

**A. I. Nº** - 209470.0003/12-5  
**AUTUADO** - REEBOK PRODUTOS ESPORTIVOS BRASIL LTDA.  
**AUTUANTE** - JOSÉ ADELIA AMORIM BOTELHO  
**ORIGEM** - INFAZ ITAPETINGA  
**INTERNET** - 15.02.2013

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0016-04/13

**EMENTA:** ICMS. TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS PARA OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. PREÇO INFERIOR AO DE AQUISIÇÃO. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Infração reconhecida. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. Restou comprovada a falta de pagamento da antecipação tributária. Considerando que as mercadorias tiveram tributação regular nas operações subsequentes, aplica-se a multa equivalente a 60% do imposto não antecipado (Lei nº 7.014/96, ar. 42, § 1º). Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 19/06/2012, reclama ICMS e multa por descumprimento de obrigação principal no total de R\$3.365.924,81, imputando ao autuado as seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 - Recolheu a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Utilizou em transferências interestaduais de mercadorias, base de cálculo em valor inferior ao das últimas entradas, conforme demonstrativo anexo. Valor Histórico: R\$21.258,96 – Multa de 60%;

INFRAÇÃO 2 - 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, conforme demonstrativo anexo. Valor Multa de 60%: R\$3.344.665,85.

O contribuinte impugna o lançamento às fls. 100/113. Reconhece a infração 1, informando que promoveu seu pagamento (DAE à fl. 150).

Com relação à infração 2, afirma que adquiriu calçados (NCM 6401, 6402, 6403, 6404 e 6405) no Estado do Ceará, conforme se constata do Demonstrativo de cálculo da Multa devida (fls. 138) e esta sendo acusado de não recolhimento do ICMS por antecipação tributária,

Reproduzindo o art. 352, inciso I, § 1º do RICMS/BA, diz que em se tratando de calçados com códigos NCM 6401, 6402, 6403, 6404 e 6405, aplica-se a regra da antecipação conforme o dispositivo anteriormente citado e o art. 353, inciso II, do RICMS/BA. Contudo, o teor do art. 355, II, afasta a regra da antecipação nas aquisições de outra unidade da Federação, quando a mercadoria se destinar à contribuinte substituto, em relação à mesma mercadoria.

Acrescenta que o art. 371 do RICMS/BA confirma a regra da exclusão dispondo que 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**”.

Com isso, entende que os arts. 353, II e 371 definiram o contribuinte substituto das mercadorias listadas no art. 353, II (dentre as quais se encontram os calçados), de forma genérica, ao referir-se a ele como "contribuinte alienante" (art. 353) e "contribuinte adquirente" (art. 371).

Afirma que dada a generalidade do RICMS/BA e considerando o objetivo da regra que prevê a substituição tributária, será contribuinte substituto o contribuinte baiano que der início à cadeia de fatos que se presume irá ocorrer até a venda ao consumidor final. Dessa forma, o contribuinte substituto tanto poderá ser o industrial, como o importador, o atacadista ou o distribuidor, o qual o RICMS/BA, quanto à definição do contribuinte substituto das mercadorias listadas foi genérico, definindo como contribuinte substituto não apenas o industrial, mas o contribuinte que, de maneira geral, receber as mercadorias listadas no art. 353, II, sem o ICMS antecipado, e der início à cadeia de fatos que se presume irá ocorrer até a venda ao consumidor final.

Destaca que nesta situação, ao adquirir calçados de outros estados, indubitavelmente, assume a condição de responsável pelo pagamento do ICMS por substituição tributária, sendo que é a própria legislação baiana que afasta a regra da antecipação do pagamento do imposto na entrada das mercadorias nesse Estado. Correto, portanto, o procedimento adotado em não recolher o ICMS de forma antecipada. Contudo, alega que no entendimento da fiscalização, o autuado, como estabelecimento atacadista, não se caracteriza como substituto para fins de aplicação do art. 355, II, do RICMS/BA e o está autuando com a multa de 60% sobre o valor do ICMS que, supostamente deveria ter recolhido antecipadamente na entrada da mercadoria na Bahia, o que entende não ser razoável.

Destaca que a exigência do imposto por antecipação *com aplicação de margem de valor agregado* (MVA), como foi feito, pressupõe a existência de operação interna subsequente, o que não ocorre no caso do autuado, o qual remete 99% (noventa e nove por cento) dos calçados adquiridos para outras unidades da federação. Logo, não faz sentido e falta base legal para a exigência de ICMS por antecipação.

Transcreve doutrina sobre o instituto da antecipação tributária para dizer que o Estado somente poderá exigir ICMS de forma antecipada relativamente às operações internas subsequentes, ou seja, a Bahia somente poderá tributar de forma antecipada as operações que ocorrer nos limites do seu território, sendo que a fixação de uma MVA que pressupõe a tributação total de todas as operações subsequentes até o consumidor final não poderá ser adotada por um Estado para operações nacionais, que ocorrerão em outros Estados. Alega que a saída interestadual subsequente afasta a incidência de regra de antecipação total.

Dessa forma, segundo ele, não há norma legal que ampare a cobrança antecipada de ICMS de mercadoria adquirida de outra unidade da federação quando destinada a subsequente saída interestadual. Portanto, não há como aplicar multa isolada sobre um imposto que, simplesmente, não deveria ter sido recolhido antecipadamente.

Discorda da regra de antecipação do imposto pelas entradas interestaduais de mercadorias, pois que não ocorreram saídas internas subsequentes.

Diz pretender uma interpretação razoável do dispositivo legal, reconhecendo-se que, em casos como o presente, as circunstâncias fáticas existentes são suficientes para demonstrar que sua aplicação integral resta por colocar à lona o fim buscado com a própria norma, qual seja a de punir os contribuintes que efetivamente realizam operações internas sujeitas à antecipação do ICMS. Nesse sentido, invoca doutrina de HUMBERTO ÁVILA.

Repetindo que 99% das operações de saída posteriores realizadas pelo sujeito passivo remetem calçados a outras unidades da Federação, alega que o caso concreto não se amolda à descrição normativa o que torna absolutamente impossível a aplicação da regra de antecipação do ICMS.

Por fim, alegando a insubsistência da infração impugnada, fala que com relação às saídas internas subsequentes, as quais representam menos de 1% (um por cento) das mercadorias adquiridas do Ceará, as tributa à luz do regime da substituição tributária, conforme se comprova das DAE's que seguem em anexo (doc. 03).

O autuante presta Informação Fiscal às fls. 154/157. Diz que os argumentos defensivos enveredam por uma conveniente interpretação dos arts. 352, 353 e 355 do RICMS-BA, desviando o foco da discussão ao transcrever às fls. 102 e 103, o inciso I do artigo 352, ao invés do inciso II, do RICMS/97. Além deste dispositivo legal, evoca também os artigos 355 e 371 ignorados pelo Impugnante para descaracterizar a autuação.

Pontua não restar dúvida de que o autuado, na condição de estabelecimento comercial atacadista – confirmada pelos defendentes às fls. 102 –, constitui-se no contribuinte substituído, de que trata o inciso II do artigo 352, combinado com o artigo 371 do citado RICMS. Assim, não há como negar a obrigatoriedade de recolhimento do ICMS por antecipação pelo autuado nas entradas interestaduais de mercadorias enquadradas na substituição tributária, relativamente a suas operações próprias e operações internas subsequentes. Afirma que esta é a situação que se apresenta na totalidade das empresas comerciais atacadistas estabelecidas no Estado da Bahia, sendo que suas operações de vendas, geralmente, destinam-se a operações internas, ocorrendo pequena participação de operações interestaduais.

Declara que, segundo as alegações dos defendentes, no caso particular da empresa REEBOK, ocorre o inverso, ou seja, apenas cerca de “5%” destinam-se a operações internas e, conseqüentemente, 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.

Frisa que a princípio até podem parecer justas suas alegações, eis que, efetivamente, para essas mercadorias comercializadas com destino a outras unidades da Federação, inexistente operação interna subsequente. Entretanto, não há como se prever 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 das operações interestaduais, o Regulamento oferece opções previstas no § 3º do seu artigo 359.

Conclui pela Procedência do Auto de Infração.

Nas fls. 159/160, constam extratos de detalhamento de pagamentos (infração 1), do valor reconhecida pelo autuado.

## **VOTO**

Deste lançamento tributário de ofício, o contribuinte impugna apenas a infração 2, uma vez que expressamente reconhece o cometimento da infração 1 promovendo seu pagamento (DAE fl. 150).

A infração 2 trata da aplicação de multa de 60% sobre o valor do ICMS devido por antecipação tributária que não foi recolhido no momento oportuno, cuja saída posterior ocorreu com tributação.

Apesar de não haver convênio ou protocolo regulando as operações interestaduais com calçados, a legislação interna do Estado da Bahia (art. 353, II, “32”, do RICMS-BA) enquadrava a mercadoria objeto da autuação no regime de substituição tributária, atribuindo ao alienante neste Estado a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido por antecipação tributária, relativamente à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado. Por sua vez, o disposto no art. 125, II, “b”, do RICMS-BA, determina que o imposto deverá ser recolhido, por antecipação tributária, no momento da entrada da mercadoria no território deste Estado.

Conforme o demonstrativo de fls. 80 a 95, o contribuinte autuado adquiriu calçados para comercialização (CFOP 2102), no Estado do Ceará, sem ter efetuado a antecipação tributária prevista. Por considerar que o imposto devido por antecipação tributária não foi pago, porém a operação de saída subsequente foi regularmente tributada, o autuante propôs a aplicação da multa equivalente a 60% do valor do imposto que deixou de ser antecipado, no período janeiro a dezembro 2010, fevereiro, março, maio, junho, agosto a dezembro 2011.

O Impugnante protestou a infração alegando que ao teor do art. 355, II, do RICMS-BA, estava dispensado de efetuar a antecipação tributária em tela. Também argumentou que aproximadamente 99% das mercadorias adquiridas foram remetidas para contribuintes localizados em outras unidades da Federação e, portanto, não houve a “operação interna subsequente”.

Quanto ao primeiro argumento defensivo, observo que o contrato social acostado às fls. 118 a 136 indica que o estabelecimento autuado tem como atividade o “comércio atacadista de artigos esportivos em geral”. Nessa situação, a dispensa da antecipação tributária prevista no art. 355, II, do RICMS-BA, não o beneficia, pois, por ser um estabelecimento comercial atacadista, o autuado assume a condição de sujeito passivo por substituição em relação às aquisições interestaduais de calçados e, portanto, deve efetuar a antecipação tributária em questão no prazo previsto no art. 125, II, “b”, do RICMS-BA.

O argumento defensivo de que 99% das saídas são destinadas a outras unidades da Federação também não elide a autuação, haja vista que no momento do ingresso das mercadorias neste Estado não se sabe qual o destino que elas terão posteriormente. Caso, após o pagamento da antecipação tributária, as mercadorias venham a ser objeto de saída interestadual, o autuado poderá, como foi bem ressaltado pelo autuante na informação fiscal, se valer das opções previstas no § 3º do artigo 359 do RICMS-BA.

Em face do exposto, a falta de antecipação tributária está comprovada e, considerando que as mercadorias tiveram saídas com tributação normal, aplico a multa proposta com fundamento no § 1º do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Nesse sentido, tem decidido este CONSEF, a exemplo do Acórdão **CJF Nº 0055-12/12**.

Infração procedente.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor já recolhido.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **209470.0003/12-5**, lavrado contra **REEBOK PRODUTOS ESPORTIVOS BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$21.258,96**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual por descumprimento de obrigação principal de 60% no valor de **R\$3.344.665,85**, prevista no inciso II, “d”, § 1º, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado o valor já recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de janeiro de 2013.

PAULO DANILO REIS LOPES – PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR