

A. I. N° - 276473.0011/23-4
AUTUADO - WAT COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.
AUTUANTE - ROSAMARIA BARREIROS FERNANDEZ
ORIGEM - DAT SUL / INFAZ EXTREMO SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 05.01.2024

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0238-05/23-VD**

EMENTA: ICMS. DIFERENÇAS DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS AO ATIVO/USO/CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO. Não havia, à época dos fatos geradores (jan/19-dez/20), previsão regulamentar para dispensa do pagamento do diferencial de alíquotas para os estabelecimentos hoteleiros, em face da revogação promovida pelo Decreto nº 16.738, de 20/05/16, DOE de 21/05/16. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/03/2023 (ciência em 02/04/2023, pelo DT-e), exige ICMS no valor histórico de R\$ 142.022,38, além de multa e dos acréscimos moratórios, em decorrência da seguinte infração:

Infração 01 – 006.005.001: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento. Fatos geradores relativos ao período de janeiro/19 a dezembro/2021. Multa: 60%.

A autuada apresenta impugnação às folhas 25/36, mediante a qual contesta o presente lançamento, deduzindo as razões a seguir.

Alega que a infração que lhe foi imputada não procede, uma vez que no que tange ao recolhimento do ICMS na situação mencionada pela nobre fiscal, a empresa não realizou o recolhimento, pois é optante pelo crédito presumido, que trata o artigo 270, III, b do RICMS-BA, e que, conforme estabelece o Art. 272, I, a, do RICMS/BA, fica dispensado do pagamento do diferencial das alíquotas, nas aquisições de bens do ativo permanente no período do fato gerador. Informa, ainda, que o estabelecimento autuado é um hotel que oferece serviços e que dispõe de diversos objetos para servir aos seus clientes. Argumenta que o remédio jurídico-fiscal adequado, para afastar essa acusação, é a simples verificação das notas fiscais de entrada (Doc. 04) que seguem em anexo, referentes aos períodos de 2019 e 2020 que constam no demonstrativo, nas quais é possível identificar que os objetos adquiridos pela autuada são destinados ao uso próprio do estabelecimento da empresa, razão pela qual, se faz dispensado o pagamento do diferencial das alíquotas do ICMS que fundamentou a lavratura do auto em apreço.

Desse modo, sustenta que não procede a exigência fiscal em comento. Razão por que, esta Emérita Junta de Julgamento Fiscal, se não decidir pela nulidade da ação fiscal, certamente a julgará improcedente, consoante as razões de fato e de direito que passa a expor.

Transcreve o texto do art. 2º do RPAF/99 para ilustrar a ideia de que é intenção, do legislador baiano, assegurar aos contribuintes um tratamento justo, digno e igualitário diante do contencioso fiscal. Ocorre 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. Sendo assim, não há como olvidar os direitos e garantias fundamentais assegurados pela nossa Carta Magna.

Ensina que o Código Tributário Nacional, 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 tal afirmativa pela referência feita ao seu artigo 112, quando se usa o princípio do *in dubio pro contribuinte*.

Alega que 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, ressaltando 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 desincumbir deles com a maior presteza possível. Afirma 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. Assim, como as pessoas são inteiramente livres para agir desde que não exista uma lei determinando um comportamento diferente, conclui que o administrador público não pode agir ao seu livre-arbítrio, somente podendo se comportar conforme o ordenamento predeterminado pelo legislador.

Assevera 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, como bem está expresso em trecho da Revista dos Tribunais, que transcreve, à folha 23, para, a seguir, concluir que a atuação do órgão fiscal na cobrança dos tributos a seu encargo, portanto, não 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. Afirma 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.

Assim, sustenta 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 da mais estrita legalidade, agindo o Fisco com integral imparcialidade, pois 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.

Nesse sentido, conclui que não pode prosperar tal imputação 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. É por isso, que o caso “*sub examine*”, devido aos vícios que possuem levará fatalmente a decretação da sua nulidade.

Reitera que não é devido o pagamento do diferencial de alíquotas e transcreve ementa de julgado do CONSEF/BA, em apoio aos seus argumentos. Sendo assim, conclui que não resta dúvida de que a empresa autuada agiu em conformidade com o que a legislação determina, sendo-lhe assegurado o direito de dispensa de pagamento do imposto pleiteado por ser optante do crédito presumido, e pelos objetos adquiridos serem destinados ao uso próprio do estabelecimento, não havendo, portanto, fundamentação para lavratura do referido auto de infração. Transcreve a doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello e de Hely Lopes Meirelles, em apoio aos seus argumentos.

Diante do exposto, conclui 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, que se embasa em motivos falsos, inexistentes ou mesmo inidôneos, são atos administrativos SEM MOTIVAÇÃO, e assim, nulos, inconvalidáveis, portanto.

Transcreve a doutrina de Seabra Fagundes, para apoiar a ideia de que a lei tributária atribui ao agente administrativo um poder vinculado, o MAIS VINCULADO POSSÍVEL, no exercício do qual serão praticados ATOS PLENAMENTE VINCULADOS, como estabelece o art. 3º do CTN, que define o tributo como “*prestação pecuniária, compulsória, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”. Assim, defende que o objeto do lançamento, como ato de vontade da administração (a saber, a declaração da ocorrência do fato jurídico, a identificação do sujeito passivo da obrigação, a determinação da base de cálculo e da alíquota para apuração do montante a pagar e os TERMOS DA EXIGIBILIDADE) já está predeterminado na lei tributária, vale dizer, “*in casu sub examine*”, 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). Transcreve doutrina em apoio aos seus argumentos.

Deste modo, entende restar claro que a empresa autuada agiu em conformidade com o que é estabelecido pelo nosso ordenamento jurídico, não tendo cometido nenhuma infração, haja vista que a legislação prevê a possibilidade de dispensa do pagamento do imposto objeto deste auto, quando o autuado se tratar de optante de crédito presumido, razão pela qual requer que seja julgada nula ou improcedente a infração em comento.

Alega, ainda, que houve inobservância do devido processo legal. Argumenta que se encontra expresso no CTN, que a ação de fiscalização de um tributo (verificação do cumprimento de obrigação tributária, quer principal ou acessória), é ato privativo, vinculado e obrigatório da Administração Pública (art. 142), ato este outorgado pela Constituição Federal, traduzindo-se em um poder-dever dos entes tributantes. Em assim sendo, não pode ela agir sem obedecer aos diversos princípios constitucionais que o rege (oficialidade, legalidade, publicidade, impessoalidade, moralidade e eficiência – art. 37 da CF/88), sob pena de resvalar em arbítrio e abuso de poder, sendo fundamental a perfeita obediência ao devido processo legal, princípio este, que garante a todos o direito a um processo com todas as etapas previstas em lei, calcado em todas as garantias constitucionais.

Aduz ser pacífico o entendimento de que o devido processo legal representa um “princípio-base”, norteador de todos os demais e que deve ser observado em um processo. E, especificadamente no direito tributário, faz-se essencial que seja identificada a verdade material dos fatos tributários, ou seja, as provas que estão intimamente relacionadas a tal princípio, pois somente assim poderá ser ela apresentada como legítima, independentemente, inclusive, das conclusões que as partes explicitem, e por óbvio, observando os termos especificados pela lei tributária para que seja possível um justo julgamento.

Discorre acerca da composição e definição da base de cálculo, citando a Súmula nº 01 do CONSEF e destacando ser matéria reservada à lei, cujo descumprimento tem levado esta corte à decretação da nulidade de inúmeros Autos de Infração. Explica que uma das razões que têm levado à nulidade é a questão que envolve a base de cálculo do imposto, quando ela deixa de ser devidamente demonstrada, dentro do exigido nas normas, tanto na fiscalização em estabelecimentos como na fiscalização exercida no trânsito de mercadorias. Argumenta que, para se determinar a base de cálculo a salvo de imperfeições, é indispensável que se demonstre nitidamente a mesma, o que há de ser feito de forma compreensiva, apontando o critério ou método adotado pelo fisco, a fonte e demais dados necessários ao entendimento, por parte do sujeito passivo, com fundamento na legislação. Isso porque a base de cálculo do imposto é a dimensão material do tributo, sendo essa demonstração que oferece os critérios para mensurar o fato tributário imponível. A clareza da forma como foi apurado o débito é decorrência dos princípios da legalidade e da verdade material.

Nesse sentido, assevera que a autuação contém vícios que afetam a sua eficácia, por ter sido praticada sem que houvesse observância de que o autuado é optante pelo crédito presumido e por fazer jus a dispensa do pagamento do diferencial das alíquotas do ICMS, tendo em vista que, os

objetos adquiridos eram destinados ao uso próprio do estabelecimento da empresa, razão pela qual, deve ser decretada sua nulidade.

Frisa que foi inobservado o devido processo legal e o consequente prejuízo ao contraditório e ao exercício da ampla defesa pelo sujeito passivo diante das divergências entre a acusação fiscal e o demonstrativo de apuração que fundamenta a imputação, gerando insegurança na determinação da infração, conforme expressamente estatui a alínea “a”, do inciso IV, do art. 18 do RPAF/99. Portanto, defende ser nulo o procedimento que não atenda ao devido processo legal, que implique cerceamento de defesa ou que não contenha elementos suficientes para determinar, com precisão a infração apontada. Transcreve julgados deste Conselho de Fazenda em apoio aos seus argumentos.

Por todo exposto e por tudo o mais que consta dos autos, a autuada requer que seja decretada a nulidade total do auto de infração em apreço, e, se assim não entender, decrete a improcedência do auto de infração, para que se faça justiça.

Termos em que, pede e espera deferimento.

Às folhas 238/242, a autuante presta informação fiscal, tecendo as considerações que seguem.

Quanto às alegações da empresa, transcreve o texto do artigo 270, inciso III, alínea “b” do RICMS/12 (citado pelo Sujeito Passivo) para concluir que o contribuinte não se enquadra neste dispositivo regulamentar, uma vez que é um hotel. Ressalta que a empresa autuada tem, em verdade, opção pela utilização de base de cálculo reduzida, nos termos do art. 267, inciso VI do RICMS/12, cujo texto reproduz. Transcreve, a seguir, o texto do art. 272, inciso I.

Transcreve, ainda, o texto do artigo 3º, inciso XVI da Lei 7.014/96, para, a seguir, concluir que, de acordo com a legislação do Estado da Bahia, a dispensa ao pagamento, por empresas prestadoras de serviço, como hotel, foi revogada. Em consequência, entende que este valor é devido pela empresa autuada, referente aos anos de 2019/2020.

Opina pela manutenção do lançamento.

Esse é o relatório.

VOTO

Trata-se de conduta única, descrita como *“Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento. Fatos geradores relativos ao período de janeiro/19 a dezembro/2021. ...”*.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento. Embora fale em “vícios”, aduz um único argumento, que tangencia o mérito da autuação. Embora admita que não recolheu o diferencial de alíquotas, justifica a sua conduta com a referência ao art. 272, inciso I, alínea “a”, item “4” do RICMS/12, que prevê, segundo a defendente, a dispensa do recolhimento do tributo ora exigido.

Inicialmente, é importante fixar que é incontroverso que o contribuinte é estabelecimento hoteleiro, conforme alega em sua petição impugnatória e admite a própria autoridade fiscal, em sua peça informativa.

Assim, discute-se se desfruta de benefício fiscal de dispensa do pagamento do diferencial de alíquotas, previsto no art. 272, inciso I, alínea “a”, Item “4” do RICMS/12 (conforme alega a empresa), cuja redação, então vigente, reproduzo abaixo.

“Art. 272. Fica dispensado o lançamento e o pagamento relativo:

I - a diferença de alíquotas:

a) nas aquisições de bens do ativo permanente destinada a:

...

4 - Companhia de Processamento de Dados do Estado da Bahia - PRODEB;

...

Como se pode depreender da leitura do dispositivo regulamentar citado, não havia, à época dos fatos geradores, previsão regulamentar para dispensa do pagamento do diferencial de alíquotas para os estabelecimentos hoteleiros.

Ressalte-se que houve, na legislação, uma regra que dispensava o Sujeito Passivo do recolhimento do diferencial de alíquotas. Trata-se da redação original do art. 272, inciso I, alínea “a”, Item “4”, cujo texto permaneceu vigente até o dia 20/05/2016, conforme abaixo.

“Art. 272. Fica dispensado o lançamento e o pagamento relativo:

I - a diferença de alíquotas nas aquisições de:

a) bens do ativo permanente efetuadas por:

...

*4 - restaurantes, churrascarias, pizzarias, lanchonetes, bares, padarias, pastelarias, confeitarias, doçarias, bombonérias, sorveterias, casas de chá, lojas de “delicatessen”, serviços de “buffet”, **hotéis**, hotéis, motéis, pousadas, fornecedores de refeições e outros serviços de alimentação, optantes pela redução de base de cálculo prevista no inciso VI do art. 267 (redação originária, efeitos até 20/05/2016);*

...

Como se trata de fatos geradores relativos ao período de janeiro/19 a dezembro/20, não se subsomem, portanto, à norma regulamentar acima transcrita, mas à posterior, quando não mais havia qualquer dispensa do pagamento do DIFAL nas aquisições interestaduais autuadas.

Assim, entendo que a infração se encontra caracterizada.

Julgo PROCEDENTE, portanto, o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **276473.0011/23-4**, lavrado contra a empresa **WAT COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o Sujeito Passivo a efetuar o pagamento do imposto no montante de **R\$ 142.022,38**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei 7.014/96, além dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de dezembro de 2023.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR