

**A. I. Nº.** - 203459.0004/19-6  
**AUTUADO** - EDUSUB COMÉRCIO DE ALIMENTOS EIRELI  
**AUTUANTE** - RICARDO FRANÇA PESSOA  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFRAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 20/12/2021

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0180-03/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS À COMERCIALIZAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. É devido o ICMS antecipação parcial, nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a comercialização. O contribuinte apresenta elementos com o condão de modificar parcialmente a acusação fiscal. Em sede de informação fiscal, o Autuante reduz o valor originalmente lançado. Não acolhido pedido de redução ou cancelamento da multa aplicada. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/09/2019, exige ICMS no valor de R\$88.994,09, acrescido da multa de 60%, pelo recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial, referente a aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a comercialização, nos meses de janeiro, fevereiro, maio a novembro de 2014, fevereiro a outubro e dezembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016, março, maio, julho, setembro e outubro de 2017, maio de 2018. (Infração 07.15.02).

O sujeito passivo apresenta defesa fls.26/37. Registra a tempestividade de sua peça defensiva. Transcreve a infração que lhe foi imputada. Diz que vem apresentar impugnação aos termos da exigência fiscal, em vista dos fatos e fundamentos a seguir expostos.

Afirma ser pessoa jurídica de direito privado, constituída sob a forma de uma sociedade por cotas de responsabilidade limitada, que tem por objeto social a comercialização de produtos alimentícios, explorando franquias da marca “Subway”, conforme contrato social em anexo.

Informa que a defesa busca provar aos Conselheiros, que não assiste razão à Fiscalização Estadual em constituir tal crédito tributário e nem de lhe imputar multa em tão alto percentual, na forma dos argumentos que serão a seguir expostos.

Esclarece que bens de uso e consumo das empresas correspondem a detergentes, papel toalha, saco de lixo, esponja para limpeza, luvas plásticas, entre outros materiais. Estes nunca serão objeto de comercialização, não ocorrendo o fato gerador do ICMS.

Salienta também, a diferença entre antecipação parcial e cálculo do diferencial de alíquota. Nesse sentido, a antecipação parcial está relacionada às aquisições interestaduais de mercadorias que são destinadas à revenda. O diferencial de alíquota é relacionado às aquisições interestaduais de materiais destinados ao ativo imobilizado ou ao uso ou consumo (sem comercialização).

Vigilante quanto a isso, o legislador estabeleceu a dispensa do lançamento e pagamento relativo a diferença de alíquotas nas aquisições de materiais de uso e consumo efetuadas por microempresas e empresas de pequeno porte, através do no art. 272, inciso I, alínea b, efeitos até 31/12/2015, do RICMS/BA, conforme reproduz.

Diante disso, diz ser imperiosa a necessidade de o Conselho excluir da tributação, o disposto no referido artigo, uma vez que a Fiscalização em questão, autuou de forma indistinta, sem uma devida apuração em relação a suas características específicas e de suas atividades.

Coadunando com este entendimento, analisando as planilhas/levantamentos anexos, e considerando que é empresa optante pelo Simples Nacional, impõe-se a exclusão da autuação do ICMS indevidamente lançado sobre a diferença de alíquotas, nas aquisições de material de uso e consumo efetuadas, conforme entendimento taxativo exarado pelo art. 272, inciso I, alínea b, feitos até 31/12/2015, do RICMS/BA.

Chama a atenção dos Julgadores, que promovida as exclusões indicadas, justifica-se também, a necessidade de exclusão dos montantes das notas fiscais, cujo ICMS foi objeto de recolhimento antecipado por substituição tributária, onde houve o encerramento da fase de tributação.

Explica ser fato, que os Estados vêm promovendo sucessivas alterações em suas legislações, com o objetivo de arrecadar o ICMS antes da ocorrência do fato gerador do tributo. As medidas são usualmente justificadas pela necessidade de facilitar a fiscalização e evitar a sonegação fiscal.

Nesse sentido, uma vasta gama de mercadorias foi incluída no regime da substituição tributária, que permite o recolhimento antecipado do imposto que incidirá nas operações subsequentes. Existe também, a situação dos contribuintes que adquirem mercadorias provenientes de outros Estados e têm sido instados a recolher o imposto relativo às operações subsequentes, já no momento do ingresso da mercadoria no Estado em que estão estabelecidos.

O cerne da presente questão reside, na hipótese que tem sido denominada de “*antecipação com substituição*” (também chamada de substituição “progressiva” ou “para frente”). Isto porque, o valor relativo ao ICMS já foi pago pela franqueadora, no momento em que enviou as mercadorias para a Autuada/franqueada.

Nos moldes das planilhas / levantamentos anexos, caso a parte da autuação objeto de recolhimento antecipado por substituição tributária se sustentasse, haveria duplicidade de pagamento do tributo devido, o que caracterizaria a bitributação, fenômeno vedado pelo ordenamento pátrio. Tais argumentos justificam a necessidade de exclusão do lançamento fiscal dos montantes das notas fiscais cujo ICMS foi objeto de recolhido antecipado por substituição tributária, onde houve o encerramento da fase de tributação, a fim de evitar a dupla tributação do ICMS sobre mercadorias que já foram devidamente tributadas, com o imposto regularmente pago. Entende que conforme já delineado, a empresa que é optante do Simples Nacional, faz jus a redução de 20% (vinte por cento) do valor do ICMS apurado em caso de antecipação parcial, uma vez recolhido no prazo, nas compras de mercadorias para comercialização, procedentes de estabelecimentos comerciais e de estabelecimentos industriais, como é o seu caso, que adquire mercadorias de sua franqueadora.

Assim, em consonância com precisão taxativa do artigo em comento, faz-se necessária a exclusão do lançamento dos valores à título de redução de 20% (vinte por cento) do valor do ICMS apurado em caso de antecipação parcial, uma vez que os valores foram recolhidos no prazo legal, conforme planilhas / levantamentos anexos.

Informa que foi descredenciada para pagamento do ICMS devido por antecipação parcial por descumprimento de um dos requisitos previstos no art. 125, parágrafo 7º, incisos II e IV do RICMS/BA pelo próprio Estado. Diante disso, recolheu o imposto devido sem antecipação, realizando o pagamento no momento da ocorrência do fato gerador, nos moldes das planilhas/levantamentos anexos. Ocorre que, surpreendentemente, a Fazenda Estadual lavrou autos de infração em razão do não recolhimento do ICMS antecipado. Elabora quadro para demonstrar.

Apresenta entendimento, que este procedimento não encontra qualquer fundamento, uma vez que o recolhimento do tributo foi realizado apenas em momento diferente do quanto estabelecido, em razão do seu descredenciamento realizado pelo Autuante. Trata-se, portanto, de lançamento

arbitrário, uma vez que foi recolhido o tributo em momento posterior, e a lavratura do referido auto de infração sugere pagamento em duplicidade, o que é vedado pelo nosso ordenamento.

Afirma que tais argumentos justificam a necessidade de exclusão do lançamento fiscal dos montantes referentes aos autos de infração acima listados, uma vez que a Autuada estava descredenciada por atuação do próprio Estado e realizou o pagamento dos referidos valores relativos à ICMS pelo recolhimento regular (sem antecipação).

Sobre a multa aplicada frisa que o Auditor Fiscal lavrou auto para cobrança de ICMS supostamente recolhido e, sobre tal cobrança, aplicou multa no elevado percentual de 60%. Ocorre que o percentual cobrado (60%) não tem razão de ser, revelando-se em cobrança confiscatória, expressamente vedada pela Constituição Federal de 1988, em seu art. 150, IV.

Nesta linha de intelecção, verifica que o entendimento do que seja caráter confiscatório do tributo, *in caso*, da multa, cabendo, para o desate de tão tormentosa questão, valer-se dos ensinamentos do de Hugo de Brito Machado, Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra da Silva Martins, conforme reproduz.

O princípio do não-confisco revela-se corolário cristalino do clássico princípio da capacidade contributiva, que tanta relevância adquiriu em nosso ordenamento. O confisco seria desproporcional à capacidade contributiva, seria aniquilamento desta, o que violaria a graduação determinada pela Lei Maior. Por fim, transcreve as decisões do Supremo Tribunal Federal sobre o tema. Assevera que o STF tem firme posição, reiterada em diversos julgados, no sentido de que, em se falando de penalidade tributária, a confiscatoriedade existe quando não há razoabilidade e proporcionalidade entre a gravidade da infração cometida e a multa cominada como consequência do ato ilícito praticado pelo contribuinte.

Pelas razões expostas, tendo em vista a cobrança da multa, em percentual eminentemente confiscatório no Auto de Infração guerreado, requer seja julgado improcedente o Auto de Infração atacado neste particular.

Requer se conheça da presente impugnação para encaminhar o auto hostilizado para uma das Juntas de Julgamento do Conselho de Fazenda do Estado, para que seja julgado improcedente o auto de infração em todos os pontos atacados, em razão da necessidade de: (a) observância do disposto no art. 272, inciso I, alínea b, efeitos até 31/12/2015, do RICMS/BA; (b) exclusão das notas fiscais com o ICMS recolhido antecipadamente por substituição tributária; (c) desconto no cálculo da substituição tributária dos produtos conforme anexo 1 do RICMS/BA; (d) exclusão da base de cálculo dos autos lavrados no período em que a empresa estava descredenciada; (e) do caráter confiscatório da multa aplicada.

O Autuante presta a informação fiscal fl. 47. Reproduz a irregularidade apurada. Sintetiza os fundamentos da defesa. Explica que os argumentos apresentados pela defesa são procedentes, com exceção de o de não ter sido considerado os pagamentos que efetuou relativos ao ICMS antecipação parcial. Esclarece que todos os pagamentos constantes do banco de dados da SEFAZ foram considerados no levantamento, conforme relação de DAES fls. 17 a 22 do PAF.

Afirma que considerando os demais argumentos da defesa, o levantamento fiscal foi revisto e refeito, conforme planilhas que anexa fls.48/52, remanescendo o débito no valor de R\$19.786,56.

O Autuado foi intimado da informação fiscal dia 14.04.2021, via DTE, tomou ciência dia 20.04.2021, às 00:10, conforme comprova documento fl.53 (frente e verso).

## VOTO

Não foi abordado pela defesa, questionamento a respeito das formalidades necessárias a legitimidade do Auto de Infração, considerando que se encontram presentes neste PAF os requisitos elencados no art. 39 do RPAF/99, para sua validade. Sendo assim, não foi identificada nenhuma violação ao princípio da legalidade, do devido processo legal, tendo sido observada a

garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados nos aspectos abordados na impugnação, bem como, na narrativa dos fatos correspondentes a irregularidade imputada.

No mérito, o presente Auto de Infração, exige crédito tributário, pelo recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial, referente a aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a comercialização.

O defendente contestou parcialmente o lançamento de ofício, apontando equívocos no levantamento fiscal, com os seguintes argumentos: (a) não observância do disposto no art. 272, inciso I, alínea b, efeitos até 31/12/2015, do RICMS/BA, que determina a redução da base de cálculo em 20%; (b) notas fiscais em que o ICMS foi recolhido antecipadamente por substituição tributária; (c) redução de 20% da base de cálculo, nas aquisições realizadas por empresas optantes pelo Simples Nacional, como é o seu caso, quando o imposto é recolhido no prazo regulamentar; (d) exclusão da base de cálculo de valores já exigidos em autos lavrados no período em que a empresa estava descredenciada.

Em sede de informação fiscal, o Autuante acatou os argumentos apresentados pela defesa, afirmando que são procedentes, com exceção de que teria desconsiderado pagamentos efetuados relativamente ao ICMS antecipação parcial. Esclareceu que todos os pagamentos constantes do banco de dados da SEFAZ foram considerados no levantamento fiscal, conforme relação de DAES fls. 17 a 22 do PAF. Acrescentou que atendendo os demais argumentos da defesa, o levantamento fiscal foi revisto e refeito, conforme planilhas ajustadas fls.48/52.

Importante salientar, que o Autuante se equivocou, quando concluiu na Informação Fiscal, que o débito remanesce no valor de R\$19.786,56, considerando que as planilhas que elaborou, fls. 48/52, nos conduzem ao valor de R\$22.579,08.

Depois de analisar os fundamentos da autuação, acolho o demonstrativo ajustado pelo Autuante considerando que elaborados em consonância com o RICMS/2012 e a Lei 7014/96, remanescendo o débito no valor de R\$22.579,08, conforme planilha abaixo:

Demonstrativo ICMS Antecipação Parcial  
Valores remanescentes - planilhas fls.48/52

mês/ano	ICMS a recolher
fev/14	3.441,94
mai/14	785,78
jun/14	3.911,45
set/14	295,86
nov/14	185,06
<b>total</b>	<b>8.620,09</b>
fev/15	254,8
mar/15	1.413,13
mai/15	158,6
jun/15	1.003,78
ago/15	1.224,28
<b>total</b>	<b>4.054,59</b>
jan/16	152,93
fev/16	1024,88
mai/16	704,78
set/16	1.659,57
out/16	1.922,87
nov/16	703,58
<b>total</b>	<b>6.168,61</b>

mai/17	687,7
out/17	2.002,91
<b>total</b>	<b>2.690,61</b>
mai/18	<b>1.045,18</b>
<b>Total Geral</b>	<b>22.579,08</b>

Sobre a multa aplicada, o defendente arguiu violação ao princípio do não-confisco e da capacidade contributiva. Requereu sua redução ou cancelamento.

Observe que no presente caso, a multa aplicada está correta e se encontra prevista na Lei 7014/96, (alínea 'd', do inciso II, do art. 42). Saliento que esta Junta de Julgamento Fiscal não pode apreciar pedido de dispensa da multa por infração de obrigação tributária.

No que concerne ao pedido de redução da multa, deixo de acatá-lo, pois, o § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e o art. 158 do RPAF/99 foram revogados. (O § 7º do art. 42 foi revogado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19). Sendo assim, evidencia-se também, a impossibilidade legal, para atendimento a este pleito do defendente.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE da autuação.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **203459.0004/19-6**, lavrado contra **EDUSUB COMÉRCIO DE ALIMENTOS EIRELI**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto, no valor de **R\$22.579,08**, acrescido da multa de 60%, prevista alínea 'd', do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 11 de novembro de 2021.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSE FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR