

A. I. Nº - 232181.0006/15-7  
AUTUADO - INFANTO CONFECÇÕES INFANTIL EIRELI - ME  
AUTUANTE - IVAN DE CARVALHO FONTES  
ORIGEM - INFAZ VAREJO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 06.06.2016

#### 4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0074-04/16

**EMENTA:** ICMS. SIMPLES NACIONAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. a) ANTECIPAÇÃO PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO NÃO INCUÍDAS NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO/ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. 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 não enquadradas no regime de substituição tributária. Sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto no prazo regulamentar, salvo se existir regime especial para pagamento no mês seguinte ao da entrada da mercadoria no estabelecimento. b) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo (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 sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 10/09/2015, exige ICMS no valor de R\$55.466,22, pelas seguintes irregularidades cometidas contra a legislação tributária deste Estado:

Infração 01 – Deixou de recolher o ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime de Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. Períodos: abril a dezembro de 2014 e fevereiro a abril de 2015. Valor R\$45.389,48. Multa de 60%.

Infração 02 - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de empresa optante do Regime de Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. Períodos: abril a novembro de 2014 e fevereiro a abril de 2011. Valor R\$10.076,74. Multa 60%.

Em sua impugnação ao lançamento fiscal (fls. 107/111) a empresa traz preliminar de nulidade à

ação fiscal sob o argumento de que os “registros de competência e discriminação das infrações 01 e 02 são os mesmos, diferenciando-se apenas quanto à base de cálculo, onerando a empresa e indo de encontro com as disposições do RPAF/BA. Cita como exemplo: nas infrações 01 e 02 “*foram exigidos valores de Antecipação Parcial, na ordem de R\$10.076,74, relativos às mesmas competências de abril/2014 - de maio a dezembro/2014 e de fevereiro a abril/2015 caracterizados na infração 02 - 07.21.01*”.

Diz que o preposto fiscal indicou como infringido os artigos: art. 12-A, da Lei nº 7.014/96, art. 321, VII, “a”, e art. 289, § 1º, II, “b”, ambos do RICMS/12, conforme os define. No entanto, a Lei Complementar nº 123/96 “determina” seis anexos, onde aponta as alíquotas para cada tributo a ser recolhido pelo contribuinte enquadrado no Simples Nacional objetivando o cálculo do imposto e o seu recolhimento através do DASN. Transcreve o Anexo 1 da nominada LC para indicar o seu enquadramento.

Após tais colocações, entende que o enquadramento legal apontado pela fiscalização vai de encontro ao quanto disposto na LC 123/96 em flagrante ilegalidade, caracterizando-se *bis in idem*. Afirma textualmente: “*Desde modo, o “bis in idem” caracteriza-se pelo fato de o ICMS ser pago, quando da aquisição (antecipação parcial) e novamente pago quando da venda da mesma mercadoria, pelo que os dispositivos do Regulamento do ICMS tromba com os dispositivos da Lei Federal LC-123/2006*”.

Requer o cancelamento do auto de infração.

O autuante presta informação fiscal (fls.120/123). Diz que a preliminar trazida pelo deficiente não pode prosperar, pois tem caráter meramente protelatório. Que o Auto de Infração foi lavrado com obediência ao quanto disposto nos arts. 142 a 144 do CTN.

Que o procedimento fiscal, de igual forma, obedeceu a todos os preceitos legais, em especial, aos atinentes ao devido processo legal. A autuação contém todos os requisitos previstos no RPAF/BA e a empresa, através de representante legal, recebeu os Demonstrativos de ICMS de fls. 09 a 59, que embasaram a autuação fiscal, consoante recibos constantes dos autos.

Assim, o lançamento fiscal encontra-se perfeitamente descrito, caracterizado e constituído em estrita observância aos preceitos legais e, em especial, à legislação tributária baiana, não, havendo, portanto, qualquer ilegalidade.

Por outro lado, o autuado não apresentou, em sua peça defensiva, novos elementos que pudessem contestar a autuação.

Informa de que a empresa encontra-se enquadrada na condição de optante pelo Simples Nacional e deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por substituição tributária e por antecipação parcial, nos meses e valores ora autuados.

A respeito da antecipação parcial, faz as seguintes colocações:

1. O impugnante faz alusão de que não foi concedido crédito fiscal nas aquisições de mercadorias oriundas de outros Estados da Federação, cobrando a antecipação parcial. Porém tal afirmativa não procede, visto que o crédito fiscal foi concedido em todas as notas fiscais objeto da autuação.
2. 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 o valor da operação interestadual constante no documento fiscal de aquisição, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.
3. Que os contribuintes enquadrados na condição de ME e/ou EPP, optantes pelo Simples Nacional, deverão calcular a antecipação parcial, que é a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada à agregação de qualquer valor. A diferença entre a alíquota

interna e a interestadual será calculada tomando-se por base as alíquotas aplicáveis aos contribuintes não optantes pelo Simples Nacional (art. 321, VII, "b", § 1º do RICMS/12).

4. A antecipação parcial não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por isenção, não incidência e antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação.

E quanto à substituição tributária:

1. Diz que a alegação da empresa de que "*o tributo cobrado a título de ICMS substituição tributária não se confunde com o cobrado às microempresas. Também não pode prosperar*".
2. A respeito do substituído tributário, o contribuinte que teve o imposto retido, bem como, o contribuinte obrigado à antecipação, deverá segregar a receita correspondente como "sujeita à substituição tributária ou ao recolhimento antecipado do ICMS", quando então será desconsiderado, no cálculo do Simples Nacional, o percentual do ICMS (art. 25-A § 8º, I da Resolução do CGSN no 94/11).
3. Deve ele recolher o ICMS sobre a operação própria, na forma do Simples Nacional, segregando a receita correspondente como "não sujeita à substituição tributária e não sujeita ao recolhimento antecipado do ICMS" (art. 25-A, II, da Resolução do CGSN Nº 94/11).
4. Ressalta, em seguida, que essas receitas continuam fazendo parte da base de cálculo dos demais tributos abrangidos pelo Simples Nacional.

Requer a procedência do Auto de Infração.

## VOTO

O presente Auto de Infração foi lavrado para constituir crédito tributário em favor da Fazenda Pública do Estado da Bahia, tendo em vista a falta de recolhimento do ICMS de empresa inscrita no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES NACIONAL, em relação ao ICMS antecipação parcial, no valor de R\$45.389,48 na primeira infração e, em relação ao ICMS Substituição Tributária, no valor de R\$10.076,74 - infração 02.

A empresa apresenta questão preliminar de nulidade do Auto de Infração por entender ter havido *bis in idem*, já que as infrações 01 e 02 são de mesma natureza, possuindo a mesma data de ocorrência, diferenciando-se apenas quanto à base de cálculo.

Ou seja, o impugnante entende que a antecipação tributária parcial e a antecipação total não se diferenciam, pois possuem a mesma natureza.

A norma tributária distingue a antecipação tributária propriamente dita da antecipação por substituição tributária. Na primeira hipótese, ela determina que o próprio contribuinte antecipe o pagamento do imposto, ou seja, a responsabilidade do seu pagamento é do adquirente da mercadoria. Na segunda hipótese, a lei transfere a responsabilidade pelo pagamento do imposto que seria devido pelo contribuinte à terceiro, que se torna responsável pela sua retenção e pagamento (art. 8º e §§, da Lei nº 7014/96). E, em ambas as hipóteses, a fase de tributação encontra-se encerrada, não podendo nem o Estado, nem o contribuinte, exigir complementação ou restituição do imposto, salvo se for constatado erro ou outra circunstância que exija correção (§ 9º, da nominada lei), enquanto que os créditos fiscais constantes dos documentos fiscais são abatidos quando da apuração do imposto devido por antecipação/substituição tributária. Em assim sendo, já que tais créditos foram anteriormente apropriados, não poderão o ser novamente, sob pena de duplidade de lançamento.

Ao contrário do acima exposto, a antecipação parcial tributária não encerra a fase de tributação e por tal situação, não pode ser aplicada às mercadorias enquadradas no regime da antecipação ou

substituição tributária (§ 1º, III, do art. 12-A, da Lei nº 7014/96) - no específico caso, não é aplicada qualquer MVA e os seus créditos devem ser apropriados (art. 26, § 6º, da Lei nº 7014/96). Ela acombarca as *entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, 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.*

Este instituto foi longamente discutido nos diversos tribunais pátrios até que com a intervenção do Supremo Tribunal Federal – STF na ADIN nº 33203-8/2004, a matéria foi pacificada, ou seja, existe clara distinção entre o instituto da antecipação parcial e a antecipação propriamente dita e da antecipação por substituição tributária, tendo em vista que a primeira não encerra a fase de tributação, portanto sem o acréscimo da MVA, e por tal situação, não podendo ser aplicada às mercadorias enquadradas no regime da antecipação ou substituição tributária.

E tal situação resta claramente expressa no presente Auto de Infração. No levantamento fiscal relativo à infração 01 (fls. 9/95) denota-se de que as mercadorias autuadas são, todas, “vestuários”, não enquadradas no regime da antecipação tributária. Na segunda infração, as mercadorias são “calçados” (fls. 96/99), enquadradas no regime da antecipação tributária neste Estado.

Em assim sendo, aquisições de mercadorias diversas, com enquadramento tributário diverso, não havendo pertinência em se alegar de que como as datas de ocorrências de ambas são iguais, elas são as mesmas.

O autuado, ainda em sua defesa, confunde as duas infrações ao comentar sobre os dispositivos infringidos indicados pelo fisco da infração 01 art. 12-A, da Lei nº 7.014/96 combinado com o art. 321, VII, “a” e com art. 289, § 1º, II, “b”, todos RICMS/12, indicado na infração 02.

Embora trazendo como argumento de mérito, a empresa alega outra nulidade da ação fiscal. Afirma de que a autuação, na forma realizada, vai de encontro ao quanto disposto na LC 123/96 em flagrante ilegalidade, caracterizando-se *bis in idem*. Afirma textualmente: “*Desde modo, o “bis in idem” caracteriza-se pelo fato de o ICMS ser pago, quando da aquisição (antecipação parcial) e novamente pago quando da venda da mesma mercadoria, pelo que os dispositivos do Regulamento do ICMS tromba com os dispositivos da Lei Federal LC-123/2006*”.

O enquadramento de uma micro e mesmo pequena empresa no regime do Simples Nacional é opção do contribuinte, ou seja, ele, mesmo tendo tal porte, não está obrigado a aderir-lo. Tal situação resta expressa no art. 16, da Lei Complementar nº 123/2006 e Resolução CGSN nº 4, de 30/05/2007 que dispõe sobre a opção pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional).

Sendo opcional, cabe a cada um analisar a conveniência, ou não, de realizar tal opção. No entanto, ao fazer esta opção deve, por obrigação, obedecer a todas as regras do regime estabelecidas.

E observo que o RICMS/12 dispõe: *O Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional obedecerá ao disposto na Lei Complementar Federal nº 123, de 14/12/2006, às resoluções do Comitê Gestor de Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte e, no que couber, as normas da legislação do ICMS.*

Em assim sendo, determina o art. 13, da Lei Complementar nº 123/2006:

*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* (grifo não original)

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; (grifo não original)

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; (grifo não original).

§ 6º O Comitê Gestor do Simples Nacional:

I - disciplinará a forma e as condições em que será atribuída à microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional a qualidade de substituta tributária; e

II - poderá disciplinar a forma e as condições em que será estabelecido o regime de antecipação do ICMS previsto na alínea g do inciso XIII do § 1º deste artigo.

Art. 23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional

Diante de tais colocações, Resolução CGSN nº 94/2011 indica todos os procedimentos a serem tomados pelo contribuinte enquadrado no Simples Nacional para cálculo do imposto devido. O Estado da Bahia, apenas, obedece às suas determinações.

Portanto, é a própria Lei Complementar nº 123/96, que rege o regime de apuração do imposto, a qual se encontra incluído o impugnante, que dá lastro legal ao ora exigido e não que o Estado da Bahia, de forma contrária a ilegal, exige a antecipação parcial (infração 01) e a antecipação tributária total (infração 02) sobre mercadorias adquiridas e provenientes de outras unidades da Federação.

Se, acaso, na sistemática de apuração do imposto através do Simples Nacional existe *bis in idem* esta é matéria que este foro administrativo não tem competência para se pronunciar, diante das determinações do art. 167, do RPAF/BA.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA da autuação, para exigir o imposto no valor de R\$55.466,22, sendo R\$45.389,48 referente à infração 01 e R\$10.076,74 referente à infração 02.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 232181.0006/15-7, lavrado contra **INFANTO CONFECÇÕES INFANTIL EIRELI - ME**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$55.466,22**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II. “d” da Lei 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de maio de 2016

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - JULGADORA