

PROCESSO - A. I. Nº 209470.0003/12-5
RECORRENTE - REEBOK PRODUTOS ESPORTIVOS BRASIL LTDA
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF Nº 0016-04/13
ORIGEM - INFAZ ITAPETINGA
INTERNET - 11/03/2014

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0027-12/14

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO, NA AQUISIÇÃO DAS MERCADORIAS. SAÍDAS POSTERIORES TRIBUTADAS NORMALMENTE. MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. Restou comprovada a falta de pagamento do ICMS devido por 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, artigo 42, inciso II, alínea “d”, c/c o § 1º). Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente a presente autuação, por meio da qual foi lançado o ICMS devido em razão de duas imputações, sendo objeto deste Recurso apenas a segunda infração, como a seguir descrito:

INFRAÇÃO 2 – multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativamente a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, operações devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, conforme demonstrativo anexo (janeiro de 2010 a dezembro de 2011). Valor da Multa de 60%: R\$3.344.665,85.

A Junta de Julgamento Fiscal decidiu a lide da seguinte forma:

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 CJP Nº 0055-12/12.

Infração procedente.

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

Inconformado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, em relação à infração 2, alegando que os fundamentos da Decisão recorrida em nenhum momento *“infirmam os elementos de defesa, eis que se limitam a dizer que a Reebok, como estabelecimento atacadista, é sujeito passivo por substituição e que os recolhimentos realizados pela empresa a título de ICMS não afastam a infração ora combatida”.*

Observa que, em se tratando de calçados com NCM 6401, 6402, 6403, 6404 e 6405, caso das mercadorias por ele adquiridas, aplica-se a regra da antecipação prevista no inciso I do artigo 352 do RICMS/BA, eis que se trata de mercadorias sujeitas à substituição tributária nas operações internas (artigo 353, inciso II) e o próprio RICMS/97, no artigo 355, inciso II, afasta a regra da antecipação nas aquisições, de outra unidade da Federação, de produto destinado a contribuinte considerado substituto em relação à mesma mercadoria.

Prossegue dizendo que, a confirmar essa regra de exclusão, o artigo 371 do citado RICMS/BA dispõe 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 federada 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 artigo 355, nos prazos previstos no artigo 125 do mesmo Regulamento.

Salienta, ainda, que os artigos 353, inciso II, e 371, do Regulamento do ICMS definiram o contribuinte substituto das mercadorias listadas no artigo 353, inciso II (dentre as quais encontram-se os calçados), de forma genérica, ao referirem-se a ele como “contribuinte alienante” (artigo 353) e “contribuinte adquirente” (artigo 371) e que, nesse contexto, *“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”*, podendo ser tanto o industrial, como o importador, o atacadista ou o distribuidor.

Argumenta que, ao adquirir calçados de outros estados, assume a condição de responsável pelo pagamento do ICMS por substituição tributária nas saídas subsequentes (artigo 353, inciso II), sendo que é a própria legislação baiana que afasta a regra da antecipação do pagamento do imposto na entrada das mercadorias neste Estado (artigo 355, inciso II), estando correto, portanto, seu procedimento ao não recolher o ICMS de forma antecipada.

Resume seu pensamento aduzindo que *“o entendimento posto no acórdão recorrido, em linha de*

restringir a condição de substituto tributário, não tem como prevalecer, vez que o Regulamento baiano não fez essa restrição”.

Além disso, insurge-se contra a inclusão da margem de valor agregado (MVA) na base de cálculo da penalidade, destacando que, do modo como foi feito, pressupõe-se a existência de operação interna subsequente, o que não ocorre em seu caso, tendo em vista que *“remete 99% (noventa e nove por cento) dos calçados adquiridos para outras unidades da federação”* (conforme o documento anexado à impugnação), não havendo base legal para a exigência de ICMS por antecipação.

Acrescenta que, conforme dispõe o citado artigo 352 do Regulamento Baiano, 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, o que não é o caso.

Transcreve o pensamento doutrinário e discorre sobre o instituto da antecipação tributária, para dizer que *“o Estado somente poderá exigir ICMS de forma antecipada relativamente às operações internas subsequentes, conforme expresso, inclusive, no antes referido art. 352, do RICMS/BA”*.

Prossegue dizendo que o Estado da Bahia somente poderá tributar de forma antecipada as operações que forem ocorrer nos limites do seu território e que a fixação de uma Margem de Valor Agregado (MVA) que pressupõe a tributação total de todas as operações subsequentes até o consumidor final não pode ser adotada por um Estado para operações interestaduais seguintes.

Conclui, assim, que *“destinando-se as mercadorias adquiridas de outra unidade da federação a subsequente saída interestadual, não há norma legal que ampare a cobrança antecipada do ICMS ao Estado da Bahia, haja vista inexistir operação interna subsequente nesse Estado”*, e, portanto, *“não há como aplicar-se multa isolada sobre um imposto que, simplesmente, não deveria ter sido recolhido antecipadamente”*.

Cita a doutrina sobre hipótese de incidência tributária e argumenta que *“se o objetivo buscado com a antecipação do pagamento do ICMS é trazer Recursos ao erário estadual em momento anterior ao que este efetivamente deveria neste ingressar, ou seja, quando da efetiva ocorrência do fato gerador – a saída posterior – dele se distancia o Fisco ao penalizar o contribuinte que não promoveu o aludido pagamento antecipado e que, na sequência, deixou de promover o fato gerador que confirmaria a antecipação realizada”*.

Acrescenta que *“o lançamento efetuado, ainda que sob o fundamento de resguardar os interesses do Estado, à medida que, em um primeiro momento, parece coibir prática que poderia ser lesiva aos seus cofres, acaba por punir de maneira absolutamente desproporcional e desarrazoada o contribuinte que não promoveu saídas internas posteriores e que, na prática, não deveria antecipar qualquer pagamento de ICMS”*.

Observa que não pretende que este Colegiado *“aja no sentido de deixar de aplicar o dispositivo que estabelece a aplicação de multa para os contribuintes que deixaram de recolher o ICMS de forma antecipada”*, mas sim, que seja feita 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”*.

Frisa que *“o caso concreto não se amolda à descrição normativa da regra, uma vez que a demonstração de que 99% das operações de saída posteriores realizadas pelo recorrente remetem calçados a outras unidades da Federação torna absolutamente impossível a aplicação da regra de antecipação do ICMS”*.

Alerta que a interpretação ora proposta não retira da norma punitiva a possibilidade de sua

aplicação, porque “*é evidente que seguirão sendo devidamente penalizados os contribuintes que deixaram de pagar o ICMS antecipado e efetivamente realizaram operações posteriores passíveis que seriam sujeitas à antecipação*”.

Por fim, aduz que “*com relação às saídas internas subseqüentes, as quais representam menos de 1% (um por cento) das mercadorias adquiridas do Ceará, o recorrente as tributa à luz do regime da substituição tributária, conforme se comprovou com as DAEs anexadas à impugnação (doc. 03 daquela peça)*”.

Finalmente, requer a improcedência da infração 2 do lançamento de ofício.

A PGE/PROFIS, por meio da Dra. Maria Helena Mendonça Cruz, opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, observando que o recorrente apresentou os mesmos argumentos já analisados criteriosamente pela primeira instância, não tendo sido juntados aos autos provas ou argumentos capazes de modificar a Decisão recorrida ou elidir as imputações apuradas neste lançamento.

Acrescenta que a infração encontra-se comprovada pelos demonstrativos anexados pelo autuante, cabendo ao autuado apresentar provas que os confrontassem, o que não ocorreu.

VOTO

Na infração 2 deste lançamento de ofício foi lançada multa percentual de 60% sobre o valor do ICMS que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativamente a mercadorias adquiridas em outros Estados e enquadradas no regime da substituição tributária (calçados).

O recorrente apresentou basicamente dois argumentos para tentar desconstituir a autuação: a) não estava obrigado a realizar o recolhimento do imposto estadual por antecipação nas entradas das mercadorias, mas apenas nas saídas subseqüentes; b) 99% das mercadorias adquiridas foram destinadas posteriormente a outras unidades da Federação, não havendo que se falar em antecipação tributária ou inclusão de margem de valor agregado.

Inicialmente, ressalto que o produto “calçado” (NCM 6401, 6402, 6403, 6404 e 6405), objeto desta autuação, foi inserido no regime da substituição tributária por conduto do Decreto estadual nº 8.413/02, que acrescentou o item 32 ao artigo 353 do RICMS/97, vigorando, portanto, apenas no âmbito do território do Estado da Bahia.

Não havendo acordo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem que preveja a obrigatoriedade de retenção do ICMS por substituição tributária, deve ser então aplicado o disposto no artigo 371 do RICMS/97, abaixo reproduzido:

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 subseqüentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação, ressalvadas as hipóteses do art. 355, nos prazos previstos no art. 125. (grifos não originais)

O referido Regulamento, em seu artigo 125, inciso II, alínea “b”, c/c o § 7º, estabelece o seguinte:

Art. 125. O imposto será recolhido por antecipação, pelo próprio contribuinte ou pelo responsável solidário:

II - antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 7º e 8º:

b) tratando-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação pela legislação estadual interna, relativamente ao imposto correspondente à operação ou operações subseqüentes; (grifos não originais)

(...)

§ 7º Poderá efetuar o recolhimento do imposto por antecipação de que tratam as alíneas “b”, “e”, “f”, “g”, “h” e “i” do inciso II, até o dia 25 do mês subseqüente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento,

ressalvado o disposto no § 2º do art. 512-A, o contribuinte regularmente inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS do Estado da Bahia (CAD-ICMS) que preencha, cumulativamente, os seguintes requisitos:
(...)

Como visto, a legislação tributária baiana é clara ao prever, na hipótese de operação interestadual com mercadorias enquadradas na substituição tributária interna, que o ICMS deve ser recolhido antecipadamente pelo adquirente localizado na Bahia, no momento da entrada dos produtos no território baiano (caso não possua Regime Especial).

Por outro lado, o RICMS/97 prevê a dispensa da retenção ou antecipação do ICMS nas seguintes situações (artigo 355):

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:*

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;*

Como dito acima, foram listadas nesta autuação operações interestaduais de aquisição de calçado (NCM 6401, 6402, 6403, 6404 e 6405), mercadoria enquadrada na substituição tributária apenas pela legislação interna baiana. Segundo a legislação regente, o remetente localizado em outra unidade da Federação não é obrigado a efetuar a retenção do imposto estadual nas operações de saídas do referido produto para contribuintes situados na Bahia (tendo em vista que não há acordo interestadual), porém, o adquirente da mercadoria deve fazer a antecipação do ICMS na entrada do calçado no território baiano ou no prazo estipulado no regime especial, se o possuir.

Há algumas exceções à regra de antecipação tributária do ICMS nas operações com calçados: a) caso a mercadoria se destine a estabelecimento filial atacadista baiano, oriunda da matriz ou de outras filiais, industriais e atacadistas; b) caso o adquirente baiano receba a mercadoria de 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, o que somente pode ocorrer quando na hipótese de operação interna.

Pelo exame dos demonstrativos apensados às fls. 80 a 95, verifico o seguinte:

1. o remetente das mercadorias foi a VULCABRAS DISTRIBUIDORA DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA., CNPJ nº 08.193.994/0001-11, empresa localizada no município de Horizonte, no Estado do Ceará, cadastrada como “Comércio atacadista de outros equipamentos e artigos de uso”, não se constituindo como filial ou matriz do contribuinte autuado;
2. as operações interestaduais foram registradas nos documentos fiscais com o Código Fiscal de Operações e de Prestações (CFOP) nº 2102, ou seja, “compra para comercialização” (e não transferência).

Assim, a conclusão que se extrai, da análise da legislação e das provas dos autos, é que o produto calçado está enquadrado apenas na substituição tributária interna e, além disso, as operações relacionadas neste Auto de Infração não estão inseridas nas hipóteses de exclusão elencadas no artigo 355 do RICMS/97, acima mencionado, porque:

1. não se caracterizam como operações de transferências interestaduais e sim de compras feitas a contribuintes não pertencentes ao mesmo grupo econômico;
2. não se trata de operações realizadas entre sujeitos passivos por substituição, isso porque, como o pagamento do ICMS por substituição tributária - no caso de calçados - somente é

obrigatório no âmbito do território baiano, obviamente, o remetente situado em outro Estado não pode ser considerado como “sujeito passivo por substituição tributária”.

Logo, cabia ao recorrente a obrigação de efetuar o pagamento do ICMS por antecipação tributária, antes da entrada das mercadorias no território baiano ou após a entrada em seu estabelecimento, caso possuísse regime especial concedido pela Secretaria da Fazenda para recolhimento em momento posterior (artigo 125, § 7º, do RICMS/BA).

Quanto ao segundo argumento recursal – de que 99% das saídas subsequentes foram efetuadas para outros Estados – também não tem o poder de excluir a obrigatoriedade de antecipação do imposto, haja vista que, no momento da aquisição, não há como se ter certeza de qual será o destino final das mercadorias.

Na hipótese de realização de saídas interestaduais das mercadorias cujo ICMS já foi antecipado, o autuado deve atender às regras dispostas no artigo 359 do RICMS/97, abaixo transcritas, isto é, estornar o débito no documento fiscal de saída para outra unidade federativa ou, alternativamente, utilizar, como crédito, o imposto normal e o antecipado, total ou proporcionalmente:

Art. 359.

§ 3º Na saída interestadual de mercadoria que já tiver sido objeto de antecipação do imposto:

I - não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de destino dispondo sobre a substituição tributária para a mesma espécie de mercadoria, poderá o contribuinte:

a) estornar o débito fiscal correspondente, relativo à saída, destacado no documento fiscal, no quadro “Crédito do Imposto – Estornos de Débitos” do Registro de Apuração do ICMS;

b) em substituição ao procedimento descrito na alínea anterior, utilizar como créditos fiscais ambas as parcelas do imposto, o normal e o antecipado, total ou proporcionalmente, conforme o caso, desde que mantenha à disposição do fisco cópia da Nota Fiscal e do Conhecimento de Transporte, relativos à saída interestadual, visados pelo fisco da Unidade Federada de origem e de destino;

Por fim, a base de cálculo para efeito de apuração do imposto devido por antecipação tributária, está prevista no artigo 61 do RICMS/97, como determinado pelo artigo 357 do mesmo diploma regulamentar, com o acréscimo, ao valor dos produtos, dos montantes referentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, bem como da margem de valor adicionado (MVA) relativa às operações subsequentes, como a seguir reproduzido:

Art. 357. O ICMS a ser retido ou antecipado será calculado aplicando-se a alíquota prevista para as operações internas sobre a base de cálculo prevista nos termos do art. 61, sendo que, do valor do imposto resultante, será deduzido o tributo de responsabilidade direta do remetente pela operação própria, destacado na documentação fiscal, bem como, quando for o caso, o imposto destacado no documento fiscal relativo ao serviço de transporte.

(...)

Art. 61. A base de cálculo do ICMS para fins de retenção do imposto pelo responsável por substituição, nas operações internas, relativamente às operações subsequentes, bem como para fins de antecipação do pagamento na entrada de mercadoria no estabelecimento e nas demais hipóteses regulamentares, é:

(...)

II - na falta da fixação de preço referida no inciso anterior, o valor da operação própria realizada pelo remetente ou fornecedor, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante a margem de valor adicionado (MVA) relativa às operações subsequentes, de acordo com o percentual previsto:

a) no Anexo 88, a ser determinado em função de ser industrial, atacadista ou importador o estabelecimento fornecedor ou remetente, tratando-se das mercadorias de que cuidam os incisos II e IV do art. 353;

Dessa forma, considerando que as mercadorias saíram do estabelecimento autuado com tributação normal, deve ser aplicada a multa de 60%, nos termos do artigo 42, inciso II, alínea “d”, c/c o § 1º, da Lei nº 7.014/96.

Por tudo quanto foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a

Decisão recorrida, devendo ser homologado o valor recolhido.

VOTO DIVERGENTE

Divirjo do entendimento firmado pela Nobre Relatora com relação ao lançamento ora questionado.

Em que pese a clareza do seu voto condutor, não consigo vislumbrar no caso concreto a mesma clareza na interpretação dos dispositivos legais que ensejaram na exigência tributária ora combatida.

Basicamente, tratam-se de duas interpretações legislativas para a mesma situação. Segundo a interpretação da Nobre Relatora:

Inicialmente, ressalto que o produto “calçado” (NCM6401, 6402, 6403, 6404 e 6405), objeto desta autuação, foi inserido no regime da substituição tributária por conduito do Decreto estadual nº 8.413/02, que acrescentou o item 32 ao artigo 353 do RICMS/97, vigorando, portanto, apenas no âmbito do território baiano.

Não havendo acordo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem que preveja a obrigatoriedade de retenção do ICMS por substituição tributária, deve ser então aplicado o disposto no artigo 371 do RICMS/97, abaixo reproduzido:

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 subseqüentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação, ressalvadas as hipóteses do art. 355, nos prazos previstos no art. 125. (grifos não originais)*

O referido Regulamento, em seu artigo 125, inciso II, alínea “b”, c/c o § 7º, estabelece o seguinte:

Art. 125. *O imposto será recolhido por antecipação, pelo próprio contribuinte ou pelo responsável solidário:*

II - *antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 7º e 8º:*

b) *tratando-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação pela legislação estadual interna, relativamente ao imposto correspondente à operação ou operações subseqüentes;*

(...)

§ 7º *Poderá efetuar o recolhimento do imposto por antecipação de que tratam as alíneas “b”, “e”, “f”, “g”, “h” e “i” do inciso II, até o dia 25 do mês subseqüente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento, ressalvado o disposto no § 2º do art. 512-A, o contribuinte regularmente inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS do Estado da Bahia (CAD-ICMS) que preencha, cumulativamente, os seguintes requisitos:*

(...)

Por outro lado, o RICMS/97 prevê a dispensa da retenção ou antecipação do ICMS nas seguintes situações (artigo 355):

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:*

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 subseqüentes, 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 subseqüentes;*

Pelo exame dos demonstrativos apensados às fls. 80 a 95, verifico que:

3. o remetente das mercadorias foi a VULCABRAS DISTRIBUIDORA DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA., CNPJ nº 08.193.994/0001-11, empresa localizada no município de Horizonte, no Estado do Ceará, empresa

cadastrada como “Comércio atacadista de outros equipamentos e artigos de uso”;

4. as operações interestaduais foram registradas com o Código Fiscal de Operações e de Prestações (CFOP) nº 2102, ou seja, “compra para comercialização” (e não transferência).

Assim, a conclusão que se extrai é que o produto calçado está enquadrado na substituição tributária interna e as operações relacionadas neste auto de infração não estão inseridas nas hipóteses de exclusão elencadas no artigo 355 do RICMS/97, acima mencionado, porque não se trata de transferências interestaduais e tampouco de operações realizadas entre sujeitos passivos por substituição. Logo, cabia ao recorrente a obrigação de efetuar o pagamento do ICMS por antecipação tributária, antes da entrada das mercadorias no território baiano ou após a entrada em seu estabelecimento, desde que possuísse regime especial concedido pela Secretaria da Fazenda para recolhimento em momento posterior (artigo 125, § 7º, do RICMS/BA).

Por sua vez, a Recorrente adota interpretação diversa, entendendo que, no caso concreto, o inc. II do Art. 355 do RICMS dispensaria a antecipação do imposto, imputando-lhe responsabilidade, tão somente, quando da ocorrência de saída posterior interna, senão vejamos:

Contudo, é o próprio RICMS/BA, a teor do art. 355, II, que afasta a regra da antecipação nas aquisições de outra unidade da Federação, quando a mercadoria se destinar a contribuinte substituto, em relação à mesma mercadoria, conforme segue:

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; (grifou-se)

A confirmar essa regra de exclusão, o art. 371 do RICMS/BA dispõe 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 efeito, o RICMS/BA, a teor dos arts. 353, II e 371, definiu 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).

Nesse contexto, 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, contribuinte substituto tanto poderá ser o industrial, como o importador, o atacadista ou o distribuidor.

Com efeito, o RICMS/BA, quanto à definição do contribuinte substituto das mercadorias listadas no art. 353, II, 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.

Na situação em tela, a Recorrente, ao adquirir calçados de outros estados, indubitavelmente, assume a condição de responsável pelo pagamento do ICMS por substituição tributária (art. 353, II), sendo que é a própria legislação baiana que afasta a regra da antecipação do pagamento do imposto na entrada das mercadorias nesse Estado (art. 355, II). Correto, portanto, o procedimento da Recorrente em não recolher o ICMS de forma antecipada.

Entendo que, da análise da legislação, é possível se chegar a ambas as interpretações, especialmente no caso do Recorrente em que no seu perfil comercial, a quase que totalidade das operações subsequentes eram interestaduais (aproximadamente 99%), fato não comprovado no processo.

Tal fato, qual seja, a dúvida na interpretação da legislação, também encontra-se confirmado através da análise do ACÓRDÃO CS Nº 0001-21/13, com mesmo objeto e partes, em que a Câmara Superior deste CONSEF, em decisão por maioria, dispensou o pagamento da penalidade.

Na oportunidade, o Procurador José Augusto Martins Júnior manifestou-se no sentido de 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.*

Por sua vez, a Câmara Superior, por maioria, entendeu existir dúvida razoável na interpretação, razão pela qual decidiu pela dispensa da multa aplicada. Ressalte-se, em tempo, que o voto vencedor foi acompanhado, também, por representantes da própria Fazenda Estadual.

Ora, se a dúvida quanto à interpretação da legislação no caso concreto é patente, e reconhecida por este próprio CONSEF através de sua Câmara Superior, bem como pelo próprio representante da PGE/PROFIS, entendo haver dúvida razoável, que resulta em incerteza quanto ao cometimento ou não da infração tributária.

Assim, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para reformar a decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **209470.0003/12-5**, lavrado contra **REEBOK PRODUTOS ESPORTIVOS BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente 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.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE - Conselheiros: Daniel Ribeiro da Silva, José Antonio Marques Ribeiro e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de fevereiro de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

DANIEL RIBEIRO DA SILVA - VOTO DIVERGENTE

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS