

**A. I. Nº** - 213687.0004/14-8  
**AUTUADO** - SARA BARBOSA DE OLIVEIRA (SPN NUTRIÇÃO ESPORTIVA) - ME  
**AUTUANTE** - JOÃO LUIS GOMES DA SILVA  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 23/03/2015

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0059-03/15**

**EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. a) FALTA DE PAGAMENTO. b) RECOLHIMENTO A MENOS.** Responsabilidade do adquirente em relação às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, entradas no estabelecimento. Infrações parcialmente subsistentes. **2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A COMERCIALIZAÇÃO. a) RECOLHIMENTO A MENOS. b) FALTA DE RECOLHIMENTO.** A antecipação parcial é prevista no art. 12-A da Lei nº 7.014/96, incidindo sobre as aquisições de mercadorias para comercialização, independentemente do regime de apuração. Contribuinte não traz aos autos prova capaz de elidir a acusação fiscal. Infrações subsistentes. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração lavrado em 14/03/2014, exige crédito tributário no valor de R\$620.282,11, em razão das seguintes irregularidades:

**INFRAÇÃO 1 - 07.21.01.** Falta de recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, 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 a aquisições de mercadorias proveniente de fora do Estado, nos meses de março, agosto a dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013 Exigido o valor de R\$472.780,08, acrescido da multa de 60%;

**INFRAÇÃO 2 - 07.21.02.** Recolhimento a menos do ICMS por antecipação ou substituição tributária, 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 a aquisições de mercadorias proveniente de fora do Estado, nos meses de agosto a dezembro de 2011, fevereiro, abril a julho de 2012. Exigido o valor de R\$61.737,46, acrescido da multa de 60%;

**INFRAÇÃO 3 - 07.21.03.** Falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de março, maio a dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013. Exigido o valor de R\$83.178,13, acrescido da multa de 60%;

**INFRAÇÃO 4 - 07.21.04.** Recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial na condição de empresa optante do Simples Nacional, referente a aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de novembro e dezembro de 2011, janeiro, fevereiro e abril de 2012. Exigido o valor de 2.586,44, acrescido da multa de 60%.

O autuado impugna o lançamento, fls. 42 a 48. Registra a tempestividade de sua impugnação, bem

como, resume as infrações que lhe foram imputadas.

Depois de tecer comentários acerca da antecipação tributária, assinala que a autuação lhe penaliza mediante a lavratura do presente Auto de Infração aplicando a alíquota de 17%, em vez da diferença entre o ICMS calculado pela alíquota interna e o valor do imposto destacado na nota fiscal de origem da mercadoria, além de quantificar valores exorbitantes, injusto e ilegal.

Registra que a Lei Complementar nº 87/96, ao outorgar os Estados e Distrito Federal, instituírem o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, em seu art. 2º, deixa claro que o ICMS incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, quando o sujeito passivo, recebe a mercadoria, e quando de sua circulação é que ocorre o fato gerador. Continua ressaltando que, do mesmo modo, a Lei Estadual nº 7.014/96 e o Regulamento do ICMS Lei 6.284/97, quando dispõe sobre incidência e não incidência, fica claro, a natureza institucional do ICMS de onerar as fases das operações: venda-compra-revenda até chegar ao consumidor final, quando se encerra a fase tributária.

Arremata observando que, consoante previsão da Lei Complementar nº 87/96, da Lei Estadual nº 7.014/96 e da Lei nº 6.284/97 - RICMS, o fato gerador e a incidência do ICMS, só acontecem, quando o vendedor vende e, portanto, circula a mercadoria, quando o comprador compra e circula na revenda, é neste ciclo de venda e revenda que, o ICMS onera as fases das operações que impliquem a situação da mercadoria até chegar ao consumidor final, quando se encerra a fase da tributação.

Esclarece que justamente para não colidir com as Legislações referidas acima, o legislador chamou o Sistema que cobra o ICMS, na entrada da divisa do Estado, de Antecipação Tributária Parcial. Redargúi que, se o Estado não encobrisse a cobrança do ICMS no novo regime, Lei nº 8.967/03, com o nome de Antecipação Parcial, descaracterizaria o princípio de fato gerador e incidência já abordados.

Afirma que a ilegalidade e a inconstitucionalidade da chamada Antecipação Parcial do ICMS, tornam-se patentes e lesivas quando obriga os contribuintes, optantes pelo regime do SimBahia, a recolher seu ICMS sem compensar o Imposto já pago no referido Regime de Antecipação, como faz e tem direito o contribuinte do Regime Normal do ICMS, fato este que descaracteriza o seu conceito de Antecipação Parcial.

Revela que o contribuinte do SimBahia, era obrigado a pagar o ICMS na Antecipação e também a pagar dentro de sua faixa ou variável conforme seu enquadramento de Micro Empresa ou Empresas de Pequeno Porte, caracterizando, explicitamente, a bitributação e atropelando princípios constitucionais, além dos princípios legais, aduzidos anteriormente, uma vez que, descaracteriza-se, neste caso, a natureza antecipativa, tornando-se tributativa, [sic].

Afirma que a Antecipação Tributária Parcial do ICMS, para os optantes do SimBahia fere o Princípio da Capacidade do Contribuinte que, pagam, bitributariamente, sobre a mesma mercadoria e portanto, sobre um mesmo fato gerador, (quando compra e quando vende), fere o preceito constitucional em seu art. 145, inciso III, §1º, quando determina que os tributos devem ser “*graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...*”. Prossegue assinalando ser a bitributação a antítese deste conceito, uma vez que, onera o contribuinte, por duas vezes, atingindo sua capacidade econômica e, portanto, o seu direito constitucional.

Assinala que o princípio da gradualidade constitui a equidade e a justiça da tributação, para não asfixiar o contribuinte. Este é o espírito e alcance deste artigo constitucional, contrariado pela bitributação da Antecipação Parcial sobre os optantes do SimBahia.

Afirma que a não compensação do ICMS fere o Princípio da Não Cumulatividade que é um direito constitucional, assegurada no art. 155 da CF/88, quando esta Lei Maior, outorga aos Estados e ao Distrito Federal, instituírem seus imposto.

Destaca que quando a lei da Antecipação Parcial, autoriza o contribuinte do Regime Normal a valer-se da compensação do valor antecipado do ICMS, a mesma lei veta a compensação para os

contribuintes do regime do SimBahia, tributando-o, como dito, por duas vezes. Sustenta que ambos os contribuintes (Regime Normal e SimBahia), têm o mesmo fato gerador, uma vez que, circulam mercadoria, apenas, são tributados em regimes diferentes, o que nada tem haver, pois, o tipo do regime não muda a natureza legal do fato gerador e a constitucionalidade do princípio da não cumulatividade, inerente a natureza tributária do ICMS.

Frisa que a não permissão aos optantes do SimBahia da compensação do ICMS esbarra-se, também, no art. 150, inciso II da CF/88, que veta a União, os Estados, Município e ao Distrito Federal, *“instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situações equivalentes...”*, conforme já exposto e fundamentado. Acrescenta registrando que a isonomia resulta do princípio constitucional de que todos são iguais perante a Lei, todos são submetidos às mesmas regras jurídicas de forma indistinta e em igualdade de condições.

Requer lhe seja deferida tutela antecipada, nos termos do art. 273, inciso I do CPC, vez que tal instituto, trazido pela reforma ocorrida no Código do Processo Civil, através da Lei nº 8952/94, tem como escopo entregar ao autor, total ou parcialmente, a própria pretensão deduzida em juízo ou os seus efeitos, uma vez que há inequivocamente um fundado receio de dano irreparável ou, até mesmo, de difícil reparação, a persistir a situação. Arremata registrando que a tutela antecipada objetiva exigir do sujeito ativo que se abstenha de lançar o seu nome como irregular, no Cadastro dos Contribuintes da Fazenda Estadual e a suspensão do descredenciamento imposto, lhe permitindo continuar comprando mercadorias adquiridas de outras unidades da federação, assim como a não apreensão no posto fiscal das mercadorias compradas, até a decisão final deste pleito.

Solicita a citação do autuado na pessoa de seu representante legal, para, querendo, contestar a presente ação, que, ao final, deverá ser julgada procedente, com a nulidade do presente Auto de Infração que lhe obriga e submete à ilegítima pretensão de exigir o pagamento do ICMS, sem considerar o pagamento feito parcialmente, conforme o previsto na Constituição Federal e no próprio regulamento do ICMS, como expendido e consoante fundamentação, ora expressamente reiterada, determinando sejam as mesmas observadas na apuração de eventual saldo de imposto devido, para que se caracterize a não cumulatividade do ICMS.

Requer, para provar o alegado, a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, fazendo posteriormente a juntada de documentos em contraprova.

Conclui pugnando pela nulidade do Auto de Infração.

O autuante prestou informação fiscal, fls. 59 e 60, alinhando os seguintes argumentos.

Observa que o contribuinte irresigna-se da autuação alegando inconstitucionalidade das citadas Leis, particularmente no tocante a matéria Antecipação Tributária. Diz que o impugnante elenca várias supostas infrações aos dispositivos constitucionais tributários. Registra que não assiste razão ao contestante, visto que, este não é o foro adequado para obter declaração de inconstitucionalidade de Lei vigente e que por isso, essa matéria não deve ser conhecida.

No tocante à tutela antecipada requerida com pedido de liminar na esfera administrativa, frisa que o defendente desconhece que o poder executivo não tem competência para tal desiderato, cabendo esta função ao judiciário. Arremata firmando que tal pedido também não deve ser conhecido.

Diz que, em relação ao mérito da questão, o defendente não se pronunciou, assumindo, portanto, a confissão quanto à matéria fática, pois, não contestou os demonstrativos apresentados.

Conclui pela procedência do auto de infração.

Esta Junta de Julgamento decidiu converter os autos em diligência, fl. 86, para que o autuante refizesse os demonstrativos de apuração da exigência fiscal constantes às fls. 15 a 34, incluindo coluna específica com a discriminação das mercadorias de cada nota fiscal, os quais deverão ser acostados aos autos.

O autuante apresenta resultado da diligência, fls. 91 a 94, informando a exclusão do levantamento

fiscal a Nota Fiscal de nº 19, com data de entrada em 07/05/13 que fora incluída erroneamente no levantamento fiscal reduzindo o valor apurado no mês de maio para R\$32.798,34.

Afirma também que outros meses tiveram os valores reduzidos por conta da alteração da base de cálculo em razão da retirada de alguns produtos não enquadrados no regime de substituição tributária, conforme discrimina individualizadamente às fls. 92 e 93:

Conclui a diligência apresentando às fls. 95 a 105, novo demonstrativo de apuração e de débito, consolidando as correções realizadas e indicando a NCM das mercadorias arroladas, que resultou redução do valor da exigência fiscal do Auto de Infração para R\$617.510,43.

Intimado a tomar ciência do resultado da diligência, fls. 111 e 112, o autuado se manifesta às fls. 114 a 120, sem contestar os novos valores apurados, reitera integralmente suas razões de defesa articuladas na impugnação.

O autuante presta nova informação, fl. 142 e 143, registrando a inexistência de fatos novos assinalando que mantém o teor de sua informação anterior prestada no atendimento à diligência determinada pela 3ª JF e acostada às fls. 114 a 122.

## VOTO

De início rejeito a preliminar de nulidade suscitada de forma difusa nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Em suma, do exame nas peças que constituem os autos resta evidenciado o processo afigura-se revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No mérito o Auto de Infração em lide versa sobre o cometimento de infração à legislação do ICMS, decorrente de recolhimento a menos e falta de recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, infrações 1 e 2, e do ICMS antecipação parcial, infrações 3 e 4 na condição de contribuinte optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, decorrentes das aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado destinadas à comercialização.

Na peça impugnativa, o defendente não contestou e nem apontou qualquer inconsistência no demonstrativo de apuração e de débito que fundamenta a exigência objeto do Auto de Infração, fls. 15 a 33. Nas razões de defesa articuladas, apenas abordou a sua condição de optante do Simples Nacional, para aduzir que a exigência da Antecipação Tributária - infrações 1 e 2 e da Antecipação Parcial infrações 3 e 4, são ilegais e inconstitucionais, geram bitributação e afronta ao princípio da não cumulatividade do imposto por não permitir a compensação do crédito fiscal da operação anterior

Quanto à sua argumentação contrária à cobrança da antecipação tributária e antecipação parcial, ressalto, inicialmente, que a opção pela adesão ao denominado Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, é unicamente do contribuinte, diante do fato de ser característica do mesmo facultativo além de irretratável para todo o ano-calendário. É pertinente registrar o fato de que a implementação de tal sistema deu-se através da promulgação da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, passando a produzir os seus efeitos a partir de 01 de julho de 2007.

O art. 13 da aludida Lei Complementar preconiza expressamente a incidência da Antecipação Tributária e Antecipação Parcial nas operações interestaduais realizadas por contribuinte inscrito

no Simples Nacional o seu recolhimento, *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:*

*[...]*

*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;”*

Esta é a base legal para que o Estado da Bahia possa, através de sua fiscalização tributária, realizar a cobrança de antecipação parcial para as empresas optantes daquele regime de tributação, vez que tal sistemática não implica encerramento da fase de tributação.

Com isso, cai por terra toda a argumentação de ilegalidade da exigência objeto da autuação, arrolada pelo sujeito passivo, inclusive a de eventual cobrança em duplicidade de imposto, ou *bis in idem*, uma vez que para o cálculo da receita bruta auferida são destacadas por natureza e origem, como se depreende da interpretação do art. 18 da LC 123/06, *in verbis*:

*“Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte comercial, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar.*

*[...]*

*§3º Sobre a receita bruta auferida no mês incidirá a alíquota determinada na forma do caput e dos §§1º e 2º deste artigo, podendo tal incidência se dar, à opção do contribuinte, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, sobre a receita recebida no mês, sendo essa opção irrevogável para todo o ano-calendário*

*§4º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento:*

*I - as receitas decorrentes da revenda de mercadorias;*

*II - as receitas decorrentes da venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte;*

*III - as receitas decorrentes da prestação de serviços, bem como a de locação de bens móveis;*

*IV - as receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas a substituição tributária e tributação concentrada em uma única etapa (monofásica), bem como, em relação ao ICMS, antecipação tributária com encerramento de tributação;”*

Logo, perfeitamente cabível e legal a cobrança de antecipação parcial dos contribuintes optantes do regime do Simples Nacional, bem como pelo fato do mecanismo de cobrança da antecipação parcial ser apartado do regime de apuração do Simples Nacional, tal como as operações de mercadorias sujeitas à substituição tributária total, com encerramento de tributação.

No que diz respeito à antecipação parcial, incide a regra geral de apuração e recolhimento de todos os contribuintes, independentemente do regime de apuração pelo qual optaram, obedecendo à legislação posta, especialmente o art. 12-A da Lei nº 7.014/96:

*“Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de*

*apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.*

*§1º A antecipação parcial estabelecida neste artigo não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por (...)."*

No que diz respeito a utilização dos créditos fiscais oriunda das operações anteriores, saliento que, mesmo sentido, no âmbito da legislação estadual, esta vedação encontra-se inserida no RICMS/97, art. 385, *in verbis*:

*"Art. 385. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos fiscais relativos ao ICMS, bem como não poderão utilizar qualquer valor a título de incentivo fiscal."*

Também não se deve olvidar que, por imposição do art. 167, inciso I do RPAF-BA/99, não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade.

Assim, resta indubitosa a improcedência das alegações alinhadas pelo impugnante, eis que acuação fiscal materializadas nos quatro itens da autuação têm lastro e respaldo legal na legislação tributária vigente e aplicável.

No tocante ao pleito do impugnante atinente a tutela antecipada, além de inexistir previsão legal, esclareço ser desnecessária e inócua, uma vez que, tanto a sua inclusão como irregular no CAD-ICMS, como a suspensão de seu credenciamento somente serão implementadas ao término do processo administrativo fiscal se resultar em débito inscrito em Dívida Ativa.

Depois de compulsar os demonstrativos de apuração, fls. 15 a 33, esta Junta converteu os autos em diligência para que o autuante refizesse os demonstrativos incluindo uma coluna com a discriminação das mercadorias com o objetivo evidenciar a devida sujeição ao regime de tributação correspondente em cada operação arrolada no levantamento fiscal.

O autuado atendeu a diligência incluindo uma coluna nos demonstrativos identificando a correspondente NCM de cada mercadoria e efetuou ajustes excluindo as mercadorias que se encontravam enquadradas no regime de substituição tributária, fls. 129 a 139, que resultou na redução do débito das infrações 1 e 2 originalmente lançado e a manutenção da exigência atinente às infrações 3 e 4, remanescendo o débito total do Auto de Infração diminuído para o montante de R\$617.510,43.

Depois de compulsar os elementos trazidos aos autos através do resultado da diligência, fls. 125 a 138, acolho o resultado apresentado pelo autuante às fls. 95 a 105, por constatar que reflete exatamente as exclusões dos produtos não sujeitos ao regime de substituição tributária identificados pelo autuante no atendimento da diligência solicitada por esta JJF.

Ressalto que o sujeito passivo foi intimado, conforme documentos às fls. 109 a 112, a se manifestar sobre o referido débito apurado pelo diligente, e não se manifestou, eis que, reiterou, tão-somente, seus argumentos acerca da suposta inconstitucionalidade da antecipação tributária e antecipação parcial aduzida em suas razões de defesa, devendo, por isso, ser aplicado o disposto no artigo 140 do RPAF-BA/99.

Por entender que as infrações estão devidamente caracterizadas, concluo pela subsistência parcial da autuação no valor de R\$617.510,43, na forma discriminada no novo demonstrativo de apuração e de débito elaborado pelo autuante, fls. 129 a 139.

COMPARATIVO DE DÉBITO - LANÇADO / JULGADO			
INFR.	A. I.	JULG	
01	472.780,08	470.271,65	PROC. EM PARTE
02	61.737,46	61.474,22	PROC. EM PARTE
03	83.178,13	83.178,13	PROCEDENTE
04	2.586,44	2.586,44	PROCEDENTE
TOT	620.282,11	617.510,44	

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

## **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 **213687.0004/14-8**, lavrado contra **SARA BARBOSA DE OLIVEIRA (SPN NUTRIÇÃO ESPORTIVA) - ME**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$617.510,44**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de março de 2015.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA