

**PROCESSO** - A. I. N° 232535.0002/15-6  
**RECORRENTE** - F. A. DA SILVA NETO (SALVADOR CALÇADOS) - EPP  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0081-03/16  
**ORIGEM** - INFRAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 04/10/2016

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0097-12/16**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo remetente e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto no prazo regulamentar. 2. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. **a)** RECOLHIMENTO A MENOS. **b)** FALTA DE RECOLHIMENTO. É devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. O recolhimento na forma do Simples Nacional não exclui a incidência do ICMS devido nas operações ou prestações sujeitas ao regime de antecipação tributária e parcial, nos termos da Lei Complementar nº 123/06. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência do presente Auto de Infração, lavrado em 15/06/15 para imputar ao contribuinte o cometimento de quatro imputações, todas objeto do presente Recurso, como a seguir descrito:

INFRAÇÃO 1 – falta de recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, 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 de fora do Estado, nos meses de julho, agosto e dezembro de 2012; janeiro a dezembro de 2013; janeiro, março a dezembro de 2014. Valor do débito: R\$328.950,23. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 2 – recolhimento a menos do ICMS por antecipação ou substituição tributária, 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 de fora do Estado, no mês de julho de 2012. Valor do débito: R\$309,69. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 3 – falta de recolhimento do 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 de fora do Estado, nos meses de junho, agosto e outubro de 2012; fevereiro, abril, maio, julho, agosto, outubro a dezembro de 2013; maio e julho de 2014. Valor do débito: R\$35.509,46. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 4 – recolhimento a menos do ICMS relativo à 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 de fora do Estado, nos meses de agosto e setembro de 2012. Valor do débito: R\$6.396,77. Multa de 60%.

A Junta de Julgamento dirimiu a lide com os seguintes fundamentos:

*O impugnante suscitou a nulidade do presente Auto de Infração, alegando que a ausência da descrição do fato de forma clara e precisa impossibilita a ampla defesa. Disse que a "Descrição da Infração", tal como apresentada, e os documentos juntados ao Auto de Infração, são insuficientes para se estabelecer ao certo se o fiscal realmente constatou a venda de mercadorias sem notas fiscais ou se apenas em razão da não escrituração das notas fiscais de entrada presumiu a venda das mesmas sem notas fiscais.*

*Observo que o presente lançamento trata da falta de recolhimento e recolhimento a menos do ICMS relativo à antecipação tributária e antecipação parcial, inexistindo dúvida quanto à descrição das infrações, que foi efetuada de forma compreensível, e não houve qualquer referência à venda de mercadorias sem documentos fiscais ou falta de escrituração de notas fiscais, como alegou o deficiente.*

*O autuado apresentou o entendimento de que as microempresas e empresas de pequeno porte sequer devem recolher a parcela de ICMS disposta no Anexo I da Resolução CGSN, tendo em vista que se trata de tributo já recolhido por substituição. Afirmou que não há de se falar em ICMS da operação por parte da substituída, optante pelo Simples Nacional, uma vez que o imposto já fora recolhido pela indústria em sua totalidade, não devendo ser recolhido nem a título de antecipação nem no destaque do Anexo I da Resolução CGSN.*

*No caso de mercadoria sujeita à substituição tributária em decorrência de Convênio ou Protocolo é que o imposto relativo à substituição tributária já é retido pelo remetente. Ou seja, nas aquisições interestaduais efetuadas por contribuintes deste Estado, havendo convênio ou protocolo que preveja a substituição tributária entre a Bahia e a unidade federada de procedência das mercadorias, relativamente à espécie de mercadorias adquiridas, o adquirente somente ficará obrigado a efetuar a complementação do imposto, caso o remetente tenha feito a retenção em valor inferior ao devido e, não tendo o remetente efetuado a retenção, será exigido o imposto do adquirente.*

*Por outro lado, nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem que preveja a retenção do imposto, o pagamento do ICMS deve ser efetuado por antecipação pelo adquirente, em relação às suas próprias operações e às subsequentes com as referidas mercadorias.*

*O deficiente afirmou que é de clareza solar a inconstitucionalidade do procedimento da antecipação tributária, tanto total como parcial, nas microempresas e empresas de pequeno porte. Considerando todas as pretensões constitucionais para as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional, entende que o procedimento fiscal realizado não é o adequado, sob pena de burocratizar o regime e, o que é pior, de negar a aplicação da norma constitucional que assegura o favor legal à micro empresa e a empresa de pequeno porte.*

*Quanto a essa alegação, observo que se trata de imposto estabelecido na legislação deste Estado, e não é da competência desta Junta de Julgamento Fiscal decidir sobre a constitucionalidade da legislação estadual.*

*O Simples Nacional foi instituído pela Lei Complementar 123/2006, que estabelece um tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias.*

*A Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte optante pelo Simples Nacional deverá considerar a receita destacadamente, por mês e por estabelecimento, para fins de pagamento, conforme o caso, em relação às mercadorias sujeitas à substituição tributária, ou com a tributação concentrada em uma única etapa (monofásica), ou seja, com relação ao ICMS relativo à antecipação tributária com encerramento de tributação. Por isso, o próprio PGDAS já contém um campo destinado à informação dos valores relativos à revenda de mercadoria, fazendo a distinção quanto às mercadorias da substituição tributária.*

No roteiro de Auditoria AUDIG aplicado às empresas optantes pelo Simples Nacional também consta um Anexo destinado à proporcionalidade das mercadorias da Substituição Tributária, nas mesmas situações previstas no PGDAS.

De acordo com o § 4º do art. 18 da referida Lei Complementar 123/2006, o contribuinte deverá considerar destacadamente, para fins de pagamento do imposto: a) as receitas decorrentes da revenda de mercadorias; b) as receitas decorrentes da venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte; c) as receitas decorrentes da prestação de serviços, bem como a de locação de bens móveis; d) as receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas a substituição tributária; e) as receitas decorrentes da exportação de mercadorias para o exterior, inclusive as vendas realizadas por meio de comercial exportadora ou do consórcio previsto na referida Lei Complementar.

Assim, quanto às preliminares de nulidade arguidas pela defesa do autuado, constatei que o PAF está revestido das formalidades legais, estão determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário apurado e a natureza da infração, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência, fica indefrido o pedido com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não foi constatada qualquer dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, as infrações 01 e 02 tratam, respectivamente, da falta de recolhimento e recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias (calçados) provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária.

Trata-se de aquisição interestadual de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, e os prazos para recolhimento do imposto são os previstos no art. 125, II, "b" da Lei 7.014/96, ou seja, na entrada da mercadoria no território deste Estado, ou até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada, a depender, se o contribuinte está ou não credenciado.

O defendente alegou que além de deixar de considerar a substituição tributária da indústria, o autuante desconsiderou a alíquota utilizada pelo Anexo I da Resolução CGSN (1,25% até 3,95%), além de ter dispensado ao impugnante, optante pelo Simples Nacional, o tratamento comum, desrespeitando a regra constitucional.

Também alegou que o autuante deixou de considerar os descontos do imposto constantes nas notas fiscais dos fornecedores, e que se colocou à disposição para apresentar todas as notas fiscais emitidas por seus fornecedores de outros Estados para provar que houve recolhimentos a serem considerados como créditos, mas foram desconsiderados no momento da fiscalização.

Observo que no demonstrativo elaborado pelo autuante constam os dados relativos ao número de cada nota fiscal, data, valor, imposto creditado, base de cálculo para antecipação, MVA, alíquota, ICMS devido, recolhimento efetuado ou DAE pago, ICMS a recolher. Neste caso, foram considerados todos os dados constantes nas notas fiscais, inclusive o crédito fiscal destacado em cada documento.

Vale salientar, que em relação ao cálculo do imposto relativo à antecipação tributária, são deduzidos os créditos destacados no documento fiscal, ou seja, o imposto a ser antecipado será calculado aplicando-se a alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo prevista na legislação, e do valor do imposto resultante será deduzido o tributo de responsabilidade direta do remetente pela operação própria, destacado na documentação fiscal, bem como, quando for o caso, o imposto destacado no documento fiscal relativo ao serviço de transporte.

O autuante esclareceu que considerou os valores de créditos fiscais das notas fiscais elencadas nos demonstrativos de fls. 09 a 18, nos cálculos tributários, relativos aos ICMS por antecipação ou substituição tributária, exigidos nas infrações 01 e 02, ficando descaracterizada a alegação defensiva de que o autuante deixou de considerar, para fins de cálculo e recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, o desconto referente ao ICMS das notas fiscais de aquisições interestaduais.

Sobre a alíquota, também questionada pelo defensor, não há previsão legal para aplicação de alíquota diferenciada para as empresas do Simples Nacional, que na apuração do imposto relativo às demais mercadorias considera-se destacadamente, para fins de pagamento do imposto, as receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas a substituição tributária, conforme já mencionado neste voto.

O autuado apresentou o entendimento de que, em relação à mercadoria que ficou inapropriada para o comércio, não há dúvida quanto à incorreção do fato gerador anteriormente presumido pelo Fisco. Alega que resta evidente que o estado da Bahia não pode, de maneira alguma, cobrar ICMS antecipação de fato gerador que não ocorreu. Quanto mais tempo os calçados ficam em suas respectivas prateleiras para venda ou

*guardados no estoque, mais danificados ficam os calçados e menor será o preço para comercialização, muitas vezes chegando até a perda da mercadoria.*

*Vale lembrar, que ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo vedada, salvo exceções expressas na legislação, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.*

*Quanto ao encerramento da fase de tributação, tal fato ocorre com a realização efetiva do fato gerador presumido, e neste caso, não importa que seja o valor da operação superior ou inferior ao valor adotado como base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária, por isso, não caberá a exigência de complementação do imposto nem a restituição de importância eventualmente paga a mais, a não ser que no pagamento do imposto por antecipação tenha havido erro ou seja constatada outra circunstância que exija alguma correção.*

*Na hipótese de perda, extravio, desaparecimento, inutilização, sinistro ou quebra anormal de mercadorias que foram objeto de ICMS pago por antecipação, quando devidamente comprovadas tais ocorrências, sendo impossível a revenda das mercadorias, o contribuinte poderá utilizar como crédito fiscal o valor do imposto pago antecipadamente, devendo a Nota Fiscal a ser emitida para esse fim especificar, resumidamente, além dos demais elementos exigidos, as quantidades e espécies de mercadorias, seu valor e o imposto recuperado, e conter observação acerca do motivo determinante desse procedimento.*

*Concluo pela procedência deste item da autuação fiscal, acatando os demonstrativos elaborados pela autuante, haja vista que não foi comprovado o pagamento do imposto exigido.*

*As infrações 03 e 04 tratam, respectivamente, da falta de recolhimento e recolhimento a menos do 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 de fora do Estado.*

*As hipóteses em que deve ser feita a antecipação parcial do imposto são estabelecidas no art. 12-A da Lei 7.014/96, sendo devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização.*

*A exigência de ICMS a título de antecipação parcial foi instituída na legislação do Estado da Bahia a partir de 01/03/2004, por meio da Lei 8.967, de 29/12/2003, e consiste na aplicação da alíquota interna sobre valor da operação interestadual constante na Nota Fiscal de aquisição, deduzindo-se o valor do imposto destacado no mencionado documento fiscal. Portanto, não assiste razão ao defensor, haja vista que está obrigado a recolher o ICMS a título de Antecipação Parcial, o contribuinte deste Estado, independente do regime de apuração do imposto, em relação às mercadorias adquiridas para comercialização.*

*Foram elaborados demonstrativos pelo autuante, contemplando os recolhimentos comprovados, e apurados os valores devidos, conforme fls. 19 a 23 do PAF, sendo fornecidas as cópias dos referidos demonstrativos ao defensor, conforme recibos assinados por representante ou preposto, e o autuado não apresentou qualquer contestação aos dados numéricos do levantamento fiscal.*

*Conforme estabelece o art. 12-A, da Lei 7.014/96, “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”. Neste caso, os contribuintes do Simples Nacional também estão obrigados a recolher o ICMS relativo à antecipação parcial.*

*O impugnante comentou que em face de realizar recolhimentos de tributos que são devidos por optante do Simples Nacional, ficam afastadas as hipóteses levantadas no Auto de Infração, considerando que já recolheu aos cofres do Estado da Bahia, valores relativos ao ICMS incidente na sua atividade. O defensor afirmou que a cobrança de antecipação parcial do ICMS de empresas optantes pelo Simples Nacional, possui vícios de constitucionalidade.*

*Em relação ao referido questionamento quanto à constitucionalidade da antecipação parcial, observo que tal modalidade de cobrança de ICMS é prevista no art. 12-A da Lei 7.014/96, portanto, encontra-se na legislação deste Estado, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.*

*Também foi alegado que atribuiu uma alíquota normal, quando em verdade deveria considerar a alíquota especial à qual o defensor está submetido, em virtude do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional.*

*Não acato a alegação defensiva, considerando a previsão legal de que o imposto relativo à antecipação parcial do ICMS, corresponde à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias*

*adquiridas para comercialização. Neste caso, a apuração do ICMS a título de antecipação parcial não leva em consideração o cálculo do valor devido mensalmente, que é sobre a receita bruta auferida no mês, incidindo sobre esta receita bruta a alíquota determinada na forma do caput e dos §§ 1º e 2º do art. 18 da Lei Complementar 123/86. Portanto, não há previsão na Lei 7.014/96 para calcular a antecipação parcial considerando as alíquotas diferenciadas do Simples Nacional, como alegou o deficiente.*

*Entendo que é devido o imposto na forma apurada pelo autuante, haja vista que o deficiente não comprovou o recolhimento no prazo regulamentar, sendo devido o pagamento do ICMS a título de antecipação parcial na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização. Infração subsistente, de acordo com os valores apurados no levantamento fiscal.*

*Quanto à multa decorrente da autuação, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60., previsto no art. 42, inciso II, alínea "d" da Lei nº 7.014/96.*

*O deficiente alegou que a multa imputada tem natureza confiscatória. Não acato a alegação defensiva, considerando que a aplicação da multa é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, e esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal.*

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

O sujeito passivo, irresignado com a Decisão de Primeira Instância, interpôs Recurso Voluntário relatando que exerce a atividade de comercialização de calçados e acessórios, na condição de empresa optante do Simples Nacional.

Afirma que a Constituição Federal e a legislação complementar estabeleceram alguns princípios que devem ser respeitados, dentre eles, o princípio do "*tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País*", com o objetivo de permitir a sua manutenção e simplificar o cumprimento de suas obrigações tributárias.

Ressalta que, na prática, a intenção do constituinte não está sendo preservada, tendo em vista que os entes tributantes acabam prejudicando sobremaneira as microempresas e as empresas de pequeno porte, principalmente quando se trata da atividade de comércio, com a instituição, por exemplo, dos institutos da substituição tributária e da antecipação do recolhimento do ICMS para as empresas optantes pelo Simples que adquirem mercadorias de outras unidades da Federação, com a alíquota aplicável às empresas não optantes pelo Simples Nacional.

Argumenta que "*não há de se falar em ICMS da operação por parte da substituída, optante pelo Simples Nacional, uma vez que o imposto já fora recolhido pela indústria, em sua totalidade, não devendo ser recolhido nem a título de antecipação nem no destaque do Anexo I da Resolução CGSN*".

Entende que a sistemática do Simples Nacional consiste em regime único de arrecadação de impostos e contribuições, não podendo haver exceções, sob pena de prejudicar e dificultar o procedimento administrativo, contábil e financeiro das empresas optantes.

Sendo assim, diz que é inconstitucional a cobrança de ICMS por antecipação tributária, tanto total como parcial, nas microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional, ao argumento de que o procedimento não é o adequado, sob pena de burocratizar o regime e de negar a aplicação da norma constitucional que assegura o favor legal à microempresa e a empresa de pequeno porte.

Alega que, considerando que as alíquotas para as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional são definidas de acordo com a receita bruta em 12 meses, variando entre 1,25% e 3,95% afirma que: (i) sofreu a antecipação na origem (aquisição de mercadoria perante a indústria e/ou varejista) sendo já recolhido, parcial ou total, o ICMS; (ii) deixou de recolher o valor concernente à antecipação (total e parcial) por saber que não era devido, tendo em vista o regime do Simples Nacional; (iii) se fosse devido o ICMS por antecipação, a alíquota aplicável seria a utilizada no Anexo I da Resolução CGSN e não 17%, isto

é, a alíquota cheia dos contribuintes não optantes pelo Simples Nacional.

Observa que a autoridade fiscal entendeu que o defendantte deixou de efetuar o recolhimento da antecipação parcial e total, ou recolheu em valores abaixo do supostamente devido, considerando como alíquota devida a interna do Estado da Bahia, ou seja, 17%, e com isso, além de deixar de considerar a substituição tributária da indústria, desconsiderou a alíquota elencada no Anexo I da Resolução CGSN (1,25% até 3,95%), além de lhe ter dispensado o tratamento comum, desrespeitando a regra constitucional.

Conclui que, em que pese o disposto no artigo 13, § 1º, inciso XIII, alínea "g", da Lei Complementar nº 123/06, resta evidente que a figura da antecipação tributária pela alíquota interna importa em total afronta aos mandamentos constitucionais.

Afirma que a diligência requerida e indeferida pelo órgão julgador de piso é extremamente importante “*para verificação da ausência de fatos geradores e, portanto, da impossibilidade de incidência do ICMS*”.

Comenta, ainda, sobre a antecipação tributária, total e parcial, aduzindo que a maioria dos Estados brasileiros exige das empresas optantes pelo Simples Nacional, com o pretexto de proteger os contribuintes e a arrecadação, a diferença de alíquota do ICMS quando adquirem mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, entretanto, alega que a forma de tributação do ICMS é bastante polêmica, uma vez que não leva em conta a teleologia do constituinte, prejudicando as microempresas e empresas de pequeno porte, tanto no que se refere aos procedimentos contábeis e administrativos quanto financeiramente.

Apresenta a sistemática de exigência do ICMS por antecipação da seguinte forma:

1. levando em consideração que o fornecedor não esteja enquadrado no Simples Nacional, o adquirente e novo responsável pelo pagamento do ICMS deve determinar a base de cálculo, de acordo com as regras aplicáveis ao produto, aplicando a alíquota interna do produto prevista no Estado sobre essa base de cálculo, resultando no "ICMS total incidente na operação"; desse valor deve ser deduzido o "ICMS da própria operação", destacado na nota fiscal do remetente, apurando-se o valor do ICMS a ser recolhido por antecipação;
2. considerando que o fornecedor esteja enquadrado no Simples Nacional, o adquirente da mercadoria deve: (i) determinar a base de cálculo de acordo com as regras aplicáveis ao produto; (ii) aplicar a alíquota interna do produto prevista no Estado, resultando no "ICMS total incidente na operação"; (iii) como o fornecedor é optante pelo Simples Nacional, deve-se presumir o ICMS da própria operação, mediante aplicação da alíquota devida por contribuinte não optante pelo Simples Nacional, sobre o valor da operação do fornecedor que consta na nota fiscal de aquisição; (iv) o resultado dessa dedução é o ICMS a ser recolhido por antecipação.

Lembra que, em ambos os casos, no momento da retenção e recolhimento da antecipação do ICMS, tanto para antecipação parcial como para antecipação total, o contribuinte, depois de aplicar a alíquota interna de seus Estados, deve descontar o valor referente ao ICMS da própria operação, que está em destaque na Nota Fiscal de cada fornecedor.

Alega que o autuante deixou de considerar o imposto constante nas notas fiscais dos fornecedores, como deve ser o procedimento de recolhimento da antecipação total e parcial, e que se colocou à disposição para apresentar todas as notas fiscais emitidas por seus fornecedores de outros Estados para provar que houve recolhimentos a serem considerados como créditos, mas foram desconsideradas no momento da fiscalização.

Informa que anexou aos autos (doc. 03), apenas a título de amostragem, algumas notas fiscais de fornecedores, a fim de comprovar que existem destaques do imposto que devem ser descontados do ICMS para chegar no "ICMS da própria operação", requerendo a nulidade da autuação por ter exigido ICMS indevido.

Alternativamente, caso assim não entendam os Julgadores, pede que seja reconhecido o direito/dever de ver o Auto de Infração retificado, com o objetivo de serem devidamente deduzidos os créditos das notas fiscais das mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, reduzindo-se, consequentemente, o valor apontado como débito de ICMS não recolhido ou recolhido a menos.

Comenta, ainda, que as empresas do ramo comercial que trabalham com calçados sofrem com uma dificuldade extra, trazida pela matéria-prima utilizada na fabricação dos solados dos calçados.

Aduz que seu estabelecimento trabalha, quase em sua totalidade, com calçados que utilizam como matéria-prima o poliuretano (PU) para a confecção de seus solados, material que pode sofrer o processo de hidrólise (separação dos dois elementos que o compõem: o polil e o pré-polímero), tornando o produto inapropriado para o consumo.

Afirma que, quanto mais tempo os calçados ficam em suas respectivas prateleiras para venda ou guardados no estoque, mais danificados ficam e menor será o preço para comercialização, muitas vezes chegando até à perda da mercadoria. Dessa forma, aponta que, não havendo a comercialização da mercadoria, resta evidente que não ocorreu o fato gerador do imposto estadual, devendo ser desconsiderado, portanto, o lançamento para os produtos que sofreram redução substancial de preços devido ao inevitável dano causado pela hidrólise do poliuretano (PU).

Acrescenta que a consideração de um fato gerador futuro, bem como a presunção do valor a ser utilizado como base de cálculo acaba gerando uma absurda insegurança jurídica. Diante disso, tendo em vista que o princípio da segurança jurídica é cláusula pétrea, já que se relaciona diretamente com direitos individuais, entende que restou assegurada a restituição da quantia paga, ante a não ocorrência do fato gerador presumido ou a sua inconstitucionalidade. Dessa forma, considerando que a Emenda Constitucional nº 3/93 desrespeitou o princípio da segurança jurídica, bem como garantias do regime republicano, resta evidente a sua inconstitucionalidade.

Ressalta que essa questão já foi analisada pela doutrina pátria que transcreveu e, embora reconheça que a autoridade administrativa não tem atribuição para declarar a inconstitucionalidade dos preceitos legais, deve deixar de aplicar norma inconciliável com a ordem constitucional originária.

Diante de tudo quanto foi exposto, considerando a primazia da realidade dos fatos em detrimento das presunções estabelecidas pela Fiscalização, alega restar evidente que houve desrespeito aos princípios aplicáveis ao procedimento administrativo, princípios expressos no artigo 2º do RPAF/BA.

Alega que resta indubidosa a inocorrência do fato imponível da obrigação tributária principal atrelada ao ICMS, “*mormente quando provado materialmente que a Empreso autuado apresentou as notas fiscais de saída dos calçados em liquidação, bem como o registro de calçados perdidos com os danos calçados, além daqueles que permanecem em estoque físico, mas sem condições de comercialização diante das perdas e danos incidentes sobre os calçados*”.

Discorre sobre as penalidades e a sua adequação à culpabilidade do contribuinte, “*como ferramenta desestimulante e punitiva do ilícito e não como mecanismo para que o agente lance mão do patrimônio alcançado com a atividade empresarial*”, e argumenta que as multas aplicadas são confiscatórias e inconstitucionais, impondo-se, a seu ver, a sua redução a patamares razoáveis.

Comenta sobre o direito à ampla defesa e o seu significado, cita uma Decisão da 2ª Câmara Permanente de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais e salienta que “*cotejando a descrição da infração averiguada, tal como narrada, com os documentos juntados ao Auto de Infração, infere-se, claramente, são insuficientes para estabelecer ao certo se o fiscal constatou a venda de mercadorias sem notas fiscais ou se apenas em razão da não escrituração*

*das notas fiscais de entrada, presumiu a venda das mesmas sem notas fiscais”.*

Posssegue dizendo que o fato descrito é omissio, há ausência da descrição do fato de forma clara e precisa e, assim, “*pede a intervenção da autoridade administrativa no sentido de conduzir a Fiscalização nos exatos limites da lei, evitando que incida sobre o autuado os vexames e abusos condenados pela legislação pátria*”.

Por fim, requer que o presente Auto de Infração:

1. “*seja julgado improcedente, ante a sua nulidade, culminando com a baixa e arquivamento do PAF*”;
2. ou alternativamente, seja julgamento improcedente, reconhecendo o seu direito à “*realização do desconto do ICMS recolhido pelos fornecedores, reduzindo o quantum pretendido pela autoridade fiscal, tanto em relação à exação, como em relação à exclusão e/ou diminuição das eventuais multas cabíveis*”.

Por fim, pede “*a juntada posterior de documentos, notadamente aqueles que identificam, ou possam identificar, os fatos geradores presumidos NÃO consumados ou consumados com valores/base de cálculo inferior à constante da pauta e/ou apontada no Auto de Infração impugnado, tudo a assegurar a escorreita aplicação da norma constitucional contida no parágrafo 7º, do art. 150, da Carta Magna, além da prevalência da VERDADE MATERIAL, bem como a realização de diligências fiscais para constatação dos fatos aqui alegados e análise dos documentos colacionados*”.

No início da sessão de julgamento, a Conselheira Alexandrina Natália Bispo dos Santos declarou-se impedida de discutir e votar o presente processo administrativo fiscal, por ter participado do julgamento na primeira instância, nos termos do artigo 40 do Regimento Interno do CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592/99.

## VOTO

O presente processo é composto de quatro infrações constatadas em estabelecimento de contribuinte optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional: a duas primeiras imputações versam sobre a exigência de ICMS apurado pelo regime de antecipação tributária e as terceira e quarta infrações foram formalizadas para lançar o imposto devido a título de antecipação parcial.

Inicialmente, rejeito o pedido de realização de diligência formulado pelo recorrente, pois entendo que os elementos constantes dos autos são suficientes à formação do convencimento deste órgão de julgamento administrativo (acorde o artigo 147, inciso I, letra "a", do RPAF/99). Além disso, se há alguma prova ainda a ser apresentada, certamente é proveniente de documentos que o próprio sujeito passivo possui e, assim sendo, é dele o ônus de trazê-los aos autos, sendo inadequada, para tal finalidade, a diligência solicitada.

Deve ser afastado o pedido de nulidade do lançamento, uma vez que não restou comprovado o alegado cerceamento ao direito de defesa, considerando o seguinte:

1. os demonstrativos apensados pelo autuante são de fácil compreensão e foram todos entregues ao contribuinte (fls. 9 a 23);
2. o título que consta em cada demonstrativo é autoexplicativo permitindo a sua vinculação a cada infração;
3. foram relacionados nos demonstrativos analíticos todos os documentos fiscais, bem como a base de cálculo, o valor recolhido e o imposto a recolher, possibilitando a apresentação de defesa por parte do autuado.

No que tange ao mérito das quatro infrações, o recorrente alegou, em síntese, que:

1. deixou de recolher o valor concernente à antecipação (total e parcial) por saber que não era devido, tendo em vista o regime do Simples Nacional (infrações 1, 2, 3 e 4);
2. “não há que se falar em ICMS da operação por parte da substituída, optante pelo Simples Nacional, uma vez que o imposto já fora recolhido pela indústria, em sua totalidade, não devendo ser recolhido nem a título de antecipação nem no destaque do Anexo I da Resolução CGSN” (infrações 1 e 2);
3. se fosse devido o ICMS por antecipação (total e parcial), a alíquota aplicável seria a aquela constante no Anexo I da Resolução CGSN e não 17%, que é a alíquota para os contribuintes não optantes pelo Simples Nacional (infrações 1, 2, 3 e 4);
4. o autuante deixou de deduzir, a título de crédito, o imposto destacado nas notas fiscais dos fornecedores, como deve ser o procedimento de recolhimento da antecipação total e parcial (infrações 1, 2, 3 e 4);
5. não ocorreu o fato imponível da obrigação tributária principal (antecipação tributária e parcial), “mormente quando provado materialmente que a Empresario autuado apresentou as notas fiscais de saída dos calçados em liquidação, bem como o registro de calçados perdidos com os danos calçados, além daqueles que permanecem em estoque físico, mas sem condições de comercialização diante das perdas e danos incidentes sobre os calçados” (infrações 1 e 2).

Ressalto, quanto ao primeiro argumento do recorrente, que a obrigação de recolhimento do ICMS por antecipação tributária e parcial está prevista na Lei Complementar nº 123/06, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte (Simples Nacional), bem como na Lei estadual nº 7.014/96, como a seguir indicado:

**Lei Complementar nº 123/06:**

**Art. 13.** O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

**§ 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 ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária; (Alterado pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014) (efeitos: de 01/07/2007 a 31/12/2015)

(...)

g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal: (Redação dada pela Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008) (efeitos: a partir de 22/12/2008)

1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 desta Lei Complementar; (Incluído pela Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008) (efeitos: a partir de 22/12/2008)

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; (Incluído pela Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008) (efeitos: a partir de 22/12/2008)

**Lei estadual nº 7.014/96:**

**Art. 8º** São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

(...)

**§ 4º** Será devido o imposto por antecipação tributária, observado o disposto no § 6º do art. 23 desta Lei:

**I - na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado ou no desembarço aduaneiro, tratando-se**

de:

- a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária;  
(...)

**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. (grifos não originais)

**ANEXO I**  
**MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO**

<b>ITEM E</b>	<b>MERCADORIAS</b>	<b>SUBITEM</b>
41	CALÇADOS	

*Nota: O item 41 foi acrescentado ao Anexo I pela Lei nº 8.534, de 13/12/02, DOE de 14 e 15/12/12, efeito a partir de 14/12/02.*

O RICMS/12, especificamente em relação às empresas optantes pelo Simples Nacional, estabelece o seguinte:

**Art. 321.** O recolhimento na forma do Simples Nacional não exclui a incidência do ICMS devido:

**I - nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;**

(...)

**VII - nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros estados e Distrito Federal:**

a) com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006;

b) sem encerramento da tributação (antecipação parcial), hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor, sem prejuízo das reduções previstas nos arts. 273 e 274.

No que tange à segunda alegação, observo que as infrações 1 e 2 tratam de entradas de **calçados** oriundos de contribuintes localizados no Estado de Minas Gerais e, para esse tipo de mercadoria, não havia, à época dos fatos geradores, acordo interestadual que obrigasse o remetente a proceder à retenção do ICMS devido por substituição tributária. Ademais, as notas fiscais de entradas acostadas às fls. 24 a 416 comprovam que não houve o destaque do ICMS por substituição tributária, apenas o valor relativo ao ICMS próprio dos vendedores.

Dessa forma, cabia ao destinatário situado no território baiano (no caso, o autuado), a obrigação de efetuar o recolhimento do tributo na entrada das mercadorias em seu estabelecimento, calculando o imposto com o acréscimo da margem de valor agregado prevista no Anexo 1 do RICMS/12 (item 41), como previsto na alínea “a” do inciso I do § 4º do artigo 8º da Lei nº 7.014/96.

Quanto à terceira alegação do contribuinte, ressalto que, como o ICMS devido por antecipação tributária é parcial deve ser recolhido à margem do regime do Simples Nacional, apura-se o imposto de forma sumária, consoante previsto nos artigos 289, 318 e 321, do RICMS/12, da seguinte maneira:

1. o imposto referente à antecipação tributária deve ser calculado aplicando-se a alíquota prevista para as operações internas sobre a base de cálculo, sendo que, do valor do imposto resultante, será deduzido o tributo de responsabilidade direta do remetente pela operação própria, destacado na documentação fiscal, bem como, quando for o caso, o imposto destacado no documento fiscal relativo ao serviço de transporte;
2. o imposto relativo à antecipação parcial do ICMS corresponde à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, sendo vedada a agregação de qualquer valor, sem prejuízo das reduções previstas nos artigos 273, 274 e 275, quando o recolhimento for feito no prazo regulamentar (o que não é o caso dos autos).

Vejamos a transcrição dos dispositivos citados do RICMS/12:

**Art. 289.** Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo I deste regulamento.

(...)

**Art. 318.** No regime sumário de apuração, o imposto a recolher resultará da diferença a mais entre o valor do ICMS relativo à operação ou prestação a tributar e o relativo a operação ou prestação anterior, efetuada com as mesmas mercadorias ou seus insumos ou com o mesmo serviço, e se aplicará nas seguintes hipóteses:

**I - operações e prestações sujeitas à antecipação tributária;**

(...)

**§ 1º** O ICMS a ser retido ou antecipado será calculado aplicando-se a alíquota prevista para as operações internas sobre a base de cálculo, sendo que, do valor do imposto resultante, será deduzido o tributo de responsabilidade direta do remetente pela operação própria, destacado na documentação fiscal, bem como, quando for o caso, o imposto destacado no documento fiscal relativo ao serviço de transporte.

(...)

**Art. 321.** O recolhimento na forma do Simples Nacional não exclui a incidência do ICMS devido:

**I - nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;**

(...)

**VII - nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros estados e Distrito Federal:**

a) com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006;

b) sem encerramento da tributação (antecipação parcial), hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor, sem prejuízo das reduções previstas nos arts. 273, 274 e 275; (**Redação originária, efeitos até 10/04/15**)

(...)

**§ 1º** A diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que tratam a alínea “b” do inciso VII e o inciso VIII deste artigo será calculada tomando-se por base as alíquotas aplicáveis aos contribuintes não optantes pelo Simples Nacional.

Concernente à quarta alegação, constatei, pelo exame dos demonstrativos apensados às fls. 9 a 23, que, ao contrário do alegado pelo contribuinte, o autuante deduziu, do ICMS devido, o valor do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição de mercadorias, procedendo, portanto, de acordo com o previsto na legislação.

Finalmente, no que se refere à quinta argumentação recursal, verifico que o contribuinte não trouxe ao presente processo administrativo fiscal nenhum documento que comprovasse o desfazimento do negócio ou a perda da mercadoria, hipóteses previstas legalmente para o resarcimento do ICMS recolhido em razão da substituição tributária.

Quanto às vendas de calçados por preço inferior àquele utilizado como base de cálculo do imposto estadual, saliento que o parágrafo único do artigo 9º da Lei nº 7.014/96 estabelece que “com a realização efetiva do fato gerador presumido, salvo disposição em contrário, não importa que seja o valor da operação superior ou inferior ao valor adotado como base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária, não caberá a exigência de complementação do imposto nem a restituição de importância eventualmente paga a mais, a não ser que no pagamento do imposto por antecipação tenha havido erro ou outra circunstância que exija correção”. Confira-se abaixo a transcrição do dispositivo mencionado:

**Art. 9º** Ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo I desta Lei.

**Parágrafo único.** O encerramento da fase de tributação referido neste artigo implica que, com a realização efetiva do fato gerador presumido, salvo disposição em contrário, não importa que seja o valor da operação superior ou inferior ao valor adotado como base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária, não caberá a exigência de complementação do imposto nem a restituição de importância eventualmente paga a mais, a não ser que no pagamento do imposto por antecipação tenha havido erro ou outra circunstância que exija correção.

Pertinente às multas indicadas no Auto de Infração (60%), estão previstas no artigo 42, inciso II,

alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, descabendo a este órgão julgador a declaração de constitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do artigo 167, incisos I e III, do RPAF/99.

Por tudo quanto foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida em sua integralidade.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 232535.0002/15-6, lavrado contra **F. A. DA SILVA NETO (SALVADOR CALÇADOS) - EPP**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$371.166,15**, 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, 01 de setembro de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS