

**PROCESSO** - A. I. Nº 207494.0011/18-7  
**RECORRENTE** - SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0166-01/18  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 10/06/2019

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP Nº 0116-12/19

**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). Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela procedência do Auto de Infração em lide, lavrado em 30/04/2018, que 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.*

A 1ª JF decidiu pela procedência do Auto de Infração, em decisão unânime, mediante o Acórdão nº 0166-01/18 (fls. 137 a 141), com base no voto a seguir transcrito:

**“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. 8, 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.”*

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 155 a 158), nos termos do Art. 169, I, “b”, do RPAF/99.

No tocante às Infrações 01 e 02, a Recorrente relembra que, em relação à nefasta sistemática de recolhimento do ICMS por antecipação, embora as mercadorias tenham sido adquiridas com a intenção de revenda, tal desiderato poderia não se ultimar por razões alheias à sua vontade como, por exemplo, nos casos de roubo, obsolescência, incêndio, etc.

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

Traz ao seu Recurso, uma questão análoga, julgada pelo Superior Tribunal de Justiça (Resp. nº 4962), sobre a legitimidade da cobrança antecipada do ISS incidente sobre exibição cinematográfica. Postula a Fazenda Municipal que o imposto fosse recolhido quando da chancela aos respectivos bilhetes, antes, portanto, da venda do ingresso ao consumidor.

Aduz 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”.

Finalizando, afirmou que o Art. 12-A da Lei nº 7.014/96 viola o Código tributário Nacional, motivo pelo qual a multa aplicada não deve prosperar, pois o surgimento da obrigação tributária ocorre somente com a efetiva venda da mercadoria, não podendo ser instituída tributação com base em mera presunção.

Requeru o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário.

## **VOTO VENCIDO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela procedência do Auto de Infração, lavrado para exigir multas sobre os valores do imposto que deveriam ter sido recolhidos por antecipação tributária total e parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização, devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

O Autuado, em seu Recurso, não trouxe novidades alguma, reafirmando os mesmos argumentos defensivos apresentados na impugnação, reforçando que embora as mercadorias tenham sido adquiridas com a intenção de revenda, tal circunstância poderia não se ultimar por razões alheias à sua vontade citando exemplos como nos casos de roubo, obsolescência, incêndio, etc.

A exigência consubstanciada nas Infrações está prevista no §4º do Art. 8º da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

*“§4º Será devido o imposto por antecipação tributária, observado o disposto no §6º do art. 23 desta Lei:*

*I - na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado ou no desembaraço aduaneiro, tratando-se de:*

*a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária;*  
*...”*

Quanto à infração 02, saliento que decorre de uma exigência prevista no Art. 12-A da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

*“Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, 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.”*

Em relação às infrações 01 e 02, o fiscal autuante agiu adequadamente, entretanto, de ofício, trago em discussão, a classificação da multa prevista pelo inciso II, “d” e §1º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, como devida por descumprimento de obrigação principal (entendimento deste CONSEF). Entendo que a multa aplicada nas Infrações 01 e 02, decorrem de descumprimento de obrigação acessória, uma vez que, conforme descrição da própria infração, a multa recai sobre parcela do imposto que deixou de ser paga por antecipação total ou parcial, mas que foi devidamente tributada e registrada na escrita fiscal na saída.

Ora, inquestionável que estamos a lidar com uma mora no pagamento do imposto, que teve o seu recolhimento tributado normalmente em saída posterior. Assim, indubitável que não se trata de falta de pagamento do imposto (logo, não estamos diante de uma obrigação principal), muito menos em não realização da obrigação, mas sim num atraso no cumprimento da obrigação tributária.

E, assim sendo, o i. Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, ultrapassando a problemática da natureza da multa em questão, posicionou-se em Parecer exarado em outro processo administrativo fiscal (A.I. Nº 268921.0005/16-5), no sentido de que o pagamento posterior, antes de iniciada uma ação fiscal, caracterizaria uma “denúncia espontânea”, eis que o tributo foi pago normalmente na saída da mercadoria.

Nestes termos, ao meu sentir, não restam dúvidas de que tal fato deve ser considerado como descumprimento de obrigação acessória, sendo cabível a aplicação da redução da penalidade, com base no art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96, bem como art. 158 do RPAF/99, uma vez que a empresa recorrente não incorreu em fraude nem prejuízo ao Erário, já que o imposto foi pago.

*“Art. 42. (...)*

*§ 7º As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.*

*Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.”*

Assim, vislumbrando o caráter pedagógico da penalidade aplicada (no caso, a mora no cumprimento da obrigação), entendo pela redução da multa aplicada em 90% do valor autuado em relação às infrações 01 e 02.

Ressalto que este CONSEF não tem competência para apreciar questões que envolvem ilegalidade

ou inconstitucionalidade de norma expedida pelo Poder Executivo ou Legislativo, a teor do Art. 167, I e III, do RPAF/99, descabendo, portanto, a apreciação da alegação de que o Art. 12-A da Lei nº 7.014/96 violaria o Código Tributário Nacional.

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, com a redução em 90% do valor autuado em relação às infrações 01 e 02.

#### **VOTO VENCEDOR**

Divirjo do nobre relator em relação à possibilidade de aplicação da redução das multas aplicadas nas Infrações 01 e 02, com base no disposto no §7º do Art. 42 da Lei nº 7.014/96 e no Art. 158 do RPAF/99.

Destaco que as multas aplicadas em ambas as Infrações 01 e 02 decorrem de descumprimento de obrigação principal, já que seu comando é a falta de pagamento do imposto, cujo pagamento apenas é dispensado em função da sua satisfação a partir do recolhimento relativo às operações subsequentes. Portanto, é inaplicável à espécie o §7º do Art. 42 da Lei nº 7.014/96 e o Art. 158 do RPAF/99. Afinal, ambos os dispositivos só permitem a dispensa ou redução da multa aplicada quando se referirem a descumprimento de obrigação acessória.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### **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 manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207494.0011/18-7**, lavrado contra **SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente 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.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Luiz Augusto Fernandes Dourado, Tiago de Moura Simões e Paulo Shinyashiki Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de abril de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ AUGUSTO FERNANDES DOURADO – RELATOR/VOTO VENCIDO

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS