

**A. I. Nº** - 207494.0008/18-6  
**AUTUADO** - SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA. (CENTAURO)  
**AUTUANTE** - REGINALDO CÂNDIDO DE MEDEIROS FILHO  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 20/11/2018

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0152-01/18**

**EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO.** Acolhida a prejudicial de mérito arguida pelo impugnante. Períodos de ocorrências de fevereiro e março de 2013, alcançados pela decadência. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. **a.1) MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. SAÍDA POSTERIOR TRIBUTADA NORMALMENTE.** Cabível a imposição da multa de 60% sobre o valor do ICMS-ST não recolhido tempestivamente, cujas operações de saídas foram tributadas normalmente. Períodos de ocorrências de janeiro a março de 2013, alcançados pela decadência. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. **b) ANTECIPAÇÃO PARCIAL. MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO PARCIAL.** Cabível a imposição da multa de 60% sobre o valor do ICMS devido por antecipação parcial não recolhido tempestivamente, cujas operações de saídas foram tributadas normalmente. Períodos de ocorrências de janeiro a março de 2013, alcançados pela decadência. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/03/2018, formaliza a exigência de crédito tributário no valor total histórico de R\$1.253.544,53, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Efetuou o recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou exterior. Períodos da autuação: fevereiro, março, novembro e dezembro de 2013; junho a dezembro de 2016. Valor R\$35.770,12, acrescido da multa de 60%;
2. Multa percentual de 60% sobre o imposto (ICMS) 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 registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Períodos da autuação: janeiro a dezembro de 2013; janeiro a novembro de 2014. Valor R\$50.962,91.
3. Multa percentual de 60% sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação

com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Períodos da autuação: janeiro a abril, junho a dezembro de 2013; janeiro a dezembro de 2014; janeiro a dezembro de 2015 e janeiro a dezembro de 2016. Valor R\$1.166,811,50.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, instrumento de Procuração (fls. 94), apresentou defesa (fls.96 a 103), alega a tempestividade da peça defensiva. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação. Argui, preliminarmente, a decadência parcial do lançamento atinente aos meses de janeiro e fevereiro de 2013, aduzindo a impossibilidade de exigência fiscal recair nessas competências, uma vez que alcançadas pela decadência.

Afirma que sendo o ICMS, na qualidade de tributo recolhido de forma antecipada pelo Contribuinte e sujeito à posterior homologação pelo Fisco, deve necessariamente ser objeto de lançamento até 05 (cinco) anos após a ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional. Reproduz o referido dispositivo legal.

Sustenta que exatamente sob esse regramento se enquadrou os meses de janeiro e fevereiro de 2013, uma vez que o valor supostamente não recolhido do ICMS devido por antecipação tributária, deveria ser lançado, como acima previsto, no período máximo de 05 (cinco) anos, iniciado a partir do fato gerador e, obviamente, encerrado com a respectiva intimação acerca das eventuais irregularidades.

Diz que o aludido período somente poderia ser objeto de lançamento até o dia 09 de fevereiro de 2018, isso para alcançar as duas competências de 2013, não resta alternativa senão concluir que esta cobrança está definitivamente prejudicada por força da decadência, especialmente porque a intimação relativa à presente autuação, somente ocorreu em 03.04.2018.

Consigna que, sendo o argumento ora tratado, claramente amparado pela legislação e objeto de reiteradas manifestações jurisprudenciais favoráveis, não há motivos para alongar a sua defesa, cabendo tão somente recordar a posição consolidada do Superior Tribunal de Justiça, conforme decisão que reproduz.

Conclui que evidenciado o advento da decadência quanto à cobrança dos valores atinentes às competências de janeiro e fevereiro de 2013, mostra-se forçosa a necessidade de se declarar a extinção do respectivo crédito tributário, nos termos do art. 156, V do CTN.

No mérito, diz que não se enquadra na substituição tributária prevista no art. 8, II da Lei nº 7.014/96. Transcreve o dispositivo e seu equivalente no Regulamento do ICMS (art. 289).

Salienta que ambos os dispositivos tratam de antecipação do ICMS por substituição tributária, sendo certo, entretanto, que o art. 8º da Lei nº 7.014/1996 vai mais além e prevê que o Contribuinte alienante será responsável, devendo fazer a retenção, no tocante ao imposto que seria devido quando o próximo da cadeia (adquirente) efetuasse a revenda da mercadoria.

Ou seja, sendo o adquirente das mercadorias vendidas pela empresa o próprio consumidor final, em regra pessoas físicas, inexistem operações subsequentes a serem por ele realizadas, motivo pelo qual seria impossível recolher o ICMS atinente a vendas posteriores, sendo incabível lhe apenas pela ausência de recolhimento de tributo ao qual não estava obrigado.

Alega que ao invocar esses dispositivos transcritos o autuante abstraiu o fato de que a empresa, na qualidade de varejista, vende suas mercadorias diretamente para o consumidor final, motivo pelo qual não há que se falar em obrigação de recolhimento do ICMS antecipado por substituição e, conseqüentemente, na multa por descumprimento da obrigação principal, pois, à evidência, o único imposto devido na operação é aquele devido originalmente pela empresa, ICMS próprio.

Afirma que não há como extrair outra interpretação acerca dos dispositivos apontados na peça de lançamento, motivo pelo qual, inexistindo nexo de causalidade entre a conduta imputada como infração e natureza das operações da empresa, forçoso é reconhecer a insubsistência do lançamento.

Com relação à infração 3, diz que é ilegal a sistemática de antecipação parcial.

Observa que muito embora as mercadorias tenham sido adquiridas com a intenção de revenda, tal desiderato poderia não se ultimar por razões alheias à vontade da empresa, como, por exemplo, nos casos de roubo, obsolescência, incêndio etc.

Sustenta que assim sendo, antecipar a ocorrência do fato gerador com base em mera presunção representa ato absolutamente contrário aos preceitos e às normas tributárias, haja vista que a respectiva hipótese de incidência poderá jamais ser praticada.

Exemplifica com a questão análoga julgada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça (Resp nº 4962), que se refere à legitimidade da cobrança antecipada do ISS incidente sobre exibição cinematográfica. Postulava a Fazenda Municipal que o imposto fosse recolhido quando da chancela aos respectivos bilhetes, antes, portanto, da venda do ingresso ao consumidor. Sustentou-se que o excerto "*salvo disposição de lei em contrário*", prevista no *caput* do art. 116 do CTN, autorizava o Município a definir como momento do fato gerador outra circunstância que não a consumação do fato ou a constituição da situação jurídica.

Esclarece que na ocasião, o E. Superior Tribunal de Justiça asseverou que o "*art. 116 do CTN deve ser interpretado em consonância com o disposto no art. 114, de modo que o surgimento da obrigação tributária, mediante verificação do fato gerador, somente ocorre com a definição legal da hipótese de incidência*".

Trazendo o entendimento para o caso examinado, diz que é indevida a exigência do ICMS antes da prática do fato gerador, haja vista que o surgimento da obrigação tributária relativamente ao tributo estadual ocorre somente com a efetiva venda da mercadoria, sob pena de instituir tributação com base em mera presunção, certo que a hipótese de incidência poderá não ocorrer.

Consigna que o art. 12-A da Lei nº 7.014/1996 viola o Código Tributário Nacional, norma de hierarquia superior, motivo pelo qual não merece prosperar a multa de que trata a infração 3, mesmo porque o ICMS devido foi regularmente recolhido.

Finaliza a peça defensiva requerendo efeito suspensivo dos autos, acolhimento da decadência, improcedência do Auto de Infração e produção de provas em lei permitidas.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls.172/180). Discorre sobre o Auto de Infração, sintetiza a defesa formulada pelo autuado, aduzindo que a tese do autuado ao afirmar que não se enquadra na substituição tributária prevista no art. 8, II da Lei nº 7.014/96 e art. 289 do Decreto nº 13.780/12 é porque, sendo o adquirente das mercadorias vendidas ao consumidor final (em geral, pessoa física) inexistem operações subsequentes a serem realizadas, motivo pelo qual seria impossível recolher o ICMS das vendas posteriores.

Sobre o pedido de decadência, arrima que não houve a extinção pela decadência, do direito de a Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito relativamente aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro e fevereiro de 2013, uma vez que a autuação está respaldada no próprio art. 173 do Código Tributário Nacional no seu inciso II, bem como no Código Tributário do Estado da Bahia, Lei nº 3.956/81, conforme prevê o art. 107-A. Reproduz os referidos dispositivos legais.

Insiste que não procedem as razões defensivas referente à decadência com base no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional, relativamente aos créditos tributários ocorridos nos meses de janeiro e fevereiro de 2013, haja vista que a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento como ficou acima comprovado.

Informa ainda o autuado que na qualidade de varejista, vende diretamente para consumidor final, motivo pelo qual não há falar em ICMS antecipado por substituição.

Contrapõe o autuado, aduzindo que os argumentos defensivos não procedem, visto que tais infrações (1 e 2) têm fundamento no art. 8º, II, §3º e art. 23 da Lei nº 7.014/96, além do art. 289 do RICMS BA. Observe que não lhe cabe discutir a constitucionalidade das normas, nem pode deixar

de aplicar.

Quanto à infração 3, assevera que os argumentos defensivos não procedem, haja vista que a fundamentação específica da infração está enquadrada de acordo com o artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, cuja redação reproduz.

Salienta que considerando que o autuado adquiriu mercadorias com tributação normal de outros Estados da Federação, conforme Demonstrativos, CD-R, fl. 91, portanto é exigida a Antecipação Parcial do imposto na aquisição dessas mercadorias, e o autuado não recolheu aos cofres públicos durante os exercícios de 2013 a 2016 nenhum valor referente à Antecipação Parcial, como se constata, conforme Relação de DAEs – Anos 2013, 2014, 2015 e 2016, fls. 89 a 90 do PAF.

Pede o julgamento procedente do Auto de Infração.

## VOTO

O presente lançamento de ofício, contempla a exigência das 3 infrações descritas e relatadas na inicial do autos, que serão apreciadas nas linhas procedentes.

Preliminarmente, o sujeito passivo argui a decadência parcial do lançamento de ofício, em face ao período de janeiro e fevereiro de 2013, considerando que a intimação relativa à presente autuação, ocorreu em 03.04.2018. Pede que se declare a extinção do respectivo crédito tributário, nos termos do art. 156, V do CTN.

Quanto à decadência do direito de lançar os créditos relativos a fatos geradores ocorridos no período janeiro/fevereiro de 2013, cujos valores foram lançados neste auto de infração, tem razão o autuado. O período encontra-se trágado pelo decurso do prazo decadencial.

Sobre o assunto, vale ressaltar que houve recente e radical mudança no posicionamento da PGE/PROFIS relativamente à decadência, o que foi acatado pelo CONSEF, em decorrência da revogação do § 5º, do artigo 107-B da Lei nº 3.956/81 (COTEB), e do cumprimento do teor da Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal.

A referida Súmula Vinculante nº 8 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/08 e publicada no Diário Oficial da União de 20/06/08 – declarou a inconstitucionalidade de legislação federal que dispunha sobre a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento, baseado em diversos precedentes judiciais, de que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária e, portanto, deve ser aplicado o prazo quinquenal previsto no Código Tributário Nacional. Eis o texto da referida Súmula: *“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”*.

Merece destaque o que disse a Procuradora Assistente da PGE/PROFIS, em parecer exarado nos autos do processo administrativo fiscal oriundo do Auto de Infração nº 269200.0333/12-4, e chancelado pelo Procurador Chefe daquele órgão: *“em data recente, nos autos do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, esta Procuradoria Fiscal reviu seu entendimento acerca do tema, para estabelecer que deve ser contado o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas”*.

Pelo que consta neste processo administrativo fiscal, *“Efetuiu recolhimento de ICMS a menor ...”* e mesmo *“Multa percentual que deveria ter sido por antecipação ... com saída posterior tributada normalmente ...”* equivale, na verdade, ao ICMS recolhido a menos. Vê-se que o autuado apurou o montante do imposto devido, efetuando, contudo, o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações, ou não recolheu na forma que a legislação do imposto determinou, no caso da antecipação. Não restando comprovada a ocorrência de dolo,

fraude ou simulação.

Portanto, deve incidir, no caso, a regra do § 4º, do artigo 150 do Código Tributário Nacional, que prevê que *“Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”*.

Ademais, como o contribuinte foi cientificado da lavratura deste auto de infração no dia 03/04/18, como faz prova o documento de fl. 4, há de se decretar a decadência dos fatos geradores ocorridos no período de 01 de janeiro a 30 de março de 2013, haja vista que a hipótese se subsume perfeitamente nesse novo entendimento.

No mérito, o sujeito passivo é acusado, na primeira infração, de ter feito recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, no valor de R\$35.770,12.

Na segunda infração, a imposição de multa no percentual de 60% sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, no valor total de R\$50.962,91.

Nas razões, alega o autuado que não se enquadra no regime de substituição tributária, prevista no art. 8, II da Lei nº 7.014/96 e artigo 289 do regulamento do ICMS, uma vez que revende suas mercadorias para o próprio consumidor final, em regra, pessoas físicas, inexistindo operações subsequentes a serem realizadas, motivo pelo qual seria impossível recolher o ICMS atinente a vendas posteriores. Conclui que é incabível a aplicação de pena na ausência de recolhimento de tributo para o qual não estava obrigado.

As infrações não foram discutidas de forma mais específica e minudente apenas por uma estratégia, opção da defesa do contribuinte autuado, uma vez que poderia fazê-lo, se entendesse interessante, e com os elementos de provas de que dispunha em seu favor, sobretudo porque o Fisco lhe entregou todos os demonstrativos circunstanciados relacionados às infrações.

Não obstante a opção exercida pelo sujeito passivo de não contestar, no mérito, de forma fundamentada, objetiva e específica as infrações que lhe foram imputadas, contudo, de forma a conferir e evidenciar o acerto do lançamento fiscal, passo a sua apreciação.

De pronto, vale a contestação do equivocado entendimento de que não se enquadra no regime de substituição tributária, porque revende diretamente para o próprio consumidor final.

As operações se referem às aquisições de calçados (tênis, chuteiras, sandálias de diversas marcas), cuja exigência tem fundamento nos artigos art. 8, II da Lei nº 7.014/96 e 289 do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.7870/12, que prescrevem:

*Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:*

*(...)*

*II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;*

*Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo I deste regulamento.*

É cediço que nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação do ICMS deste Estado, no regime de substituição tributária, em não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a Unidade da Federação de origem que preveja a retenção do imposto, o pagamento do imposto será devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às **subsequentes**, com as referidas mercadorias, no prazo previsto no art. 322 do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12.

O sujeito passivo deixou de recolher o ICMS por antecipação "total" da mercadoria "calçados". Não tem respaldo jurídico o seu questionamento que não é o legítimo sujeito passivo, uma vez que a Substituição Tributária abrange a cobrança do ICMS de toda a cadeia de circulação da mercadoria (indústria, atacado, varejo e consumidor) e em regra a Substituição Tributária incide bem remotamente, no momento que o produto sai da indústria. Nesse momento já ocorre a presunção do fato gerador futuro.

Assim sendo, resta caracterizada a infração.

Contudo, em face da ocorrência da decadência relativamente ao período de fevereiro e março de 2013 - conforme explicitado linhas acima -, cabe a exclusão dos valores respectivos de R\$5.216,84 e R\$10.730,59, sendo, desse modo, parcialmente subsistente esta infração no valor de R\$19.822,69.

A segunda infração trata de multa no percentual de 60% sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação tributária, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, no valor de R\$50.962,91.

Os demonstrativos sintéticos que instruem a segunda exigência foram elaborados pelo Auditor Fiscal, discriminando as operações de aquisição de mercadorias para comercialização sujeitas ao regime de substituição tributária, acostados aos autos. O demonstrativo contendo a totalidade das operações encontra-se encartado na mídia CD, recebido pelo autuado, conforme recibo acostado aos autos.

Considerando que o autuado não recolheu o ICMS antecipação tributária no momento estabelecido na legislação, mas o fazendo em momento posterior, nas saídas tributadas regularmente, atrai a incidência da multa de 60% sobre o imposto não recolhido por antecipação total, nos termos do art. 42, II, "d" da Lei nº 7.014/96, com redação da Lei nº 10.847, de 27/11/2007.

Diante do exposto, considerando os valores do ICMS antecipação total, ainda que recolhido no momento da saída, mas sem o recolhimento por antecipação no prazo regulamentar, subsiste a imposição da multa de 60%.

Entretanto, em face da ocorrência da decadência relativamente ao período de janeiro a março de 2013 - conforme explicitado acima -, cabe a exclusão dos valores respectivos de R\$1.175,33, R\$1.708,15 e R\$2.176,36, sendo, desse modo, parcialmente subsistente esta infração no valor de R\$45.903,07.

A terceira infração trata da aplicação da multa de 60% sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial (art. 12-A da Lei nº 7.014/96), estando as operações registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, no valor total de R\$1.166.811,50.

Os demonstrativos sintéticos que instruem esta infração foram elaborados pelo Auditor Fiscal, discriminando as operações de aquisição de mercadorias para comercialização não sujeitas ao regime de substituição tributária, acostados aos autos, encartado na mídia CD, recebida pelo autuado, conforme comprovante acostado aos autos.

Consoante estabelece o art. 12-A da Lei nº 7.014/96, ocorre a antecipação parcial nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.

Considerando que o autuado não recolheu o ICMS antecipação parcial no momento estabelecido na legislação, mas o fazendo em momento posterior nas saídas tributadas regularmente, atrai a incidência da multa de 60% sobre o imposto não recolhido por antecipação parcial, nos termos do art. 42, II, "d" da Lei nº 7.014/96, com redação da Lei nº 10.847, de 27/11/2007.

Diante do exposto, considerando os valores do ICMS antecipação parcial, ainda que recolhido no momento da saída, mas sem o recolhimento por antecipação no prazo regulamentar, subsiste a

imposição da multa de 60%.

Entretanto, em face da ocorrência da decadência relativamente ao período de janeiro a março de 2013 - conforme explicitado linhas acima-, cabe a exclusão dos valores respectivos de R\$6.063,92, R\$8.260,69 e R\$17.059,63, desse modo, parcialmente subsistente esta infração no valor de R\$1.135.427,66.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração no valor de R\$1.201.153,16, sendo que o valor do imposto é de R\$19.822,69 mais a multa percentual no valor de R\$1.181.330,47.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207494.0008/18-1**, lavrado contra **SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$19.822,69**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$1.181.330,47**, prevista no inciso II, “d” e § 1º do mesmo artigo e diploma legal citados, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de setembro de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

OLEGARIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR