

**PPROCESSO** - A. I. N° 222829.0001/15-7  
**RECORRENTE** - G XAVIER MÓVEIS PLANEJADOS LTDA. - EPP  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF N° 0222-01/15  
**ORIGEM** - INFRAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 13/04/2016

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACORDÃO CJF N° 0025-11/16

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. A antecipação parcial do ICMS ocorre, nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, independente do regime de apuração (art. 12-A, da Lei nº 7.014/96). Contribuintes enquadrados na condição de ME ou EPP, optantes pelo Simples Nacional, devem calcular a antecipação parcial, em relação às aquisições interestaduais, vedada a agregação de qualquer valor (art. 13, § 1º, XIII, "g", II, da LC nº 123/2006). O autuado não apresenta prova de que não comercializou as mercadorias no "show room", não se desincumbindo do seu ônus processual em evidenciar o fato modificativo alegado, conforme exige o art. 333, inciso II do CPC. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário contra a Decisão contida no Acórdão da 1ª JJF N° 0222-01/15, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 17/06/2015 para exigir ICMS no valor histórico de R\$30.109,95, sob a acusação do cometimento da irregularidade abaixo descrita.

INFRAÇÃO 1 – 07.21.03: Falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresa e Empresa de Pequeno Porte - Simples Nacional referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de novembro de 2010, maio a dezembro de 2011, maio a agosto e novembro de 2012, julho a outubro e dezembro de 2013. ICMS lançado de R\$30.109,95 e multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/1996;

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 15/12/2015 (fls. 31 a 34) e decidiu pela Procedência por unanimidade, nos termos a seguir reproduzidos.

“VOTO:

*O presente Auto de Infração foi lavrado para constituir crédito tributário, em face da "falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresa e Empresa de Pequeno Porte - Simples Nacional referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado".*

*O preposto do Fisco elaborou o demonstrativo de débito que sustenta a exigência (fls. 07/12), totalizando R\$30.109,95.*

*Nas razões, o autuado alegou que os bens recebidos não são mercadorias, porque não entraram no seu estabelecimento como objeto de uma operação mercantil, mas, como mera exposição, a título de “show-room”, operação que não gera crédito fiscal, nem permite a apuração de ICMS, uma vez que é empresa de pequeno*

porte, enquadrada no Simples Nacional, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14.12.2006.

Questiona ainda o sujeito passivo que não ha como integrar tal operação no cálculo de apuração do Simples Nacional, nem submetê-la ao conta-corrente de débito e crédito e débito do imposto, no regime normal de apuração, porque não há escrita fiscal, documentário fiscal pertinentes ou cobrança do tributo, sob pena da cumulatividade (art. 155, §2º, I, da Constituição Federal - CF 88).

Com efeito, o Simples Nacional, criado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, é o regime de recolhimento unificado de impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte.

Entretanto, diversamente do que afirma o autuado, "todos os tributos são pagos em um único boleto", nem tudo será recolhido unificadamente. Algumas hipóteses de incidência foram expressamente ressalvadas, bem como o uso de determinadas técnicas de tributação, como a de substituição tributária e a de antecipação do ICMS.

Tal faculdade está prevista no art. 13, § 1º, da Lei Complementar nº 123/2006, com a redação que lhe deu a Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008, nos termos que seguem:

"Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

(...)

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:

1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 desta Lei Complementar;

2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor;"

Nesse sentido, 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 prevista no inciso IX do art. 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição (Art. 12-A, da Lei 7.014/96; art. 352-A, RICMS BA-97).

Assim, os contribuintes enquadrados na condição de ME ou EPP, optantes pelo Simples Nacional, deverão calcular a antecipação parcial, decorrente de aquisições interestaduais; o cálculo será a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada à agregação de qualquer valor.

Referida antecipação não é uma simples alteração da data de recolhimento. A hipótese diz respeito à exigência do tributo, antes da ocorrência do fato gerador. É o mesmo fundamento e mesma técnica de que se vale a Substituição Tributária "pra frente" (art. 150, § 7º, CF 88). A diferença entre uma e outra é que, na antecipação, exige-se o tributo originário do fato gerador que o contribuinte realizará, ao passo que na substituição tributária há antecipação do tributo decorrente do fato gerador a ser praticado por terceiro, razão porque atua como substituto, na qualidade de responsável tributário.

Decisão do Supremo Tribunal Federal - STF reconheceu a constitucionalidade da cobrança antecipada do ICMS, nas aquisições interestaduais (art. 12-A da Lei 7.014/96), caracterizando-a como substituição tributária para frente, por estar no âmbito da competência do Estado-membro de definir o momento de exigência do ICMS não ofendendo aos princípios da livre iniciativa e concorrência. ADI nº 3.426 ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio - CNC (relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, julgamento em 22/03/2007) e cujo objeto era lei do ICMS do Estado da Bahia que instituiu a antecipação do imposto, nas aquisições interestaduais, independente do regime de apuração adotado pelo contribuinte.

Na antecipação sem encerramento da tributação, antecipação parcial, ponto fulcral dessa lide, exige-se apenas parte do tributo devido na operação que se presume. Sendo parcial, não encerra a tributação, de modo que o restante do tributo deverá ser recolhido oportunamente, quando da ocorrência efetiva do fato gerador. Até o

presente momento, o Comitê Gestor do Simples Nacional não disciplinou a forma e condições em que será estabelecido o regime de antecipação do ICMS (art. 13 § 6º, II, da LC nº 123/2006) e os Estados estabelecem livremente a obrigatoriedade de antecipação parcial, limitados pela exigência apenas da diferença entre a alíquota interna e a interestadual, vedada a agregação de valor.

O inconformismo do contribuinte ensejou, inclusive, controle concentrado da constitucionalidade do dispositivo, na ADI nº 4.384 ajuizada pela Confederação Nacional dos Dirigentes e Lojistas.

Diante de tais pressupostos e fundamentos legais e jurídicos considerados, no caso concreto, o direito não assiste ao autuado, porquanto a sua condição de empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional não o desonera do pagamento do ICMS antecipação parcial, nas aquisições das mercadorias para comercialização, colhidas pela fiscal do Estado da Bahia.

A antecipação parcial do ICMS ocorre, nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, independentemente do regime de apuração (art. 12-A, da Lei nº 7.014/96). E os contribuintes enquadrados na condição de ME ou EPP, optantes pelo Simples Nacional, deverão calcular a antecipação parcial, decorrente de aquisições interestaduais, vedada a agregação de qualquer valor (art. 13, § 1º, XIII, "g", II, da Lei Complementar nº 123/2006).

A agente do Fisco elaborou demonstrativo da apuração do ICMS antecipação parcial discriminando as aquisições das mercadorias, relacionando todas as notas fiscais eletrônicas e respectivos valores e o ICMS não recolhido (fls. 07/12). Justamente por falta de recolhimento no prazo regulamentar, não foram operadas as reduções previstas na legislação de regência. O autuado admite o recebimento dos "bens", questiona tão somente, além das razões de ordem jurídicas, antes apreciadas, que não se enquadram no conceito de "mercadorias", posto que tais bens entraram para mera exposição, a título de "show room".

Por óbvio que é de todo inaceitável o argumento defensivo, da forma e com a vaguedade como foi apresentado. Consignar apenas que as mercadorias entraram para um "show room" não responde a acusação fiscal. Show room pode significar apenas um local em que se expõem produtos industriais e comerciais para venda ou operações de vendas fora do estabelecimento sob as modalidades Showroom ou exposição itinerante. Num caso ou outro, o contribuinte autuado deverá escriturar as entradas das mercadorias, emitir correspondentes documentos fiscais de saída, de retorno das mesmas, consignando os valores para as respectivas mercadorias, da base de cálculo e do imposto indicados nos documentos fiscais. Além da emissão de Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) ou os cupons fiscais emitidos por ocasião das efetivas vendas das mercadorias.

Portanto, de posse da relação das notas fiscais indicativas operações que determinaram a exigência da falta de recolhimento de ICMS antecipação parcial, caberia ao autuado, ingressar nos autos com as provas de que aquelas operações não foram destinadas para comercialização, nos termos do art. 12-A, da Lei nº 7.014/96, conforme é a sua alegação.

Por tudo acima exposto, sou pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

É o voto."

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, "b" do Decreto 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 43 a 47, mediante o qual aduz as seguintes alegações.

Reafirma que a infração não existiu, pois os bens objetos da autuação não são mercadorias na medida em que não se destinavam a qualquer operação mercantil, nem mesmo a consumo interno ou final do estabelecimento onde ingressaram. É o que garante a recorrente.

Afirma que o show-room não serve para outra coisa senão para expor o bem ao público. Por isso, conclui que a operação descrita no lançamento não faz o tipo tributário, o qual deve ser cerrado, segundo as lições de Ives Gandra da Silva Martins e Edvaldo Brito. Transcreve a doutrina de Alberto Xavier em apoio ao seu ponto de vista.

Argumenta que, ainda que houvesse ocorrido o tipo tributário, ainda assim a autuação estaria defeituosa por ofensa ao princípio constitucional da não-cumulatividade, previsto no art. 155, §2º, inciso I da CF/88.

Defende que a norma constitucional determina que se aproveite o valor do imposto incidente nas operações de entrada como crédito fiscal, a ser abatido do valor do imposto incidente na saída subsequente, fato que não se verificou na hipótese dos autos, segundo assegura, afirmando que o demonstrativo elaborado pelo preposto fiscal não obedeceu a esse comando constitucional.

Ataca a decisão de primeiro grau, pois entende que deixou de resolver as questões suscitadas no processo ao concluir pela procedência do lançamento fiscal bem como pelo fato de que deixou de se pronunciar sobre o pedido de produção de provas formulado pela autuada, nos termos do art. 145 do RPAF.

Alega que a autuação confunde devolução com retorno de mercadoria. Explica que há devolução quando o estabelecimento não chega a dar entrada no bem, situação em que cabe ao transportador entregá-lo de volta ao remetente. Já quanto ao retorno, ensina que ocorre quando o estabelecimento dá entrada no bem e, depois, desiste da operação e o faz voltar ao remetente. Conclui que não há fundamento para a exigência do tributo lançado.

Requer que seja acolhido o presente Recurso Voluntário e que se dê provimento para reformar a decisão de primeiro grau, declarando improcedente o Auto de Infração. Requer a produção de todas as provas admitidas em direito, bem como a juntada posterior de documentos.

Por se tratar de Auto de Infração de valor inferior a R\$100.000,00 (cem mil reais), não houve a remessa para emissão de Parecer por parte da PGE, conforme art. 136, inciso III, alínea “b”, item “3” do RPAF/99.

## VOTO

Preliminarmente, a empresa recorrente arguiu irregularidade processual em função de a decisão de piso não haver se pronunciado acerca do seu pedido de produção de provas. O fato de a Decisão recorrida não haver feito menção expressa ao pedido de produção de provas não resulta em qualquer irregularidade, pois o seu acolhimento restou evidente, considerando, evidentemente, o prazo definido em lei. Ademais, a produção de provas pode ocorrer a qualquer momento enquanto não se tenha esgotado a instância. Ainda após o prazo, é possível fazê-lo uma vez que as provas carreadas aos autos subirão juntamente com o recurso correspondente, nos termos dos parágrafos 5º e 6º do art. 123 do RPAF. Assim, rejeito a alegação empresarial de nulidade. Entendo, portanto, que o presente processo se encontra revestido das formalidades previstas em lei.

No mérito, a acusação fiscal consistiu em “*Falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresa e Empresa de Pequeno Porte - Simples Nacional*”. A recorrente se opõe ao lançamento ao argumento de que os bens objetos da autuação não são mercadorias, mas bens destinados ao show room do estabelecimento, conforme se pode depreender da leitura de trecho da sua peça recursal, à folha 45 do presente processo, cujo teor reproduzo abaixo.

*“Os bens referidos não são mercadorias porque não se destinam a operação mercantil, nem mesmo a consumo interno ou final do estabelecimento onde entraram.*

*O ‘show-room’ não serve, senão para expor o bem ao público”*

Tais argumentos são os mesmos já deduzidos em sede de impugnação, conforme folha 18 do processo.

Em sua informação fiscal, a autuante alegara que a autuada não provara a devolução das mercadorias mediante a emissão do documento fiscal de retorno das mercadorias.

Examinando as provas acostadas aos autos, noto que a autuante relacionou várias notas fiscais ingressadas no estabelecimento autuado, conforme folhas 07 a 12. Noto que as operações autuadas não ocorreram em um único momento, mas ao longo de vários meses distintos envolvendo o período de novembro de 2010 a julho de 2013. Em que pese a alegação contida em seu recurso, a autuada não especificou sua oposição, muito menos indicou quais as notas fiscais que acobertam mercadorias destinadas ao seu show-room. Pecou, igualmente, por não acostar ao processo cópia dos documentos fiscais comprobatórios de suas alegações, não se desincumbindo do seu ônus processual em evidenciar o fato modificativo alegado, conforme exige o art. 333,

inciso II do CPC, aplicável subsidiariamente ao PAF. Assim, entendo que restou provada a acusação.

Quanto ao pedido recursal de que lhe seja reconhecido o direito ao crédito, é importante que se diga que a autoridade fiscal deduziu, do valor exigido, o imposto relativo à operação interestadual correspondente, fazendo incidir a tributação apenas sobre a diferença de alíquotas incidente em cada uma das operações, conforme está demonstrado no levantamento fiscal acostado às folhas 07 a 12. A exclusão da alíquota interestadual incidente na operação é, portanto, a forma adotada na autuação de reconhecimento do crédito pleiteado. Assim, entendo que a alegação empresarial não tem correspondência nos fatos, não merecendo acolhida.

Entendo, por isso, que não merece reparo a Decisão de piso. Assim, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 222829.0001/15-7, lavrado contra **G XAVIER MOVEIS PLANEJADOS LTDA. - EPP**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$30.109,95**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de março de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS