

**A.I. Nº** - 210552.0005/13-7  
**AUTUADO** - JUASAC COMÉRCIO DE EMBALAGENS LTDA.  
**AUTUANTE** - SILVONEY FALCÃO MENEZES  
**ORIGEM** - INFAZ JUAZEIRO  
**INTERNET** - 08. 04. 2014

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0048-01/14**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE OPTANTE PELO CHAMADO “SIMPLES NACIONAL”. ANTECIPAÇÃO PARCIAL – AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A COMERCIALIZAÇÃO. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. A chamada “antecipação parcial” é prevista no art. 12-A da Lei nº 7.014/96. Em se tratando de contribuintes optantes pelo simples nacional, a cobrança da “antecipação parcial” tem respaldo no § 1º, XII, “g”, do art. 13 da Lei Complementar nº 123/06: o recolhimento dos impostos listados no art. 13 na forma ali prevista não exclui a incidência do ICMS devido, na qualidade de contribuinte ou responsável, observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal, tanto com encerramento da tributação (substituição tributária por antecipação), como sem encerramento da tributação (“antecipação parcial”), caso em que se cobra a diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Não é razoável discutir no âmbito administrativo a legalidade ou constitucionalidade do direito posto. Isso se aplica também quanto à alegação de que a multa aplicada teria efeito confiscatório. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 20.9.13, acusa recolhimento de ICMS a título de antecipação parcial efetuado a menos, na condição de empresa optante pelo 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 [*para comercialização*], sendo lançado imposto no valor de R\$ 238.636,82, com multas de 50% e de 60%.

O contribuinte apresentou defesa (fls. 33/43) alegando a inconstitucionalidade do ICMS antecipado para optantes do simples nacional. Aduz que o simples nacional foi instituído com o propósito declarado de dar tratamento tributário simplificado e menos oneroso às empresas de menor grau de faturamento e organização, haja vista que, embora não representem muito na arrecadação tributária, são tais empresas responsáveis por parte significativa dos empregos gerados no Brasil, razão pela qual se justifica o tratamento diferenciado. Transcreve os arts. 1º, I, e 12 da Lei Complementar nº 123/06, alegando a inconstitucionalidade do ICMS antecipado para optantes do simples nacional.

Observa que o ICMS, posto que figurasse no rol de impostos abrangidos pelo simples nacional, teve ressalvada sua incidência nos casos expressamente previstos, e, se assim não fosse, o mesmo seria recolhido pelas microempresas e empresas de pequeno porte tão somente na forma definida no

regime favorecido do simples nacional. Assinala que uma das ressalvas foi a possibilidade de se exigir das empresas optantes o recolhimento antecipado do imposto devido, inclusive do valor equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Considera que a redação da lei não é das melhores, razão pela qual merece interpretação sistemática fundada nos princípios regentes da incidência tributária. Transcreve o art. 13, VII, e o § 1º, XIII, “g”, da Lei Complementar nº 123/06. Faz ver que a lei ressalvou a utilização do mecanismo previsto no art. 150, § 7º, da Constituição. Pondera que esse parágrafo é o ponto de apoio tanto do regime da substituição tributária das operações subsequentes quanto da antecipação do imposto, pois ambas as hipóteses consistem em exigir o adimplemento da obrigação antes mesmo de esta ter existência, ou seja, relativo a fato gerador que ainda não ocorreu e, portanto, é presumido para todos os efeitos, e o que diferencia as duas situações é a relação que o contribuinte ou responsável mantém com o fato gerador da obrigação, pois na substituição tributária o responsável antecipa o recolhimento do imposto relativo a fato gerador de terceiro, em razão do que se configura como substituto tributário, e na antecipação o contribuinte antecipa o recolhimento do imposto de suas operações próprias. Prossegue dizendo que as duas modalidades foram previstas na lei do simples nacional, sendo que apenas a substituição tributária teve menção na parte que cuida do cálculo do imposto devido. A seu ver, a microempresa ou empresa de pequeno porte que adquire produto na condição de contribuinte substituído em relação ao ICMS não será compelido a recolher novamente o mesmo imposto relativo ao mesmo fato gerador, outrora presumido para efeito da substituição, porque haveria a perniciosa e inconstitucional dupla tributação, uma vez que de um fato gerador somente pode surgir uma obrigação tributária, e não duas, relativa ao mesmo tributo.

Argumenta que a Lei Complementar nº 123 não prevê a dedução da parcela do ICMS, tal como na substituição tributária, nas situações em que houve antecipação do recolhimento do imposto, e a partir desse aspecto importa fazer uma exegese adequada para o dispositivo, de modo que se preserve o seu real alcance sem receber a pecha de inconstitucionalidade.

Considera que a redação da alínea “g” foi um tanto genérica: previu que se pudesse antecipar o recolhimento do imposto de mercadorias, bem como do valor equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas aquisições de outros Estados ou do Distrito Federal, sendo que a falta da menção à destinação para uso e consumo pode sugerir que toda e qualquer aquisição de outros Estados pudesse se sujeitar à antecipação do recolhimento do imposto. Em função disso, indaga se pode o Estado criar alíquotas adicionais às previstas nos anexos da Lei Complementar nº 123. A seu ver, não pode, pois, caso contrário, as tabelas constantes nos anexos nada mais seriam que taxa mínima das MEs/EPPs, com a possibilidade de os Estados estabelecerem valores adicionais no interesse da arrecadação, e, por esta razão, não pode o Estado antecipar o recolhimento do ICMS cujo fato gerador seja a saída da mercadoria do estabelecimento, pois o mesmo já estaria tributado na sistemática do simples nacional, e não pode justamente porque o regime do simples nacional não admite a dedução do valor antecipadamente recolhido, de modo que antecipar o ICMS da saída das MEs/EPPs nada mais é do que estabelecer alíquota adicional.

Diz que tem se tornado comum Estados criarem barreiras fiscais para exigir essa espécie de antecipação do ICMS relativo à diferença de alíquotas, e por essa razão houve a expressa exceção na lei do simples nacional.

Destaca que outra diz respeito ao fato da lei não mencionar a destinação da mercadoria adquirida de outra unidade da Federação. A seu ver, não pode haver dúvidas de que o caso mencionado se refere apenas às aquisições de mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente, pois a ressalva existe justamente para preservar o imposto constitucionalmente destinado ao Estado onde esteja estabelecido o contribuinte destinatário, nos termos do art. 155, § 2º, VIII, da Constituição.

Observa que os Tribunais de Justiça têm afastado a exação, conforme se verifica nos julgados que transcreve em seguida.

Considera que aplicar a antecipação parcial da diferença de alíquotas – excepcionada a hipótese constitucional – no caso de empresa sujeita ao regime do simples nacional implica dupla tributação, vedado por nosso sistema constitucional tributário, e, como se deve presumir que o legislador não quis editar lei inconstitucional, é preciso dar a ela interpretação conforme a Constituição, nos sentido de restringir o alcance da expressão da lei.

Sustenta que, sob a forma de antecipação do ICMS, o Estado da Bahia em verdade instituiu imposto suplementar, cujo ônus é suportado pelo contribuinte optante sem possibilidade de repasse ao consumidor, tal como sucede com os tributos indiretos. Considera inequívoca a intenção de proteger os contribuintes internos, maior fonte de tributos do Estado, da concorrência de contribuintes de outros Estados, os quais remetem mercadorias para a Bahia servindo-se da alíquota interestadual, uma vez que, em razão da alíquota diminuída, estes podem praticar preços mais competitivos do que os contribuintes internos, mas a regra instituída viola frontalmente o art. 146-A da Constituição, devendo-se observar que esse artigo foi introduzido justamente com a emenda constitucional que tornou possível o simples nacional.

Argumenta que somente por “lei complementar dos Estados”, ou ordinária da União, podem ser instituídos critérios especiais de tributação que objetivem prevenir desequilíbrios de concorrência. Considera que o dispositivo constitucional é híbrido, pois trata de direito tributário e direito econômico, ambas as matérias concorrentemente de competência dos Estados e da União. A seu ver, não há dúvidas sobre a intenção do Estado da Bahia ao instituir a antecipação do ICMS das microempresas e empresas de pequeno porte, que seria proteger os contribuintes internos do desequilíbrio decorrente do regime diferenciado do simples nacional. Aduz que, se o dispositivo constitucional reservou à lei complementar a tarefa de instituir tais critérios especiais, padecem de inconstitucionalidade os arts. 352-A, *caput*, e 386, VII, alínea “b”, do RICMS-BA/97, o art. 321, VII, alínea “b”, do RICMS-BA/2012 e o art. 12-A da Lei nº 7.014/96, por inobservarem a forma prevista.

Conclui esse ponto pontuando que, além dessas questões, a legislação também incorre no vício de tributar duplamente o mesmo fato gerador, pois quando da compra da mercadoria é exigido o imposto devido na operação subsequente, a título de antecipação, e quando ocorre a operação subsequente incide novamente a tributação, desta feita no simples nacional. Adverte que de um fato gerador somente uma obrigação principal pode surgir, não duas. Reclama que o fisco estadual tem tributado duplamente o mesmo fato gerador, pelo mesmo imposto, prática vedada no sistema tributário.

Questiona também a multa estipulada, que considera inconstitucional. Pontua que os tributos em geral, e, por extensão, qualquer penalidade pecuniária oriunda do descumprimento de obrigações tributárias, não podem revestir-se de efeito confiscatório. Lembra que essa vedação, que traduz consequência necessária da tutela jurídico-constitucional que ampara o direito de propriedade (CF, art. 5º, incisos XXII, XXIV e XXV; art. 182, § 2º, e art. 184, “*caput*”), se estende, de maneira bastante significativa, ao domínio da atividade tributária do Estado, e por essa razão os entes estatais não podem utilizar a extraordinária prerrogativa político-jurídica de que dispõem em matéria tributária, para, em razão dela, exigir prestações pecuniárias de valor excessivo que comprometam ou até mesmo aniquilem o patrimônio dos contribuintes. Frisa que há uma vedação, que tem por destinatários a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, proibindo-os da utilização de tributo com efeito de confisco (CF, art. 150, inciso IV). Cita doutrina e jurisprudência.

Conclui protestando que a multa neste caso tem nítido efeito confiscatório e inconstitucional, por afronta ao art. 150, IV, da Constituição.

Pede que se reconheça a inexistência de infração, como a inexistência de falta de recolhimento de tributo, e que o Auto de Infração seja julgado insubsistente.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 47/49) dizendo que este Auto “reclama” imposto referente à antecipação parcial recolhida a menos. Destaca que o art. 123 do RPAF assegura ao sujeito passivo o

direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, porém a defesa deve ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, e corroborando com esse entendimento outro dispositivo trata da negativa geral, procedimento defensivo expressamente vedado pelo art. 143.

Quanto à alegação da inconstitucionalidade, o fiscal considera que o contribuinte confunde antecipação parcial com diferença de alíquotas, ICMS antecipado e substituição tributária. Observa que o Auto está cobrando antecipação parcial, mas a defesa na sua argumentação discorreu em longas divagações, reproduziu lei complementar, citou artigo da Constituição e julgamento do Tribunal de Justiça, tudo sem nenhuma relação com o caso concreto.

Diz que a antecipação parcial na Bahia entrou em vigor em 1º de março de 2004, com a alteração 52 do RICMS/97.

Conclui dizendo que, não tendo reparos a fazer na ação fiscal, opina pela procedência do Auto de Infração.

## VOTO

O lançamento em discussão nestes autos diz respeito ao recolhimento a menos de ICMS a título de antecipação parcial, na condição de empresa optante pelo 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 para comercialização.

O autuado não nega o fato. Sua defesa limita-se a questionar a constitucionalidade da chamada “antecipação parcial” nas aquisições de mercadorias por contribuintes optantes pelo simples nacional. Tece considerações acerca das duas modalidades de antecipação. A seu ver, a redação da alínea “g” do inciso XIII do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123/06 é um tanto genérica, ao prever que se pudesse antecipar o recolhimento do imposto de mercadorias, bem como do valor equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas aquisições de outros Estados ou do Distrito Federal, sendo que a falta da menção à destinação para uso e consumo pode sugerir que toda e qualquer aquisição de outros Estados pudesse se sujeitar à antecipação do recolhimento do imposto. Sustenta que o Estado não pode criar alíquotas adicionais às previstas nos anexos da Lei Complementar nº 123, pois, caso contrário, as tabelas constantes nos anexos nada mais seriam que taxa mínima das microempresas e empresas de pequeno porte, com a possibilidade de os Estados estabelecerem valores adicionais no interesse da arrecadação, e, por esta razão, não pode o Estado antecipar o recolhimento do ICMS cujo fato gerador seja a saída da mercadoria do estabelecimento, pois o mesmo já estaria tributado na sistemática do simples nacional, e não pode porque o regime do simples nacional não admite a dedução do valor antecipadamente recolhido, de modo que antecipar o ICMS da saída das microempresas e das empresas de pequeno porte nada mais é do que estabelecer alíquota adicional.

A chamada “antecipação parcial” é prevista no art. 12-A da Lei nº 7.014/96. Em se tratando de contribuintes optantes pelo simples nacional, a cobrança da “antecipação parcial” tem respaldo no § 1º, XII, “g”, do art. 13 da Lei Complementar nº 123/06: o recolhimento dos impostos listados no art. 13 na forma ali prevista não exclui a incidência do ICMS devido, na qualidade de contribuinte ou responsável, observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal, tanto com encerramento da tributação (substituição tributária por antecipação), como sem encerramento da tributação (“antecipação parcial”), caso em que se cobra a diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

O contribuinte tem certa razão quanto à redação da referida alínea “g”, pois o legislador complementar, ao se referir à forma como é calculada a “antecipação parcial”, diz que em tal

antecipação “será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual”, e com essa expressão “diferença entre a alíquota interna e a interestadual” induz o intérprete a supor que se trataria da cobrança da “diferença de alíquotas”, figura jurídica diversa, contemplada no art. 155, § 2º, VIII, da Constituição.

No presente caso, a defesa foi induzida a erro nesse sentido, tendo o fiscal autuante assinalado em sua informação que o contribuinte “confunde” antecipação parcial com diferença de alíquotas.

Seja como for, o certo é que a antecipação parcial tem previsão legal, inclusive no caso de aquisições feitas por microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo simples nacional, e não é razoável discutir no âmbito administrativo a legalidade ou constitucionalidade do direito posto. Isso se aplica também quanto à alegação de que a multa aplicada teria efeito confiscatório, afrontando o art. 150, IV, da Constituição. A multa estipulada tem previsão em lei. Falece competência a este Órgão Julgador para apreciar alegação de inconstitucionalidade do direito posto.

Como o fato imputado não foi negado e não foram suscitados erros materiais do lançamento, concluo que a infração está caracterizada.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **210552.0005/13-7**, lavrado contra **JUASAC COMÉRCIO DE EMBALAGENS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 238.636,82**, acrescido das multas de 50% sobre R\$ 16.971,90 e de 60% sobre R\$ 221.664,92, previstas no art. 42, incisos I, alínea "b", item 1 e II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de março de 2014

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR