

A. I. N° - 210414.0006/18-4  
AUTUADO - M.E. DA SILVA PINHEIRO MOREIRA - EPP  
AUTUANTE - MARIA MÁRCIA MATEUS MOTA  
ORIGEM - INFRAZ JACOBINA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 10/07/2019

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0065-01/19**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. SIMPLES NACIONAL. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DE OUTRO ESTADO. Infração subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade suscitada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 29/03/2018, para exigir o crédito tributário no valor de R\$26.588,30, através da seguinte imputação – **07.21.03** - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de novembro de 2013, novembro e dezembro de 2014, janeiro, março, abril a junho e agosto de 2015, janeiro, maio, setembro e dezembro de 2016. Acrescido da multa de 60%;

O Autuado apresenta defesa através de seu representante legal, fls. 159 a 169, passa arguir os fatos:

Constata que no Processo Administrativo Fiscal, o fiscal procedeu de forma irregular, ao lavrar o Auto de Infração em tela, realizando a cobrança de ICMS por antecipação parcial referente a aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação com base de cálculo reduzida, sobre mercadorias da cesta básica, mercadorias que tiveram o ICMS retido na fonte por substituição tributária, sobre mercadorias isentas, para uso/consumo, ativo imobilizado, mercadorias não tributadas como brindes, bonificações, canceladas, devolvidas, etc.

Afirma que não subsiste a exigência do pagamento de ICMS por antecipação parcial, sobre mercadorias que tiveram redução de base de cálculo, sofreram substituição tributária, mercadorias da cesta básica, isentas, para uso/consumo, etc., porque contrariam as decisões do CONSEF/BA. Transcreve decisões do CONSEF (A-0039-04/16; A-0017-11/15; A-0156-04/16; A-0040-05/15).

Suscita preliminar de nulidade, reproduzindo o art. 2º do RPAF e informando que a intenção do legislador baiano em assegurar aos contribuintes um tratamento justo, digno e igualitário diante do contencioso fiscal.

Explica que quando tal enunciado nos remete aos princípios de direito invoca necessariamente a Constituição Cidadã, marco histórico da nova era democrática que nos coloca no mesmo cenário político daqueles que vivenciam o estado de direito. Afirma que não há como olvidar os direitos e garantias fundamentais assegurados pela nossa Carta Magna.

Destaca que o CTN, Lei Complementar à Constituição, ao regular a interpretação e integração da legislação tributária, eleva os princípios gerais de direito de forma a trazê-los à aplicação prática e imprescindível como forma de proteger o contribuinte. Evidencia-se tal afirmativa principalmente no artigo 112 do CTN quando se usa o princípio do *in dubio pro contribuinte*.

Disse que quanto a função fiscal, exercícios do poder-dever da autoridade administrativa para exigir o pagamento do tributo devido e/ou controlar e fiscalizar o seu correto pagamento está sujeita à obediência ao princípio da reserva legal.

Lembra que a Constituição Brasileira e as leis infraconstitucionais fundamentais que lhe seguem atribuem encargos deveres ou funções para os órgãos da administração pública que devem se

incumbir deles com a maior presteza possível.

Aduz que o administrador fiscal, como todos os administradores públicos, tem o seu campo de ação perfeitamente delimitado pela lei, não podendo agir fora dos parâmetros fixados pelo legislador, porquanto sua função própria é a de *aplicador das leis*, é a de fazer as pessoas cumprirem as leis. Acrescenta que como as pessoas são inteiramente livres para agir desde que não exista uma lei determinando um comportamento diferente, o administrador público não pode agir ao seu livre-arbítrio, somente podendo se comportar conforme o ordenamento predeterminado pelo legislador. Cita trecho da Revista dos Tribunais (“Regime Jurídico dos Recursos Administrativos Fiscais e Seus Efeitos”, in Revista de Processo, Jan – Mar, 1982, São Paulo, Revista dos Tribunais, P. 54), dizendo que a autoridade fiscal não tem qualquer faculdade ou direito subjetivo de agir nem tem qualquer interesse próprio ou particular com o exercício de sua função legal.

Arguiu que a atuação do órgão fiscal na cobrança dos tributos a seu encargo, portanto, não se envolve qualquer interesse próprio das autoridades fiscais, nem é o exercício de um direito subjetivo do órgão fiscal, que, também, não é parte credora de uma relação jurídica.

Salienta que a ação da autoridade fiscal, impulsionada pelo dever de ofício, tem de apurar o valor do tributo de acordo com os verdadeiros fatos praticados pelo contribuinte, investigando-os sem qualquer interesse no resultado final, já que o princípio da legalidade objetiva exige do Fisco uma atuação oficial e imparcial para obtenção da verdade dos fatos.

Ressalta que a função administrativa tributária que deve ser exercida pela autoridade fiscal exige a obediência ao princípio da legalidade objetiva, em que o tributo será tornado líquido e certo e exigido dentro de mais estrita legalidade, agindo o Fisco com integral imparcialidade.

Sustenta que não podem prosperar tais imputações de infração por ofensa aos princípios de direito que norteiam as normas jurídicas, base para a atividade de lançamento fiscal a que está adstrito o agente público. Por fim, pede pela Nulidade do Auto de Infração.

No mérito, passar a argumentar os fatos da autuação. Afirma que a autuação falta motivo para se proceder com sua exigência, uma vez que as mercadorias relacionadas pelo autuante se referem a aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação com base de cálculo reduzida, mercadorias da cesta básica, mercadorias que tiveram o ICMS retido na fonte por substituição tributária, sobre mercadorias isentas, para uso/consumo, ativo imobilizado, mercadorias não tributadas como brindes, bonificações, canceladas, devolvidas, etc. como se pode constatar nas notas fiscais em anexo (Doc. 03).

Infere que o fiscal, furtando-se de uma apuração mais detalhada da realidade material, imputa ao autuado o recolhimento do ICMS por antecipação parcial relativo às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação com base de cálculo reduzida. Isto porque, quando se compra mercadorias em outros Estados com base de cálculo reduzida, não há antecipação parcial a recolher, já que as saídas são feitas com carga tributária correspondente a 7%.

Destaca que a validade e eficácia do ato administrativo estão condicionados à sua prática em motivos reais, idôneos e existentes, “*in casu*”, a falta de recolhimento do ICMS por antecipação parcial de mercadorias de outras unidades da Federação destinadas a comercialização do estabelecimento, carecendo de motivos que sustentassem a autuação, visto que se trata de mercadorias que tiveram suas bases de cálculo reduzidas, de modo que as saídas correspondem a alíquota de 7%.

Reitera que, uma vez provado que as mercadorias possuem a base de cálculo reduzida, mercadoria da cesta básica, mercadoria da substituição tributária, isenta, etc., fatalmente a ação fiscal será improcedente, corroborando com o entendimento consolidado deste Órgão. Reproduz a menta da 5ª JJF (A-0214-05/16), e trouxe entendimento do mestre HELY LOPES MEIRELLES, em sua memorável obra “Direito Administrativo Brasileiro, 15ª Ed. RT, SP, 1990, PP. 174/175”.

Sustenta que não havia motivo para que se procedesse a lavratura do malsinado auto de infração, posto que é premissa exata que o auto de infração, ou a notificação fiscal, que se embasam em motivos falsos, inexistentes ou mesmo inidôneos, são atos administrativos sem motivação, e assim, nulos “*ex radice*”, inconvalidáveis (STF, RTJ 79/478-490; HELY LOPES MEIRELES, Direito Administrativo Brasileiro. 15 ed. RT, SP 1990, pp.174/175).

Assinala que o lançamento do crédito tributário configura ato de vontade pelo qual o poder público aplica a lei a fato jurídico tributário, determinando situação jurídica individual e concreta. Reproduz cinco elementos considerados no ato administrativo, segundo o consagrado mestre Seabra Fagundes disse:

- A manifestação de vontade que é o impulso gerador do ato, devendo emanar de agente competente, ou seja, pessoa que tem atribuição legal para o exercício da função, no caso a de lançar tributo;
- O motivo, que compreende os fundamentos que dão ensejo à prática do ato. tratando-se de ato vinculado, os motivos são legais, devem figurar expressamente, pela menção à lei em que se baseia;
- O objeto do ato é o seu conteúdo, o próprio objeto de manifestação da vontade, a sua essência. Será a declaração da ocorrência do fato jurídico tributário, a identificação do sujeito passivo da obrigação, a determinação da base de cálculo e a alíquota aplicável, com apuração do montante a pagar, conferindo exigibilidade ao crédito assim formalizado;
- A finalidade é o resultado prático que o ato procura alcançar (cobrança e arrecadação de tributo);
- A forma, que é o meio “pelo qual se exterioriza a manifestação da vontade. Por ela se corporifica o ato”. A forma do lançamento, como regra geral, é escrita. Não será verbal, como acontece com frequência na atividade policial de emergência.

Reafirma ser a expressão utilizada no art. 3º do CTN, que define o tributo como “*prestaçāo pecuniária, compulsória, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”. Destaca que o objeto do lançamento, já está predeterminado na lei tributária, expressamente previsto os dispositivos de lei que autorizam a imputação de responsabilidade quando ocorrer infração a eles, inexistindo margem de liberdade de escolha para o agente que pratica o ato (autuante). Cita ensinamento da Editora Forense, em sua excelente publicação “Comentários ao Código Tributário Nacional” edição 1ª, pág. 386.

Por fim, requer a improcedência do Auto de Infração.

O autuante presta informação fiscal, fls. 175 a 177, onde inicialmente resume a peça impugnatória e passar aduzir os argumentos:

Informa que a lavratura do Auto de Infração se encontra dentro das formalidades exigidas pelo capítulo IV do RPAF/99, Decreto nº 7.629/99, não procedendo o pedido de improcedência, por ser possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, através de documentos anexos.

Quanto à alegação de que foi cobrado o ICMS antecipação parcial indevidamente de mercadorias de cesta básica, isentas, para uso e consumo, ativo immobilizado, mercadorias não tributadas como brindes, bonificação, mercadorias que tiveram o ICMS retido na fonte por substituição tributária e, que foi cobrado de notas fiscais canceladas e devolvidas. Sustenta que tais alegações não procedem pelas seguintes razões:

Disse que a atividade empresarial do autuado é comercialização de confecções que não tem redução de base de cálculo, não é produto da cesta básica e não está no elenco de mercadorias isentas.

Destaca que a alegação de que foi cobrado o ICMS antecipação parcial de mercadorias para uso e consumo e ativo imobilizado, foi baseado na Nota Fiscal nº 54151 (fl. 122) cuja mercadoria (caixas para verduras) não condiz com a atividade da empresa, sendo devido portanto a cobrança do ICMS antecipação parcial.

Relata que a cobrança do ICMS de antecipação parcial de brindes e bonificação, cuja mercadoria a empresa comercializa, é devida (Nota Fiscal-e nº 827504, fl. 15), não procedendo assim a alegação.

Sustenta que nos documentos fiscais que constam mercadorias da substituição tributária já retida, constam também mercadorias da antecipação parcial, sendo cobrados valores referentes apenas aos produtos da antecipação parcial (Notas Fiscais-e nºs 102671 e 70042 fls. 10 e 50).

Aduz ainda que no elenco das notas fiscais que foram lançadas nas planilhas não há nenhuma ocorrência de notas fiscais canceladas e devolvidas (notas fiscais anexas) conforme alega a autuada.

Pugna ao final pela Procedência do Auto de Infração.

#### VOTO VENCIDO

O presente Auto de Infração, refere-se à exigência de crédito tributário, em vista da acusação de que a Autuada deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.

Enfrentando inicialmente a arguição de nulidade, não verifico nenhuma alegação que apresente substância de cunho formal, digna de aferição nesse sentido. Verifico que descuidou a defesa de apontar objetivamente os elementos que consistiriam em sua base de sustentação, sobretudo aqueles definidos no art. 128 do RPAF. Constatou apenas a adoção de conceitos doutrinários sobre o tema, sem o necessário apontamento da ocorrência fática nos autos, exceto suas arguições de cunho material que serão avaliadas a frente. Portanto, afasto a arguição de nulidade.

Adentrando ao mérito, e analisando a arguição da defesa de que a autuação se deu forma irregular, por ter realizado a cobrança de ICMS por antecipação parcial referente a aquisições de mercadorias com base de cálculo reduzida, mercadorias da cesta básica, mercadorias que tiveram o ICMS retido na fonte por substituição tributária, sobre mercadorias isentas, para uso/consumo, ativo imobilizado, mercadorias não tributadas como brindes, bonificações, canceladas, devolvidas, etc., verifiquei que nenhuma das mercadorias que foram objeto da autuação se enquadram na qualificação alegada pela defesa, e que na opinião da defesa teriam o condão de afastar a incidência da antecipação parcial. Inclusive foi oportunizado ao Patrono da Autuada, na sessão de julgamento, apontar nos autos os documentos fiscais e mercadorias que eventualmente constassem da acusação e se enquadrasssem nas alegações defensivas, ocasião em que a defesa não conseguiu apontar os elementos em questão.

Nessa esteira, apurei quanto à alegação defensiva de que mercadorias adquiridas para uso e consumo e ativo imobilizado foram objeto da exigência de antecipação parcial, que segundo o Autuante teve por mote a Nota Fiscal nº 54151 (fl. 122), mas entretanto verifiquei que esta mercadoria (150 caixas para verduras) a despeito de não condizer com a atividade fim da empresa (comércio de roupas), também não se enquadram no conceito de uso e consumo (por não se tratarem de mercadorias próprias para utilização na atividade meio da autuada) e muito menos se enquadram como ativo imobilizado (pois estão longe desse conceito), e considerando a quantidade e que foi adquirida me induz ao raciocínio de que se deu com o ânimo de comércio. Sendo devido, portanto, a cobrança do ICMS antecipação parcial. Afasto, assim, essa alegação defensiva.

Verificando a alegação de existência no rol das aquisições de mercadorias, objeto da autuação, de produtos isentos, mercadorias da cesta básica ou sujeitos a redução de base de cálculo, após

analisar as suas aquisições de mercadorias e sua atividade empresarial, concluo pelo descabimento desta alegação, haja vista que a atividade empresarial do autuado é comercialização de confecções a qual não conta com o benefício da redução de base de cálculo, e não estão no elenco de mercadorias isentas, menos ainda no rol de produtos da cesta básica.

Em relação à alegação de que houve cobrança do ICMS antecipação parcial sobre aquisição de brindes e bonificação, cuja mercadoria a empresa adquiriu, é igualmente indevida, pois além de não ter indicado qualquer nota fiscal computada nesse sentido, a única que o Autuante pode reputar se referir a essa arguição e que indica em sua peça de informação fiscal foi a (Nota Fiscal nº 827504, fl. 15), a qual conforme verifiquei não se enquadram como brindes.

Quanto à arguição de que constam no levantamento fiscal documentos fiscais que se referem a mercadorias que foram objeto de substituição tributária, verifiquei que nas Notas Fiscais nºs 102671 e 70042 (fls. 10 e 50), de fato, constam também algumas mercadorias que sofrem retenção do ICMS pelo fornecedor, mas que, todavia, o Autuante excluiu dos cálculos da antecipação parcial, sendo cobrados valores referentes apenas aos produtos sujeitos à antecipação parcial. Fica também afastada essa alegação.

Observei também, não existir no elenco das notas fiscais que foram lançadas nas planilhas do Autuante, nenhuma ocorrência de notas fiscais canceladas e devolvidas conforme também alegou a defesa. Devo registrar, por fazer-se mister, que não localizei nos autos o (DOC 03) a que faz referência a defesa em sua peça à fl. 163. De modo, que afasto esta arguição defensiva.

Por fim, voto pela PROCEDÊNCIA deste Auto de Infração.

#### VOTO VENCEDOR

Discordo do Relator em relação à cobrança da antecipação parcial sobre a aquisição de 150 caixas plásticas, denominada pelo remetente como “caixas para verdura” (Nota Fiscal nº 54151 - fl. 122). É sabido que essas caixas plásticas são geralmente usadas por comerciantes de roupas e tecidos, na armazenagem de seus produtos dentro do estabelecimento, tanto no estoque, como no local de vendas.

Desse modo, se constituem como material de uso e consumo, sendo indevida a cobrança de ICMS a título de antecipação parcial. Destaco, ainda, que não existem evidências nos autos de que as referidas caixas plásticas foram objeto de comercialização pelo autuado. Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do auto de infração, excluindo a exigência de R\$58,66.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 210414.0006/18-4, lavrado contra **M.E. DA SILVA PINHEIRO MOREIRA - EPP**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$26.529,64**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de maio de 2019.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ- JULGADOR/VOTO VENCEDOR