

A.I. Nº - 232143.0014/14-0  
AUTUADO - JOSÉ RODRIGUES MACIEL GALEGO DOS CALÇADOS  
AUTUANTE - MILTON ANUNCIAÇÃO DE SOUZA  
ORIGEM - INFRAZ JUAZEIRO  
INTERNET - 09/12/2014

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO JJF Nº 0265-03/14**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** ANTECIPAÇÃO PARCIAL. FALTA DERECOLHIMENTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A COMERCIALIZAÇÃO. **b)** MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **b.1)** RECOLHIMENTO A MENOS. **b.2)** FALTA DE RECOLHIMENTO. Contribuinte não traz aos autos prova capaz de elidir a acusação fiscal. Não apreciada a alegação de constitucionalidade da legislação tributária, por faltar competência ao órgão julgador administrativo. Infrações subsistentes. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração lavrado em 12/08/2014, exige crédito tributário no valor de R\$103.507,76, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 - **07.21.03.** Falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial na condição de empresa optante do Simples Nacional, referente a aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, nos meses fevereiro, março e junho de 2012, no valor de R\$327,27, acrescido da multa de 60%;

Infração 02 - **07.21.02.** Recolhimento a menos do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de empresa optante do Simples Nacional, referente a aquisições interestaduais de mercadorias, nos meses de fevereiro a abril, julho, agosto e outubro a dezembro de 2012, fevereiro a abril, junho e setembro a novembro de 2013, no valor de R\$42.085,04, acrescido da multa de 60%;

Infração 03 - **07.21.01.** Falta de recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de empresa optante do Simples Nacional, referente a aquisições interestaduais de mercadorias, nos meses de fevereiro a abril, junho a agosto e outubro a dezembro de 2012, janeiro a junho e agosto a novembro de 2013, no valor de R\$61.095,45, acrescido da multa de 60%.

O autuado impugna o lançamento fls. 795 a 802 - vol. III, nos termos a seguir sintetizados.

Defende a constitucionalidade do ICMS antecipado para optantes do simples nacional aduzindo que se trata de regime tributário diferenciado e favorecido dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte, foi instituído com o propósito declarado de dar tratamento tributário simplificado e menos oneroso às empresas de menor grau de faturamento e organização. Assinala que, embora não representem muito na arrecadação tributária, essas empresas são responsáveis por parte significativa dos empregos gerados no Brasil, razão pela qual se justifica o tratamento diferenciado. Reproduz o teor inciso I do art. 1º e o art. 12 da Lei Complementar Federal nº 123/06.

Destaca que o ICMS, embora figure no rol de impostos abrangidos pelo Simples Nacional, teve ressalvada sua incidência nos casos expressamente previstos. Assinala que 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. Acrescenta 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.

Depois de reproduzir o art. 13, VII, §1º, inciso XIII, alínea “g” da LC nº 123/06, afirma que a redação da lei não é das melhores, razão pela qual merece interpretação sistemática fundada nos princípios regentes da incidência tributária.

Assinala que a lei ressalvou a utilização do mecanismo previsto no art. 150, §7º, da CF/88. Afirma que este parágrafo é o ponto de apoio, tanto do regime da substituição tributária das operações subsequentes, quanto da antecipação do imposto. Diz que ambas as hipóteses consistem em exigir o adimplemento da obrigação antes mesmo desta ter existência, ou seja, relativo a fato gerador que ainda não ocorreu e, portanto, é presumido para todos os efeitos. Prossegue revelando que a diferença entre as duas situações é a relação que o contribuinte ou responsável mantém com o fato gerador da obrigação. Esclarece que 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.

Explica que as duas modalidades foram previstas na lei do Simples Nacional, sendo que apenas a substituição tributária teve menção na parte que diz sobre o cálculo do imposto devido. Aduz que 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 de um fato gerador somente pode surgir uma obrigação tributária - não duas - relativa ao mesmo tributo.

Pondera que a LC nº 123/06 não prevê a dedução da parcela do ICMS - tal como na substituição tributária - nas situações em que houve antecipação do recolhimento do imposto. Diz que se deve fazer uma exegese adequada para o dispositivo de modo que se preserve o seu real alcance sem receber a pecha de inconstitucionalidade.

Observa que a redação da alínea “g” foi um tanto genérica, pois 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. Destaca que nesta última hipótese, 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.

Afirma que não é certo o Estado criar alíquotas adicionais às previstas nos anexos da LC nº 123/06, caso contrário, as tabelas constantes dos anexos nada mais seriam que taxação mínima das ME/EPP, com a possibilidade dos estados estabelecerem valores adicionais no interesse da arrecadação. Continua assinalando também que 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 admitir a dedução do valor antecipadamente recolhido. Arremata asseverando que antecipar o ICMS da saída das ME/EPP nada mais é do que estabelecer alíquota adicional.

Cita que o fato da lei não mencionar a destinação da mercadoria adquirida de outra unidade da Federação, não pode haver dúvidas de que o caso mencionado refere-se apenas às aquisições de mercadorias destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente do adquirente. Destaca que a ressalva existe justamente para preservar o imposto constitucionalmente destinado ao estado onde esteja estabelecido o contribuinte destinatário, nos termos do art. 155, §2º, inciso VIII, da CF/88.

Assinala que os Tribunais de Justiça têm afastado a exação, conforme se verifica dos julgados cujas ementas transcreve: *Agravo de Instrumento Nº 70027248525, Primeira Câmara Cível,*

*Tribunal de Justiça do RS - e Agravo de Instrumento N° 70023130933, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS.*

Menciona que aplicar a antecipação parcial da diferença de alíquotas - excepcionada a hipótese constitucional - à empresa sujeita ao regime do Simples Nacional é incidir em dupla tributação, vedado por nosso sistema constitucional tributário. Destaca 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. Remata que, sob a forma de antecipação do ICMS, o Estado da Bahia em verdade institui imposto suplementar, cujo ônus é suportado pelo contribuinte optante sem possibilidade de repasse ao consumidor, tal como sucede com os tributos indiretos.

Assevera ser 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. Esclarece que em razão da alíquota diminuída, podem praticar preços mais competitivos dos que os contribuintes internos. Frisa que a regra instituída viola frontalmente o art. 146-A, da CF/88, cujo teor transcreve. Registra que somente por lei complementar dos Estados, ou ordinária da União, podem ser instituídos critérios especiais de tributação que objetivem prevenir desequilíbrios de concorrência. Arremata frisando 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.

Diz não haver dúvidas sobre a intenção do Estado da Bahia, bem como outras unidades da Federação, ao instituir a antecipação do ICMS das microempresas e empresas de pequeno porte com o objetivo de proteger os contribuintes internos do desequilíbrio decorrente do regime diferenciado do Simples Nacional.

Sustenta que, como o dispositivo constitucional reservou à lei complementar a tarefa de instituir tais critérios especiais, padecem de inconstitucionalidade os artigos 352-A, *caput*, e 386, VII, alínea “b”, do RICMS-BA/97, o art. 321, inciso VII, alínea “b”, RICMS-BA/2012 e o art. 12-A da Lei nº 7.014/96, por inobservarem a forma prevista.

Registra que se incorre no vício de tributar duplamente o mesmo fato gerador. Explica que por ocasião da compra da mercadoria, o Fisco exige o imposto devido na operação subsequente, a título de antecipação e, quando a operação subsequente ocorre, novamente incide a tributação, desta feita no Simples Nacional. Remata mencionando que o Fisco estadual tem tributado duplamente o mesmo fato gerador, pelo mesmo imposto, prática vedada no nosso sistema tributário.

Ao suscitar a inconstitucionalidade das multas sugeridas no Auto de Infração, afirma que os tributos em geral - e, por extensão, qualquer penalidade pecuniária oriunda do descumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias - não poderão revestir-se de efeito confiscatório. Destaca que essa asserção encontra fundamento em nosso sistema de direito constitucional positivo, que consagra, de modo explícito, a absoluta interdição de quaisquer práticas estatais de caráter confiscatório, ressalvadas situações especiais taxativamente definidas no próprio texto da CF/88 no parágrafo único de seu art. 243.

Observa 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*”) - estende-se, de maneira bastante significativa, ao domínio da atividade tributária do Estado.

Revela que os entes estatais não podem utilizar a extraordinária prerrogativa político-jurídica de que dispõem em matéria tributária, para, em razão dela, exigirem prestações pecuniárias de valor excessivo que comprometam, ou, até mesmo, aniquilem o patrimônio dos contribuintes. Prossegue assinalando que o ordenamento normativo vigente no Brasil, ao definir o estatuto constitucional dos contribuintes, proclamou, em favor dos sujeitos passivos que sofrem a ação

tributante do Estado, uma importante garantia fundamental que impõe aos entes públicos dotados de competência impositiva, expressiva limitação ao seu poder de tributar. Cita o inciso IV do art. 150 da CF/88 para frisar que a vedação se destina a União Federal, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, visando proibir a utilização do tributo “com efeito de confisco”

Revela ser inquestionável que o “quantum” excessivo dos tributos ou das multas tributárias, desde que irrazoavelmente fixado em valor que comprometa o patrimônio ou que ultrapasse o limite da capacidade contributiva da pessoa, incide na limitação constitucional, hoje expressamente inscrita no art. 150, IV, da CF/88, que veda a utilização de prestações tributárias com efeito confiscatório. Enfatiza ser a posição sustentada pela doutrina nos ensinamentos dos juristas, Ives Gandra Martins, Manoel Gonçalves Ferreira Filho e Roque Antônio Carrazza e pela própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

No que concerne à controvérsia ora suscitada, regista que o entendimento exposto na presente decisão em sido observado em julgamentos proferidos no Supremo Tribunal Federal a exemplo do RE 657.372-AgR/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, cujo trecho transcreve.

Ressalta que a recente decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 754.554/GO, a qual declarou confiscatória multa de mora por falta de recolhimento de tributo estadual no patamar de 25%, e tomou por razões de decidir, o parecer do Ministério Público Federal consoante ementa que reproduz.

Conclui requerendo insubsistência do Auto de Infração.

O autuante prestou informação fiscal fls. 806 e 807 (vol. III), articulando as seguintes ponderações.

Inicialmente, descreve os fatos objeto da autuação destacando que o autuado efetuou compras de mercadorias sujeitas a tributação, adquiridas em outras Unidades da Federação devidamente Registradas e Apuradas conforme Banco de Dados da SEFAZ e CD-R anexo contendo Arquivos XML, Notas Fiscais Eletrônicas com a chave de acesso e Documentos Auxiliares das Notas Fiscais Eletrônicas - DANFEs; e os respectivos Demonstrativos de Débitos da antecipação Parcial e Total nos exercícios de 2012 e 2013. Diz que o Auto de Infração versa sobre Omissão de Recolhimento do ICMS por Antecipação ou Substituição Tributária, bem como, sobre Antecipação Parcial e também por efetuar o Recolhimento do ICMS - Antecipação Tributária a menos do que o Devido, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidas por Microempresa e Empresa de Pequeno Porte - Simples Nacional.

Assinala que o autuado apresentou defesa tempestiva assegurando a inexistência de irregularidade e solicitando que o Auto de Infração seja julgado insubstancial, fl. 802, alinhando os seguintes argumentos:

- Diz que as supostas faltas de recolhimento o ICMS e as multas aplicadas, embora de acordo com a disposição das Normas Vigentes a época da Ocorrência dos Fatos Geradores, são inconstitucionais, fl. 795;
- Afirma que o fisco estadual tem tributado duplamente o mesmo fato gerador, pelo mesmo imposto fl. 799. Os tributos em geral e por extensão, qualquer penalidade pecuniária oriunda de descumprimento de obrigação tributária acessória ou principal não poderão se revestir de efeito confiscatório fl. 799, criando assim alíquotas adicionais fl. 797;
- Destaca que tem se tornado uma prática comum entre os estados, criarem barreiras fiscais, para exigir essa espécie de antecipação do ICMS relativo ao diferencial de alíquota fl. 797.

Depois de reproduzir o teor das três infrações, sustenta que o contribuinte compareceu a Unidade Fazendária no dia 14/08/2014, leu tomou ciência, datou e recebeu cópias do Auto de Infração, dos demonstrativos de débitos das infrações cometidas, cópia do CD-R contendo todos os arquivos no formato XML; DANFEs de todas as Notas Fiscais dos períodos fiscalizados. Tudo Constatado na

Fiscalização do Simples Nacional conforme Ordem de Serviço sob nº 505077/14 e períodos fiscalizados de 01/01/2012 a 31/12/2013, na Infaz /Juazeiro.

Esclarece que as infrações estão devidamente fundamentadas nos artigos: art.12-A da Lei nº 7.014/96 c/ c art. 321, inciso VII, alínea “b”do RICMS-BA/12; art. 34, inciso III da Lei 7.014/96 c/c art. 28, §1º, inciso III, alínea “b” do RICMS-BA/12. Art. 352-A; art.125, incisos II e parágrafos 7º e 8º, combinado com o art. 61, inciso IX; art. 386, inciso I do RICMS-BA/97. Diz que as multas foram tipificadas de acordo com art. 42, inciso II alínea “d”da Lei 7.014/96.

Arremata salientando que o contribuinte não apresentou provas materiais da quitação de seus débitos, e os argumentos apresentados pela defesa não cabem no contexto do Auto de Infração, portanto, a exigência fiscal é devida.

Conclui pugnando pela procedência do Auto de Infração.

## VOTO

O Auto de Infração versa sobre o cometimento pelo autuado de infrações à legislação do ICMS, na condição de empresa optante do Simples Nacional, referente a aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, decorrentes: da falta de recolhimento do ICMS por antecipação parcial - infração 01, demonstrativo, fl. 08, da falta de recolhimento e recolhimento a menos do ICMS por antecipação/Substituição Tributária - infrações 02 e 03, demonstrativos às fls. 09, 10 a 69.

Em sede defesa o autuado não contestou de forma objetiva qualquer das infrações do Auto de Infração, eis que, além de não denegar o cometimento das irregularidades, devidamente explicitadas, inclusive com o enquadramento legal, na acusação fiscal, não apontou qualquer inconsistência nos demonstrativos de apuração e de débito elaborado pelo autuante e que dão suporte à acusação fiscal.

Na peça impugnativa, o defendantte concentrou suas razões de defesa exclusivamente na tentativa demonstrar a constitucionalidade das exigências relativas à antecipação parcial e a antecipação ou substituição tributária sob o fundamento de que, por ser optante do Simples Nacional, a cobrança se caracteriza uma dupla exigência para o mesmo fato gerador já alcançado pelo Regime Especial Unificado.

Convém salientar que os dispositivos, legal e regulamentar que consubstanciam e lastreiam as infrações constantes do Auto de Infração decorrem expressamente de mandamento expresso no art. 13 da LC nº 123/06, *in verbis*:

*“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:*

*a) nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, ...*

[...]

*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;*

*h) nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;*"

Assim, da intelecção do §1º art. 13 da LC nº 123/06, resta nitidamente evidenciado o indubioso amparo legal das exigências fiscais em questão. Ou seja, tanto a antecipação parcial, insculpida na alínea "h", quanto a antecipação ou substituição tributária, expressas na alínea "g", têm suas incidências mantidas nas operações realizadas por optantes do Simples. Nestes termos, diante da inexistência de qualquer dispositivo excludente destas prerrogativas na legislação tributária estadual, fica patente que o Auto de Infração se alicerça na estrita legalidade e em perfeita sintonia com a acusação fiscal.

No que diz respeito, especificamente, às considerações incisivas alinhadas nas razões de defesa do impugnante acerca da constitucionalidade da antecipação tributária do ICMS aplicada às empresas optantes do Simples Nacional sustentando, inclusive, que a cobrança corresponde a criação de imposto supplementar, cujo ônus é suportado pelo contribuinte optante sem possibilidade de repasse ao consumidor, tal como sucede com os tributos indiretos, cabe consignar que este Órgão Julgador de Primeira Instância administrativa não tem competência para apreciar argüição de constitucionalidade, assim como para negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, no caso o Decreto nº 14.213/2012, consoante determina o art. 167, incisos I e III, do RPAF-BA/99.

Logo, diante da ausência de qualquer elemento, carreado aos autos pelo defendant, capaz de elidir a acusação fiscal, depois de compulsar os autos e constatar o adequado enquadramento legal atribuído às irregularidades cometidas pelo autuado - infração 01(art. 12-A da Lei 7.014/96) e infrações 02 e 03(art. 34, inciso III da Lei 7.014/96) e, examinar os demonstrativos elaborados pelo autuante, acostados às fls. 08 a 69, que discriminam pormenorizadamente a origens da apuração e do débito exigido, concluo pela subsistência das infrações 01, 02 e 03.

A multa sugerida no Auto de Infração afigura-se devidamente tipificada na forma expressamente prevista na alínea "d" do inciso II do art. 42 da Lei 7.014/96. Com relação à falta de proporcionalidade e o caráter confiscatório da multa argüidos pelo autuado, destaco que o disposto no art. 125, inciso I, do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB, retira do órgão julgador administrativo a competência para a declaração de constitucionalidade da legislação tributária estadual. No que tange ao pedido de redução de multa, tal pleito não pode ser atendido, pois, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, tal matéria ultrapassa a competência das Juntas de Julgamento Fiscal, atribuição da Câmara Superior do Conselho de Fazenda, nos termos do parágrafo 1º do art. 169 do RPAF-BA/99.

Ante ao exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 232143.0014/14-0, lavrado contra **JOSÉ RODRIGUES MACIEL GALEGO DOS CALÇADOS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$103.507,76**, acrescido das multas de 60%, prevista na alínea "d", do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de dezembro de 2014.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA