, 6402, 6403, 6404 e 6405, caso das mercadorias adquiridas pela requerente, aplica-se a regra da antecipação prevista no inciso I, do art. 352, do RICMS/Ba., pois se tratam de mercadorias sujeitas à substituição tributária nas operações internas, conforme art. 353, II, do mesmo regulamento. Contudo, o art. 355, II, do RICMS/Ba., afasta a regra da antecipação nas aquisições de outra unidade da Federação, quando a mercadoria se destinar a contribuinte substituto, o que é confirmado pelo art. 371, também do RICMS/Ba.

Sustenta que o RICMS/Ba., nos referidos artigos, definiu o contribuinte substituto das mercadorias, de forma genérica, como sendo o contribuinte alienante (art. 353) e o contribuinte adquirente (art. 371) e, dada essa generalidade, entende o sujeito passivo que será contribuinte substituto é aquele que der início à cadeia de fatos que se presume irá acontecer até a venda ao consumidor final.

Assim, o contribuinte substituto tanto poderia ser o industrial, como o importador, o atacadista ou o distribuidor.

Prossegue, afirmando que, na situação em tela, o sujeito passivo, ao adquirir calçados de outros Estados, indubitavelmente assume a condição de responsável pelo pagamento do ICMS-ST (art. 353, II), sendo que é a própria legislação baiana que afasta a regra de antecipação do pagamento do imposto na entrada das mercadorias (art. 355, II), matéria esta que não teria sido sequer enfrentada na Decisão recorrida.

Questiona: Se o contribuinte alienante de calçados no Estado da Bahia é substituto tributário (art. 353, II) - a requerente se enquadra nesta hipótese - e se a mercadoria oriunda de outro Estado for destinada a substituto tributário, não comporta a antecipação do ICMS (art. 355, II), o que levou ao afastamento da aplicação destas regras e manteve exigível a antecipação do ICMS no presente caso?

Assevera que, no seu entendimento, a ausência de qualquer consideração a respeito dos fatos acima é suficiente para demonstrar, no mínimo, a razoável dúvida na interpretação, capaz de sustentar o seu pleito, pois fica demonstrado que a tese defendida guarda muitos bons fundamentos para demonstrar que o sujeito passivo tinha fortes razões para ter agido de modo diferente daquele exigido pelo Fisco baiano.

Reafirma a sua boa-fé e conclui, pugnando pelo acolhimento do pleito de dispensa de multa quanto às infrações 1 e 4, com fundamento no art. 159, II, do RPAF/Ba.

A PGE/PROFIS, por intermédio do Parecer de fls. 315/316, manifestou-se pelo indeferimento do pedido formulado, sob os seguintes argumentos: a) o fato de a matéria estar sendo alvo de discussão judicial não conduz à razoável e justificada dúvida de interpretação da legislação, até mesmo porque não demonstrado ter havido Decisão judicial em relação à autuada (infração 1); b) com relação à infração 4, é clara a regra de antecipação tributária para os produtos comercializados pelo autuado, tendo a Decisão de segundo grau esclarecido os fundamentos da autuação; c) trata-se de empresa de porte considerável, com toda estrutura administrativa, jurídica e contábil para assessoramento.

Na assentada de julgamento, o Procurador José Augusto Martins Júnior manifestou-se no sentido de rejeitar o pleito quanto à infração 1 e, quanto à infração 4, asseverou que existe dúvida relativa à interpretação das normas que regem a matéria, cabendo ao Conselho decidir se referida dúvida é ou não razoável, o que não se insere na competência da PGE/PROFIS de *custus legis*.

## VOTO

Como cediço, o pedido de dispensa de multa de obrigação tributária principal, ao apelo da equidade, deve atender aos dois requisitos cumulativos previstos no §2º, do art. 159, do RPAF/99, quais sejam: a) apresentação dentro do prazo de 30 (trinta) dias após a intimação do Auto de Infração, da Notificação Fiscal ou da Decisão do órgão julgador; e b) anexação da comprovação do pagamento do principal e seus acréscimos.

No caso em apreço, o sujeito passivo observou o trintídio regulamentar e apresentou o comprovante de pagamento da infração 1 (fls. 307), argumentando que, quanto à infração 4, a exigência é inaplicável. A alegação do contribuinte é procedente, pois, de fato, em que pese a infração 4 trate da falta de cumprimento oportuno de obrigação principal (não pagamento da antecipação tributária no momento da entrada), o imposto devido já foi integralmente debitado em sua conta-corrente fiscal, o que foi reconhecido expressamente pelo autuante e, aliás, é pressuposto da multa imposta.

Assim, tendo sido observados os requisitos de admissibilidade, conheço do pedido de dispensa de multa dirigido a esta Câmara Superior.

Adentrando ao mérito do pleito, verifica-se que duas são as infrações nele tratadas, a saber: a Infração 1, que se refere ao recolhimento a menos do ICMS, em transferências interestaduais de mercadorias, por ter o sujeito passivo utilizado base de cálculo em valor inferior ao da última aquisição da mercadoria, infringindo o artigo 56, V, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6284/97; e a Infração 4, que acusa a falta de recolhimento do ICMS substituição Tributária na modalidade antecipação, sobre aquisição de calçados, constando da autuação que a saída posterior dessas mercadorias foi regularmente tributada. Nesta última infração, foi aplicada a multa percentual equivalente a 60% do valor do imposto que não foi pago tempestivamente, conforme art. 42, II, "d", e §1º, da Lei nº 7.014/96.

Com relação à infração 1, entendo que o pleito do contribuinte não pode ser acatado, pois a irregularidade que ensejou descumprimento de obrigação principal reside na base de cálculo que foi utilizada para a operação de transferência, normalmente tributada pelo próprio sujeito passivo. Assim, a alegada dúvida acerca da incidência do ICMS nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, tendo em vista o entendimento jurisprudencial já consolidado no âmbito dos nossos Tribunais, não determinou o descumprimento da obrigação principal, como alega.

Veja-se que, segundo o §1º, I, do art. 159, do RPAF/99, o que justifica a dispensa da sanção é o fato de o sujeito passivo ter agido de boa-fé, diante de razoável e justificada dúvida de interpretação. Logo, se dúvidas houvesse acerca da incidência do ICMS nas operações de transferência tratadas na infração 1, teria o contribuinte dois comportamentos possíveis: tributar ou não tributar a operação. O contribuinte, contudo, demonstrou não ter dúvidas quanto a esse fato, tanto que fez o destaque do imposto em suas notas fiscais, possibilitando, com isso, a utilização dos créditos pelos destinatários dos produtos. A dúvida - se houve - residiu na base de cálculo do imposto, acerca da qual o contribuinte, neste pedido, não formulou qualquer argumento.

Indefiro, portanto, o pedido, quanto à infração 1.

Com relação à infração 4, observe-se que a acusação encontra-se embasada nos arts. 352, II, 355 e 371, do RICMS/97, que gizam:

*"Art. 352. Ocorre a antecipação do lançamento e do pagamento do ICMS sempre que for exigido o recolhimento do imposto em função da realização de determinada operação ou prestação subsequentes expressamente previstos pela legislação, e compreende:*

*(...)*

*II - a antecipação tributária propriamente dita, em que a lei determina que o próprio contribuinte ou o responsável antecipe o pagamento do imposto".*

*"Art. 355. Não se fará a retenção ou antecipação do imposto nas operações internas, nas aquisições de outra unidade da Federação ou do exterior e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, quando a mercadoria se destinar:*

*(...)*

*II - a outro contribuinte ao qual a legislação atribua a condição de responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto nas operações internas subsequentes;*

*(...)".*

*"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".*

Dúvidas não há de que os calçados adquiridos pelo requerente estão inseridos no rol de produtos submetidos à substituição tributária. A questão posta em discussão é se é razoável interpretar-se os dispositivos transcritos no sentido de que o sujeito passivo não estava obrigado a fazer o pagamento do imposto antecipadamente.

E, no particular, vejo que tem razão o requerente. É que o art. 355, II, do RICMS/97, afastava a antecipação do imposto nas operações internas, nas aquisições de outra unidade da Federação ou do exterior e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, quando a mercadoria se destinasse a outro contribuinte ao qual a legislação atribuía a condição de responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto nas operações internas subsequentes.

O requerente, segundo dispõe o art. 353, II, item 32, do RICMS/97, é sujeito passivo por substituição da mercadoria calçado, conforme abaixo transscrito, o que leva à conclusão lógica de que estava dispensado o recolhimento antecipado do imposto:

*"Art. 353. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado:*

(...)

*II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias abaixo relacionadas, exceto na hipótese de já tê-las recebido com o imposto antecipado:*

(...)

*32 - calçados - NCM 6401, 6402, 6403, 6404 e 6405".*

Além disso, o *caput* do art. 353, acima reproduzido, é claro ao dispor que a retenção do imposto para fins de antecipação somente incide para as saídas internas subsequentes, sendo que, no caso do requerente, a maior parte de suas operações de venda são interestaduais, o que foi confirmado pelo autuante, em sua informação fiscal, *in verbis*:

*"Não resta a menor dúvida de que o contribuinte, na condição de estabelecimento comercial atacadista - confirmada pelos defēndentes às fls. 78 -, enquadra-se como contribuinte substituído, de que trata o inciso II do art. 352, combinado com o artigo 371 do citado RICMS.*

*Em sendo assim, não há como negar-se a obrigatoriedade de recolhimento do ICMS por antecipação pelo próprio contribuinte nas entradas de mercadorias enquadradas na substituição tributária, procedentes de outras unidades da Federação, relativamente a suas operações próprias e operações internas subsequentes. Esta é a situação que se apresenta na totalidade das empresas comerciais atacadistas estabelecidas no Estado da Bahia. Suas operações de vendas, geralmente, destinam-se a operações internas, ocorrendo pequena participação de operações interestaduais.*

*Segundo alegação dos senhores defēndentes, no caso particular da REEBOK, ocorre o inverso, ou seja, apenas cerca de 5% destinam-se a operações internas e, consequentemente, cerca de 95% a operações interestaduais. Talvez por isso a empresa considerou-se no direito de converter sua condição de contribuinte substituído em contribuinte substituto.*

*A princípio até podem Parecer justas suas alegações, eis que, efetivamente, para essas mercadorias comercializadas com destino a outras unidades da Federação, inexiste operação interna subsequente.*

*Entretanto, não há como prever-se na entrada, que as mercadorias adquiridas serão destinadas a operações subsequentes internas ou interestaduais. Logo, prevalece o disposto no artigo 371 do RICMS, não se aplicando ao caso as ressalvas do artigo 355. Para solucionar o problema do imposto cujo recolhimento mais tarde se revelaria indevido, caso de operações interestaduais, o Regulamento oferece opções previstas no §3º do artigo 359" (informação fiscal, fls. 149/150).*

Como se vê, o próprio autuante reconhece a plausibilidade do entendimento esposado pelo requerente, deixando, contudo, de acatá-lo sob a alegação de que, no momento da aquisição, não há como saber qual será a destinação da mercadoria adquirida para comercialização. Ora, a prevalecer o entendimento manifestado pelo autuante, a norma regulamentar perderá aplicabilidade, já que jamais, aos contribuintes ou à fiscalização, será possível saber, com absoluta certeza, qual será a destinação da mercadoria adquirida.

Por fim, há, ainda, um outro fundamento jurídico que igualmente impõe a dispensa da multa aplicada na infração 4. Como visto anteriormente, esta infração tem como pressuposto o efetivo recolhimento do imposto devido no momento da posterior saída das mercadorias, tendo sido tal fato (tributação na saída) confirmado pelo autuante. É de se concluir, portanto, que o ilícito do contribuinte resumiu-se à data em que o imposto deveria ter sido recolhido, já que, mesmo posteriormente, o imposto foi pago de modo espontâneo.

Ora, o art. 138, do CTN, dispõe que a responsabilidade por infração à legislação tributária é excluída pela denúncia espontânea, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Nesse contexto, a multa aplicada é totalmente descabida, já que o imposto devido pelo sujeito passivo foi recolhido espontaneamente, antes de iniciado o procedimento fiscalizatório. Assim, seja pela plausibilidade da dúvida na interpretação da legislação de regência, seja pelo efetivo recolhimento do imposto antes de iniciada a ação fiscal, revela-se imperiosa a dispensa da multa aplicada na infração 4.

Ante o exposto, voto pelo deferimento parcial do pedido formulado, para dispensar a multa aplicada na infração 4, mantendo íntegra a penalidade da infração 1.

#### **VOTO DIVERGENTE (Infração 1)**

Em que pese o entendimento esposado pela maioria dessa Câmara Superior e do n. Conselheiro Relator, peço vênia para discordar do seu julgamento em relação à infração 1.

Apreendo firmemente que existe ainda um grande debate jurídico entre a possibilidade ou não de incidência de ICMS sobre operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, seja ela ocorrida em âmbito interno ou interestadual. Aliás, a 2ª CJF tem se posicionado, por meio dos seus Conselheiros representantes das Classes Empresariais, em especial o Conselheiro Carlos Henrique Jorge Gantois, no sentido de acolher a tese da não incidência do ICMS nas transferências entre o mesmo titular. Não por menos, o voto vencido do Acórdão trazido à baila neste pedido de dispensa é da lavra do n. Conselheiro.

Para mim, é de clareza solar que a regra matriz de incidência do ICMS, insculpida no art. 155, II da Constituição Federal, prevê a necessidade de uma operação de “mercancia”, que implique impreterivelmente na transferência jurídica da mercadoria, para que haja o fato gerador deste imposto.

No caso da transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, certamente não temos o requisito fundamental que é a alteração da propriedade do bem, mas tão-somente a mudança da titularidade da posse direta sobre a coisa. Sem a mudança de titularidade, feita através de um negócio jurídico, cuja contraprestação é geralmente o pagamento de certo valor em dinheiro, não temos a mensuração da capacidade contributiva do sujeito passivo, fato de fundamental relevância, ao mesmo constitucional, para a incidência do ICMS.

Ora, se não existe incidência de imposto sobre a transferência física da mercadoria, como pode haver certeza sobre a base de cálculo dessa operação?

Derivado exatamente deste razão, é que nasce a dúvida plausível e razoável do contribuinte quanto a interpretação a ser seguida. Devemos lembrar que existe uma Súmula do STJ, até aqui vigente e não revogada, que entende não ser cabível a cobrança de ICMS nestas circunstâncias.

Por sua vez, não devemos afastar a inteligência da Súmula 166 devido ao destaque do imposto nas notas fiscais para futura utilizações dos créditos pelos destinatários do produtos, que no caso, é a própria empresa. É de notória sabença, que na praxe comercial, o empresário faz o cômputo do ICMS nas operações de transferência. A opção pela apuração do imposto, lançando-o a débito no estabelecimento de origem e apurando o crédito no estabelecimento de destino, nada mais é do que a tentativa de se evitar desconfortos com os Fiscos Estaduais, que não hesitam em exigir o imposto em quaisquer situações de transferências, mesmo elas estando fora de incidência do ICMS. Também temos por certo que a finalidade da imposição do ICMS nas transferências se dá por questões políticas e financeiras. Os legisladores federais e, principalmente, os legisladores estaduais, visam, precípuamente, afastar uma guerra fiscal, aumentar a arrecadação do 'seu' ente tributante e dirimir distorções fiscais.

Entretanto, no meio dessa infundável guerra de interesses e complicações políticas, fica o principal ator dessa verdadeira novela tributária, o contribuinte, a mercê de inúmeras regras e entendimentos jurisprudenciais discrepantes. Essa incerteza afasta investimentos, reduz a competitividade, a oferta de emprego e não possibilita que os agentes econômicos do País desenvolvam plenamente a capacidade produtiva que move nossa economia.

Já se comentou à exaustão mas é sempre bom relembrar que o nosso carnaval tributário de leis atrapalha o desenvolvimento das atividades econômicas. Como Representante das Classes Empresariais, tenho o dever de dizer que nossas leis mais emperram o desenvolvimento de nossas atividades do que ajudam no crescimento econômico do País.

Pois, bem. Temos de um lado os mandamentos constitucionais sobre o ICMS e uma Súmula do STJ que embasam a tese da não incidência. Do outro, existem normas de uma Lei Complementar e vários regramentos estaduais no sentido da incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimento de um mesmo titular. Não tenho dúvida que, dentro da hermenêutica tradicional, os mandamentos constitucionais deveriam ser respeitados e observados de maneira incondicional. Contudo, a própria Lei Complementar encarregada para dirimir as possíveis controvérsias políticas da Federação, colocou afirmações contrárias aos dispostos constitucionais aplicáveis.

Vejo que o caso trazido aos autos nada mais é um reflexo dessa situação.

Dentro do enfoque estatal, sei que a incidência do ICMS sobre a transferência visa não só reprimir uma guerra fiscal, como também a manipulação do crédito pelos contribuintes. Entendo também que não há impacto financeiro algum quando estivermos diante de uma transferência dentro do próprio Estado. Entretanto, quando a modalidade for interestadual, poderá haver redução de receita e vários reflexos fiscais nos Estados produtores e compradores da mercadoria.

Contudo, vejo que o presente pedido de dispensa de multa, em nome da equidade, é uma medida de justiça fiscal que deve ser concedida ao Contribuinte de plano.

Pelo exposto, voto pelo deferimento do pedido formulado, para dispensar a multa aplicada na infração 1.

#### **VOTO DIVERGENTE I - Infração 4 (Redução para o percentual de 20%)**

Em que pese a excelente fundamentação do i. Relator quanto à dispensa de multa relativa à infração 4, discordo do posicionamento externado em seu voto, conforme passo a expor.

Esta imputação trata de aplicação de multa equivalente a 60% do valor do imposto que não foi pago tempestivamente. De acordo com a descrição, o sujeito passivo, na condição de estabelecimento comercial atacadista, adquiriu calçados em operações interestaduais, deixou de

promover o pagamento do ICMS por antecipação no momento da entrada das mercadorias e tributou normalmente as operações subsequentes.

Quanto ao questionamento de que o requerente não estaria obrigado a promover o pagamento do ICMS por antecipação, relativo às compras em outros estados de calçados, observo que, conforme exposto no Voto acima, o art. 353, II, item 32 do RICMS/97 lhe atribui responsabilidade pelo lançamento e recolhimento, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto concernente às operações de saídas internas que efetuar, exceto se já tiver recebido com o tributo antecipado (Convênio ou Protocolos ICMS).

Já o **art. 371** do citado Regulamento estabelece, nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (não havendo convênio ou protocolo atinente ao ICMS-ST), que o pagamento 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.

Por sua vez, o art. 355, II do mesmo RICMS, prevê que não se fará a retenção ou a antecipação nas operações internas ou nas aquisições de outra unidade da Federação, quando a mercadoria se destinar “*a outro contribuinte ao qual a legislação atribua a condição de responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto nas operações internas subsequentes*”.

Pelo exposto, estando o produto calçado inserido no rol daqueles enquadrados no regime de substituição tributária nas operações internas, algumas das hipóteses encartáveis na legislação acima mencionada seriam:

- a) Estabelecimento **industrial** instalado neste estado - teria que fazer a **retenção** nas operações de vendas internas (art. 355, III).
- b) Estabelecimento **comercial** instalado neste Estado, ao adquirir mercadorias de estabelecimento industrial instalado também neste Estado - já receberia com o **imposto retido**; da mesma forma, se adquirisse o produto em **outro estado**, quando regulada por **Convênio ou Protocolo** ICMS, que não é o caso da situação presente.

No caso em análise, o sujeito passivo, exercendo a atividade de **comercial atacadista**, no momento em que adquiriu calçados em outros estados, estava obrigado a promover o recolhimento do ICMS-ST por antecipação (arts. 352, II e 371 do RICMS/97), a menos que já os tivesse recebido com o imposto retido (Convênio ou Protocolo).

Por uma questão lógica, a exceção prevista no art. 371, que remete para o art. 355, por exclusão, não se aplica aos casos de destinação para filial atacadista; estabelecimento industrial; prestação de serviço; uso ou ativo; com isenção ou não indidênciam e consumidor final.

Quanto à interpretação dada pelo i. Relator, de que o art. 355, II, do RICMS/97 afasta a antecipação do imposto nas operações de aquisições em outra unidade da Federação, quando a mercadoria se destinar a contribuinte ao qual a legislação atribua a condição de responsável pelo pagamento por sujeição passiva por substituição, entendo que tal situação só se aplicaria se o autuado **industrializasse o calçado**, circunstância na qual deveria fazer a **retenção** (art. 353, II); ou como **filial atacadista**, em relação ao recebimento das mercadorias por transferência de indústria localizada em outra unidade da Federação (art. 355, I).

Se fosse o caso de o requerente possuir uma dúvida efetiva e concreta quanto à forma de proceder diante da legislação do ICMS-ST, poderia ter efetuado uma consulta à Administração Tributária, ou mesmo solicitado a instituição de um regime especial, no sentido de adequá-lo à sua operacionalidade. Agindo como agiu, assumiu o risco e a responsabilidade pelas consequências decorrentes.

Relativamente ao art. 138 do CTN, entendo ser equivocada a aplicação ao caso em tela, pois, com a devida vênia, carece de fundamento a assertiva de que “*a multa aplicada é totalmente descabida, já que o imposto devido pelo sujeito passivo foi recolhido espontaneamente, antes de iniciado o procedimento fiscalizatório*”.

“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”.

É importante ressaltar que não ocorreu denúncia espontânea acompanhada do respectivo pagamento, visto que não observados os procedimentos previstos nos arts. 95 a 99 do Decreto nº 7.629/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia - RPAF/99), especificamente destinados a tal instituto.

Verificou-se, isto sim, em razão da própria dinâmica comercial e contábil do estabelecimento, o lançamento a débito do imposto nas operações subsequentes, e não o recolhimento propriamente dito, exigido nos dispositivos supra.

No caso concreto, conforme apreciado anteriormente, o contribuinte inscrito como comercial atacadista estava obrigado a apurar o ICMS-ST relativo às operações de aquisições de calçados em outros estados (mediante adição da margem de valor agregado, aplicação da alíquota interna e dedução de crédito fiscal), bem como a recolher no prazo previsto na legislação (art. 125 do RICMS/97), encerrando a tributação nas operações internas subsequentes.

Entretanto, conforme admitido pelo contribuinte, não foi feito o pagamento do ICMS-ST como determina a legislação do ICMS, o que implicou certamente na utilização indevida do crédito fiscal e na tributação das operações subsequentes.

O fato em comento se enquadra perfeitamente na previsão da multa contida no art. 42, II, “d” c/c o seu § 1º, da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrito:

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares;*  
*(...)*

*§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II.*

Pelo exposto, a infração cometida foi a falta de recolhimento de ICMS devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativo às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, e não pode ser confundida com a exclusão de responsabilidade por denúncia espontânea da infração, prevista no art. 138 do CTN, que, repito, não houve.

A infração à legislação tributária se deu no momento em que o sujeito passivo efetuou as compras interestaduais e não apurou nem recolheu o ICMS-ST como determina a legislação. Por sua vez, o lançamento foi feito mediante processo fiscalizatório, identificando fatos caracterizadores do descumprimento das normas tributárias. Não há, portanto, como caracterizar o procedimento adotado pelo contribuinte, conflitante com a legislação do ICMS, como a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, mesmo porque o parágrafo único do mesmo dispositivo legal prevê que “*Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração*”.

Ressalte-se, ainda, que a previsão legal de dispensar a exigência do ICMS e aplicar a multa de 60% por descumprimento de obrigação principal ao estabelecimento sujeito ao regime normal que deixar de recolher o imposto por antecipação, mas que, comprovadamente, recolher na

operação de saída posterior (art. 42, II, “d” c/c o seu § 1º da Lei nº 7.014/96), tem como finalidade obrigar as empresas a promoverem o pagamento por antecipação, como determina a legislação de regência.

A equivocada argumentação de que o descumprimento da legislação, com a falta de antecipação e pagamento do ICMS como determina a legislação, e tributação de operações subsequentes, configura ato de denúncia espontânea, excludente de infrações tributárias, fulmina o ordenamento jurídico tributário e torna letra morta a penalidade prevista em Lei (art. 42, § 1º, Lei nº 7.014/96).

A prevalecer tal equívoco (de que esse ato infracional resulta em exclusão de responsabilidade “*pela denúncia espontânea da infração*” prevista no art. 138 do CTN), aos contribuintes seria ofertada a indevida opção de cumprir a legislação, recolhendo o ICMS-ST, ou de não cumprir e não recolher o imposto antecipadamente, tributando as operações subsequentes.

Por fim, nesta situação específica, ponderando os fatos e argumentos carreados ao processo, inclusive a informação prestada pelo autuante, de que cerca de 95% das aquisições interestaduais dos calçados, que serviram de base para a apuração da multa, se revertem em saídas interestaduais, o que implica em não encerramento da tributação por antecipação; o valor elevado da penalidade (R\$ 2.580.079,25); e a razoável justificação da dúvida na interpretação da legislação pelo sujeito passivo, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, no tocante à infração 4, para redução da multa a 20% do valor aplicado (R\$2.580.079,25), o que resulta no montante devido de R\$516.015,85.

#### **VOTO DIVERGENTE II - Infração 4 (Indeferimento do pedido de redução)**

Em que pese o voto do ilustre Conselheiro Relator, discordo do mesmo, ainda que parcialmente, com base na argumentação a seguir exposta.

As infrações constantes no lançamento e ora julgadas são as de número 1 e 4. Quanto à infração 1, acompanho sem qualquer restrição o entendimento do nobre Relator. Todavia em relação à infração 4, não posso adotar o mesmo entendimento. Ela diz respeito a cobrança de multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

Consta da descrição da infração, que “*considerando a condição do estabelecimento – comercial atacadista – e tendo em vista que as mercadorias (calçados) foram adquiridas de terceiros, a responsabilidade tributária de antecipar o pagamento do imposto recai sobre o contribuinte substituído, em que se enquadra o fiscalizado, na forma dos artigos 352, II, 355; e 371, do RICMS/97, conforme discriminado demonstrativo anexo*”.

Tal demonstrativo se encontra às fls. 52 a 67, no qual são discriminadas as datas de emissão dos documentos fiscais, o CNPJ dos destinatários, as unidades da federação dos mesmos, os números da notas fiscais, CFOP, descrição das mercadorias, unidade, quantidades, valor dos produtos, alíquota, MVA, o imposto a antecipar, e a multa de 60% correspondente.

O sujeito passivo não obteve sucesso em reverter tal autuação, tanto na 1ª, como na 2ª instância (Acórdãos JJF 0383-01/10 e CJF 0055-12/12), o que o fez apelar para esta Câmara Superior, no intuito de solicitar dispensa da multa imposta.

Inicialmente, entendo necessário colocar que a multa é a essência da autuação. Nela, não se está cobrando qualquer valor a título de imposto.

Antes de qualquer outro comentário, gostaria de fazer breve apreciação acerca do instituto da substituição tributária. Ela encontra a sua previsão legal na Constituição Federal, artigo 150, § 7º, a qual foi acrescentada pela reforma tributária empreendida pela Emenda Constitucional 03 de

1993, assim dispondo o texto da Cata Magna "A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição".

Por tal figura, a norma tributária, de caráter especial em relação à regra matriz de incidência, transfere a obrigação fiscal do sujeito que pratica o fato gerador para outra pessoa. Tal fenômeno é autorizado pelo Código Tributário Nacional, no seu artigo 128, quando determina que: "...a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação".

Mister observar-se que a norma prevista no CTN é dirigida ao legislador e impõe certas exigências para a implementação da responsabilidade tributária por substituição. Assim, o responsável ou substituto tributário, que não participará do fato gerador, deve, ao menos, com este, guardar certo vínculo, ou seja, o substituto tributário não pode ser alguém totalmente alheio ao fato jurídico desencadeador da obrigação tributária. E tal fato não poderia ser diferente. No caso presente, a empresa autuada efetuou vendas de produtos elencados em Protocolo interestadual que previa a aplicação de tal instituto, sem que o imposto fosse retido e recolhido em tais operações, conforme, inclusive, nominado, nota a nota pela autuante.

Ricardo Lobo Torres assim define a substituição tributária "para frente" (Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário. Volume IV. Rio de Janeiro, São Paulo e Recife, Ed. Renovar, 2007, páginas 282/3): "ocorre quando uma terceira pessoa, geralmente o industrial, se responsabiliza pelo pagamento do tributo pelo comerciante ou varejista, que revende a mercadoria por ele produzida".

Inicialmente, gostaria de esclarecer que, contrariamente ao afirmado no voto do Relator, inexistiu por parte da empresa qualquer denúncia espontânea, entendida como tal, nos termos do artigo 95 do RPAF/99, o qual determina que no caso de o contribuinte, antes do início de qualquer procedimento fiscal, procurar espontaneamente a repartição fazendária de sua circunscrição para comunicar irregularidade ou recolher tributo não pago na época própria, sequer do artigo 138 do CTN, o qual determina que a responsabilidade por infração à legislação tributária é excluída pela denúncia espontânea, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração, diante do fato de que a infração, por si só, não se refere a tributo devido, o qual já foi recolhido quando da emissão das notas fiscais

Isso por que a denúncia espontânea, nada mais é do que a confissão por parte do contribuinte, frente à administração pública fiscal, de que cometeu infração tributária, seja principal ou acessória, com o intuito de livrar-se da responsabilidade por tal transgressão, sendo a sua tempestividade um dos seus pressupostos básicos..

Para Aliomar Baleeiro, (Direito Tributário Brasileiro. 11ª edição, Rio de Janeiro, 2001) "a denúncia espontânea ocorre concomitantemente com a confissão e desistência do proveito da infração, podendo-se comparar ao instituto penal do arrependimento eficaz. Entretanto a condição espontaneamente vem bem esclarecida no sentido de ser somente aquela oferecida antes do início de qualquer procedimento administrativo referente à infração".

Já no âmbito do Poder Judiciário, o Superior tribunal de Justiça (STJ), manifesta-se a respeito de tal instituto, da seguinte forma:

"A denúncia espontânea não beneficia o contribuinte que, após lançamento de qualquer espécie, já constituído, não efetua o pagamento do imposto devido no vencimento fixado pela lei. Tal benefício só se caracteriza quando o contribuinte leva ao conhecimento do Fisco a existência de fato gerador que ocorreu, porém, sem terem sido apurados os seus elementos quantitativos (base de cálculo, alíquotas e total do tributo devido) por qualquer tipo de lançamento, ou seja, o beneplácito há de favorecer a quem leva ao Fisco ciência de situação que, caso permanecesse desconhecida, provocaria o não pagamento do tributo devido" (1ª Turma, REsp nº 450.128/SP, julgada em 01 de outubro de 2002, publicada no DJU de 04 de novembro de 2002).

Frente a tais considerações, entendo que não há que se falar no caso em análise, de existência de denúncia espontânea.

Quanto à infração apurada, observo que a Recorrente é empresa localizada no Estado da Bahia, devidamente inscrita no cadastro de contribuintes, e que adquire mercadorias (calçados) em operações interestaduais.

Por outro lado, pacífico é o entendimento de que o produto “calçado” está sujeito a substituição tributária interna no Estado da Bahia, consoante determinação regulamentar, devendo sujeitar-se a tal sistemática os produtos com NCM 6401, 6402, 6403, 6404 e 6405, conforme previsto no art. 8º, inciso II, da Lei nº. 7.014/96, alterada pela Lei nº. 8.534/02, a qual acrescentou o item 41 ao Anexo I da referida Lei nº. 7.014/96, com início de vigência em 01 de março de 2003, através do Decreto nº. 8.413/02.

Registre-se, por pertinente, a condição do estabelecimento recorrente, (comercial atacadista) e o fato de que as mercadorias (calçados) foram adquiridas de terceiros. Logo, no caso concreto a responsabilidade tributária de antecipar o pagamento do imposto recai sobre o contribuinte substituído, na forma dos artigos 352, inciso II, 355 e 371, do RICMS/97.

*“Art. 352. Ocorre a antecipação do lançamento e do pagamento do ICMS sempre que for exigido o recolhimento do imposto em função da realização de determinada operação ou prestação subsequentes expressamente previstos pela legislação, e comprehende:*

(...)

*II - a antecipação tributária propriamente dita, em que a lei determina que o próprio contribuinte ou o responsável antecipe o pagamento do imposto”.*

A redação do artigo 355 do dispositivo regulamentar assim previa:

*“Não se fará a retenção ou antecipação do imposto nas operações internas, nas aquisições de outra unidade da Federação ou do exterior e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, 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, observado o disposto no § 2º do artigo seguinte;*

*II - a outro contribuinte ao qual a legislação atribua a condição de responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto nas operações internas subsequentes;”*

Por seu turno, assim previa o artigo 371 da norma regulamentar:

*“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”*

Também é inegável que a recorrente não atendeu o quanto disposto de tais artigos do RICMS/97, vez que não efetuou a substituição tributária dos calçados que recebeu em operações de aquisições interestaduais. Assim, as normas acima mencionadas são extremamente claras e precisas nos seus comandos, ao contrário do aventado pela Recorrente, não necessitando maiores esclarecimentos, diante, inclusive, de sua condição de estabelecimento atacadista.

A Recorrente argumenta a seu favor que assim procedeu, por não saber como proceder em suas operações. Havendo dúvida a respeito da interpretação da legislação estadual, a qual apenas ocorreu em relação aos seus deveres, vez que quanto a seus direitos inexistiu, diante dos benefícios fiscais adquiridos pela mesma, poderia a Recorrente, empresa de porte, inclusive com uma multinacional no rol de acionistas, e seguramente muito bem assessorada em todos os campos, inclusive o tributário, ter formulado consulta, a fim de ver dissipada qualquer

interpretação errônea ou equivocada da legislação tributária estadual, nos termos do artigo 55 do RPAF/99, o qual determina que “é assegurado ao sujeito passivo ou entidade representativa de classe de contribuintes ou responsáveis o direito de formular consulta sobre a interpretação e aplicação da legislação tributária, em relação a fato determinado e de seu interesse”

No entender de Hugo de Brito Machado “...o processo de consulta tem por fim ensejar ao contribuinte oportunidade para eliminar dúvidas que tenha na interpretação da legislação tributária. A consulta pode ser feita diante de um caso concreto, já consumado, como diante de uma simples hipótese formulada pelo contribuinte.” (Curso de Direito Tributário, 28ª edição, 2007, Editora Malheiros, pág. 472).

A possibilidade de formular consulta junto à administração tributária é uma das muitas manifestações do direito de petição. A consulta administrativo-tributária permite ao contribuinte obter orientação segura a respeito da interpretação e da aplicação da legislação tributária e a um caso concreto que envolve sua atividade, permitindo que ampare sua conduta em entendimento vinculante para os órgãos fazendários. A consulta tributária permite ao contribuinte conhecer, com antecedência, a interpretação oficial e autorizada sobre a incidência da norma tributária e, assim, planejar a vida fiscal, prevenir conflitos e evitar a aplicação de penalidades, ou seja, é indicativo de lisura do contribuinte, pois se caracteriza como ação de quem quer agir de conformidade com o direito.

Feita a consulta, o consultante tem o direito de obter uma resposta escrita e fundamentada, pois a sua resposta constitui um ato administrativo que deve preencher todos os requisitos de validade próprios dos atos administrativos em geral.

Importante ressaltar que a resposta à consulta, certa ou errada, vincula a administração até que seja alterada. Deste modo, emitida a interpretação da Administração Pública, deve ser seguida por seus agentes até que o ato administrativo que a contém seja anulado ou tenha perdido o objeto em face de modificação da lei ou de situações de fato. A Administração Pública não pode negar validade a procedimento do contribuinte que esteja em conformidade com a orientação recebida em processo de consulta. E não só. Vincula, de igual forma, o consultante.

Certo é que o processo administrativo de consulta produz pelo menos dois efeitos, quais sejam a suspensão do curso do prazo para pagamento do imposto, em relação à situação que está sendo discutida, e o impedimento, até o término do prazo fixado na resposta, para o início de qualquer procedimento fiscal destinado à apuração de infrações relacionadas com a matéria consultada.

A base legal da consulta tributária encontra-se no Código Tributário Nacional, o qual contém previsão da consulta em seu art. 161:

“Art. 161.

...  
§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito”. (grifo do relator)

Na legislação estadual, o artigo 62 do RPAF/99 preceitua, em relação à consulta que:

“A consulta eficaz produz os seguintes efeitos, exclusivamente em relação à matéria consultada:

**I** - suspende o curso do prazo de recolhimento dos tributos não vencidos à data em que for formulada;

**II** - adquire o caráter de denúncia espontânea em relação a débito vencido até a data da formulação da consulta pelo sujeito passivo, não cabendo acréscimos moratórios a partir desta data, desde que, no prazo de 20 (vinte) dias da data da intimação da solução, o sujeito passivo adote as demais providências previstas nos arts. 95 a 99”;

Já o artigo 65 do mesmo dispositivo regulamentar, determina que a observância, pelo consultante, da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime o contribuinte de qualquer penalidade e exonera-o do pagamento do tributo, que se considera não devido no período.

Observe-se que a apresentação de consulta pelo contribuinte ou responsável, traz como consequências a suspensão do curso do prazo para pagamento do imposto, em relação à situação sobre a qual for pedida a interpretação da legislação aplicável, bem como impedirá, até o término do prazo fixado na resposta, o início de qualquer procedimento fiscal destinado à apuração de infrações relacionadas com a matéria consultada.

Já os efeitos da consulta, se resumem à hipótese de, se o imposto for considerado devido, a atualização monetária será devida em qualquer hipótese, bem como, em relação aos acréscimos legais, se a consulta for formulada no prazo previsto para o recolhimento normal do imposto e se o interessado adotar o entendimento contido na resposta no prazo que lhe for assinalado, não haverá incidência de multa de mora e juros moratórios.

Por seu turno, se a consulta for formulada no prazo previsto para o recolhimento normal do imposto e se o interessado não adotar o entendimento contido na resposta no prazo que lhe for assinalado, a multa de mora e os juros moratórios incidirão a partir do vencimento do prazo fixado na resposta, ao passo que se a consulta for formulada fora do prazo previsto para o recolhimento normal do imposto e se o interessado adotar o entendimento contido na resposta no prazo que lhe for assinalado, a multa de mora e os juros moratórios incidirão até a data da formulação da consulta.

No caso da consulta ser formulada fora do prazo previsto para o recolhimento normal do imposto e se o interessado não adotar o entendimento contido na resposta no prazo que lhe for assinalado, a multa de mora e os juros moratórios incidirão, sem qualquer suspensão ou interrupção, a partir do vencimento do prazo para o pagamento normal do imposto fixado na legislação.

Impende lembrar que o resultado de cada consulta, sendo específico o seu objeto, apenas atinge ao consulente de forma direta, vez que, como é sabido, o entendimento manifestado pela Fazenda em um processo de consulta jurídico-tributária vincula não só o contribuinte como a própria Fazenda. Ou seja, não poderá o órgão competente para proferir decisão, entender pela inaplicabilidade de determinada hipótese e posteriormente modificar seu entendimento e autuar o contribuinte, impondo-lhe as sanções cabíveis.

Neste sentido, assim dispõe o parágrafo único do artigo 100 do CTN que a observância às decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa, exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. E vice-versa.

Ainda no entender de Hugo de Brito Machado, “*a resposta a uma consulta não é simples manifestação de um ponto de vista pela autoridade fiscal. Se contrária ao contribuinte, tem o efeito de obrigá-lo a assumir o entendimento nela contido, sob pena de sofrer penalidade cabível, ensejando, por isto a impetração de mandado de segurança contra a autoridade ou órgão por ela responsável, se favorável ao contribuinte vincula a Administração Tributária.*” (Curso de Direito Tributário, 28ª edição, 2007, Editora Malheiros, pág. 472).

Note-se que a filosofia da consulta é nada mais do que esclarecer a interpretação da legislação tributária, e, sendo o caso em que a Recorrida/Consulente divergisse da resposta dada, ou com ela não concordasse, a legislação dispõe de formas legais para agir.

Todavia, o processo de consulta prevê uma série de requisitos, para a devida e necessária produção de seus efeitos, como já analisado anteriormente, dentre esses, podemos destacar: a matéria de fato e de direito objeto de dúvida, na forma de exposição completa e exata da hipótese consultada, com a citação dos correspondentes dispositivos da legislação e a indicação da data do fato gerador da obrigação principal ou acessória, se já ocorrido, bem como a informação sobre a certeza ou possibilidade de ocorrência de novos fatos geradores idênticos, além da indicação, de modo sucinto e claro, da dúvida a ser dirimida. Ela deve conter, ainda, declaração quanto à existência ou não de procedimento fiscal contra o consulente, o qual poderá, a seu critério, inclusive, expor a interpretação por ele dada aos dispositivos da legislação tributária aplicáveis à matéria consultada e anexar parecer.

Ou seja; a formulação de consulta pela Recorrente evitaria que agisse ao arreio da norma legal, ao seu talante e interpretação da legislação, sem a devida e necessária segurança para tal, infringindo norma tributária, razão pela qual, inclusive, foi apenada tributariamente.

E mais: observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que "*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*". Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o "império da lei" ou "*jus imperium*".

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que "*nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei*". Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antonio Carrazza em seu livro Princípios Constitucionais Tributários. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que "*O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei*".

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao possibilitar o exercício do direito à consulta, como, de igual modo, impor os seus efeitos.

E tais efeitos, valem, de forma equânime, tanto para a Fazenda Pública, quanto para a Recorrida, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Além do mais, devo observar o prejuízo eventualmente trazido aos cofres da Fazenda Pública pela adoção do mecanismo praticado pela Recorrente, que se refere ao fato de que enquanto as mercadorias permanecem no estoque, o imposto que deveria ter sido antecipado não ser recolhido, senão apenas no momento da sua venda, ou seja, enquanto permanecer nos estoques da empresa, não haverá qualquer recebimento de tributo pelo Estado, o que representa postergação de recolhimento ao Estado da Bahia.

Registro, ainda, por pertinência, o posicionamento deste órgão frente à questão da substituição tributária de calçados, não enseja qualquer dúvida, diante de inúmeras decisões, dentre as quais cito o Acórdão CJF 0022-11/10, prolatado pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, o qual possui a seguinte Ementa, em voto do Conselheiro Valnei Souza Freire:

**"1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0022-11/10**

**EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CALÇADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO.** Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo (convênio ou protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar

*a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.”.*

Pelas razões expostas, entendo que a aplicação da penalidade é o cerne da infração, na forma delineada no artigo 42 da Lei n.º 7.014/96, e como tal, não deve ser afastada a sua aplicação, sequer reduzida, razão pela qual voto no sentido da sua cobrança integral, mantendo-se a decisão prolatada pela colenda 2ª Câmara de Julgamento Fiscal.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da Câmara Superior do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **CONHECER** e **DEFERIR PARCIALMENTE** o Pedido de Dispensa de Multa apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206828.0003/10-2**, lavrado contra **REEBOK PRODUTOS ESPORTIVOS BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$39.183,11**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “a” e “f”, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

**VOTO VENCEDOR** (Infração 1) – Conselheiros(as): Fábio de Andrade Moura, Carlos Fábio Cabral Ferreira, Valnei de Sousa Freire, Eduardo Ramos de Santana, Mônica Maria Roters, Paulo Danilo Reis Lopes, Valtércio Serpa Júnior e Rubens Bezerra Soares.

**VOTO DIVERGENTE** (infração 1) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, Alessandra Brandão Barbosa, José Antonio Marques Ribeiro e Carlos Henrique Jorge Gantois.

**VOTO VENCEDOR** (Deferido o Pedido - infração 4) – Conselheiros(as): Fábio de Andrade Moura, Alessandra Brandão Barbosa, Carlos Henrique Jorge Gantois, José Antonio Marques Ribeiro, Valnei de Sousa Freire e Rodrigo Lauande Pimentel.

**VOTO DIVERGENTE I** (Parcialmente Deferido o Pedido - 20% da infração 4) – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

**VOTO DIVERGENTE II** (Indeferido o Pedido - infração 4) – Conselheiros(as): Valtercio Serpa Júnior, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de março de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DISCORDANTE  
(Infração 1)

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – VOTO DIVERGENTE  
(Parcialmente deferido - Infração 4)

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – VOTO DISCORDANTE  
(Indeferido - Infração 4)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS