

A. I. Nº - 207494.0011/18-7
AUTUADO - SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA.
AUTUANTE - REGINALDO CÂNDIDO DE MEDEIROS FILHO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 26/11/2018

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0166-01/18

EMENTA: ICMS. 1. MULTA. **a)** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO DE MERCADORIA INTERESTADUAL SUJEITA AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SAÍDA REGULARMENTE TRIBUTADA. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÃO DE MERCADORIA INTERESTADUAL P/ COMERCIALIZAÇÃO. NÃO SUJEITA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SAÍDA REGULARMENTE TRIBUTADA. Não tem respaldo jurídico o questionamento defensivo de que não é legítimo passivo. 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. Por outro lado, ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, acorde art. 12-A da Lei nº 7.014/96. O contribuinte, equivocadamente, não recolheu o ICMS de forma antecipada (substituição tributária ou 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, nos termos do parágrafo primeiro do art. 42, que remete ao art. 42. II, “d” da Lei nº 7.014/96 (redação da Lei nº 10.847, de 27/11/2007). Rejeitado pedido de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/04/2018, formaliza a exigência de crédito tributário no valor total de R\$1.689.054,89, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. 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. Período: junho a dezembro de 2016; Valor R\$32.424,56.
2. 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. Período: janeiro a dezembro de 2015; janeiro a dezembro de 2016. Valor R\$1.656,630,33.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, instrumento de Procuração (fls. 46), apresentou defesa (fls.49 a 53), alega a tempestividade da peça defensiva. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação, asseverando que a mesma é nula e insubstancial.

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 apena 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, consequentemente, 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 insubstancialidade do lançamento.

Com relação à infração 2, 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 2, mesmo porque o ICMS devido foi regularmente recolhido.

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

Auditor Fiscal que prestou Informação Fiscal (fls.122/128). Discorre sobre o Auto de Infração, sintetiza a defesa formulada pelo autuado, aduzindo que a sua tese, 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, porque sendo o adquirente das mercadorias vendidas ao consumidor final (em geral, pessoa física) inexiste operações subsequentes a serem realizadas, motivo pelo qual seria impossível recolher o ICMS das vendas posteriores.

Repete a defesa do autuado que, na qualidade de varejista, vende diretamente para consumidor final, motivo pelo qual não há falar em ICMS antecipado por substituição. Questiona ainda o autuado a legalidade da antecipação parcial.

Contrapõe o autuado, aduzindo que todas as infrações constantes do Auto de Infração estão devidamente respaldados nos dados constantes dos Arquivos Magnéticos enviados para a SEFAZ, que foram confrontados com as notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias e os dados escriturados nos livros fiscais da empresa. Reafirma que todos os elementos constantes desse Auto de Infração estão respaldados nos documentos fiscais emitidos e registrados pelo autuado.

Diz que os argumentos defensivos não procedem, em face à infração 1, uma vez que a mesma tem fundamento no art. 8º, II, §3º e art. 23 da Lei nº 7.014/96, além do art. 289 do RICMS BA. Observa que não lhe cabe discutir a constitucionalidade das normas, nem pode deixar de aplicar.

Quanto à infração 2, assevera que os argumentos defensivos também 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 o autuado adquiriu mercadorias com tributação normal de outros Estados da Federação, conforme Demonstrativos, CD-R, fl. 76, 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 da Relação de DAE s – Anos 2015 e 2016 (fls. 129 a 130 do PAF).

Pede o julgamento procedente do Auto de Infração.

VOTO

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

Preliminarmente, o pedido de nulidade dos autos pelo sujeito passivo não se encontra justificado devidamente. Mesmo porque o lançamento de ofício obedeceu, quanto ao aspecto formal, ao disposto no regramento legal, especialmente, quanto ao previsto no artigo 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF/99), estando perfeito e acabado, sendo devidamente indicado o sujeito passivo, os fatos que ensejaram a autuação, as normas legais violadas, a penalidade aplicada, acostados os elementos de prova da acusação, e por tais razões, adentro, sem outros comentários, na análise do mérito.

Ao sujeito passivo é aplicado, na primeira infração, 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.

Os demonstrativos que instruem a exigência, acostados aos autos, fls. 08/23. Valor R\$32.424,56.

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. Concluiu que é incabível a aplicação de pena na ausência de recolhimento de tributo para o qual não estava obrigado.

Não obstante a opção exercida pelo sujeito passivo de não contestar, no mérito, de forma mais fundamentada, objetiva e específica, a infração que lhe foi imputada, contudo, para conferir e evidenciar o acerto da lançamento fiscal, passo à 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. 8º II da Lei nº 7.014/96 e 289 do RICMS/BA – 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 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 ICMS será devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às **subsequentes** com as referidas mercadorias, no prazo previsto no art. 322, RICMS/BA.

Não tem respaldo jurídico o seu questionamento que não é o legítimo 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 (art. 150, § 7º do CF/88).

Ainda assim, quando o produto chega ao consumidor final, a fase de tributação já se encontra encerrada. A substituição tributária alcança as próprias operações do contribuinte, pouco importando se as vendas posteriores serão feitas para pessoas físicas ou jurídicas.

Na segunda infração, a imposição de multa no percentual de 60% sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação tributária parcial, relativa às aquisições de mercadorias interestaduais para fins de comercialização, não sujeitas ao regime de Substituição Tributária, devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, no total de R\$1.656,630,33.

Vencido o argumento defensivo, na análise anterior, de que não se enquadra no regime de substituição tributária, porque revende diretamente para o próprio consumidor final, constato que as infrações trata da aplicação da multa de 60% sobre o ICMS que deveria ter sido pago por substituição tributária (item 1) e por antecipação parcial (item 2), essa, nos termos do art. 12-A da Lei nº 7.014/96), estando as operações registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

Ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas 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, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição (Art. 12-A, da Lei nº 7.014/96).

Consoante estabelece o art. 332 do RICMS/BA-12, o imposto será recolhido por antecipação, pelo próprio contribuinte ou pelo responsável solidário, na entrada no território deste Estado, salvo se

o contribuinte for credenciado para o pagamento posterior, no dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento.

Considerando que o contribuinte, equivocadamente, não recolheu o ICMS de forma antecipada (substituição tributária ou 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, nos termos do parágrafo primeiro do art. 42, que remete ao 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 recolhidos no momento da saída, mas sem o recolhimento por antecipação, no prazo regulamentar, subsiste a imposição da multa de 60%, no total de R\$32.424,56 (infração 1), e R\$1.656,630,33 (infração 2).

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207494.0011/18-7**, lavrado contra **SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa percentual no valor de **R\$1.689.054,89**, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

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

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

OLEGARIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR