

A. I. N° - 210434.3002/16-7  
AUTUADO - SALVADOR CENTER COUROS LTDA. - EPP  
AUTUANTE - OSVALNICE REGINA SANTANA DA COSTA  
ORIGEM - INFAS/VAREJO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 15.12.2016

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0239-04/16**

**EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS.** De acordo com o artigo 12-A, da Lei nº 7.014/96, independente do regime de apuração, o contribuinte tem o dever jurídico de efetuar a antecipação parcial nas aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, no valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Notas fiscais objeto da cobrança já se encontravam com fase de tributação encerrada não havendo o que se lançar. Reconhecimento da própria autuante. Auto de Infração **IMPROCEDENTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 20 de junho de 2016 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$28.853,11, bem como multa no percentual de 60%, pela constatação da seguinte infração:

**Infração 01. 07.21.04.** Efetuou o recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial, 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 às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de março, maio, julho, outubro a dezembro de 2012, abril, junho, julho e novembro de 2013 e julho, agosto e novembro de 2014.

A autuada, por meio de seu representante legal, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 14 a 19, onde argui em sua defesa, após um preâmbulo onde descreve a situação econômica do país e do mercado como um todo, que a fiscalização apurou via eletrônica e com informações constantes nos arquivos do próprio fisco, o volume de compras e de vendas da empresa autuada, ora requerente, comprovadas por informações das empresas de cartões de créditos e registros fiscais da própria autuada, que suas vendas chegam em até cem por cento das compras efetuadas.

Assim, entende comprovado que não há saídas sem registro fiscal ou qualquer compra sem lançamento, visto que a totalidade das aquisições são interestaduais, não havendo, de igual modo, qualquer distorção nas saídas ou vendas da empresa contribuinte, lançou mão a fiscalização, do instituto da antecipação parcial de ICMS de produtos elencados em longas planilhas levantadas, tendo por base as notas fiscais eletrônicas de fornecedores, elevando-se as bases de cálculos de respectivas notas, baseadas no MVA das mercadorias.

Argumenta ser a empresa inscrita no Simples Nacional desde sua constituição, possuindo direitos a tributação especiais e fiscalização diferenciada a seu favor, nos termos da Lei Complementar nº 123 de 2006, e de acordo com o artigo 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal, cabe à Lei Complementar a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou

simplificados no caso do ICMS, sendo o disposto na Lei Complementar 123/2006 aplicável independentemente de disposição interna dos Estados.

Fala, a seguir, acerca da impossibilidade de creditar-se do imposto recolhido a título de antecipação parcial, o que resulta na prática, em novo tributo criado indevidamente pelo Estado em inobservância da Constituição Federal, e impondo a fiscalização diferenças apuradas com base no MVA de produtos especiais, seria um *plus*, uma nova forma de ampliar sem qualquer direito a crédito, do imposto definido como não cumulativo, uma discrepância tributária totalmente confrontante com o sistema vigente no Código Tributário Nacional.

Transcreve Acórdão julgado pelo Tribunal de Justiça da Bahia, através de seus Desembargadores, em um dos processos contra a cobrança, palavras que descrevem com exatidão as irregularidades que a antecipação parcial traz consigo, e que impedem que se mantenha sendo cobrada dos contribuintes.

No mérito, após resumo dos fatos, indica ter a ação fiscalizadora encontrando o que denominou diferenças nos recolhimentos efetuados, arrolou produtos – mochilas, lancheiras e estojos infantis, além de cadeados para uso em malas, e pelo fato de comercializar artigos para viagens e acessórios do vestuário, não é um tipo papelaria ou materiais de construção, cujo preço é definido pelo MVA ao ingressar nesse Estado da Bahia. Os cadeados vendidos são mini acessórios e visar dar maior segurança a bagagem, muito diferente dos produtos incluídos na legislação aplicada aqui, para apurar diferenças.

Entende não estar sujeito as normas de MVA por ramo de atividade e, por opção pelo sistema do Simples Nacional, cuja tributação na forma da lei, é o faturamento bruto, ressaltando, ainda, que não há previsão legal de se compensar a dita antecipação e, nossa margem de lucro bruto, compreendendo as diferenças entre receitas e custo dos produtos adquiridos, é bem superior ao valor que seria agregado pelo MVA.

Diz que da análise dos anexos ao Auto de Infração denominados “Demonstrativo 1 – Antecipação Tributária – Entradas”, apurados com base em notas eletrônicas no período de 01/01/2012 até 31/12/2014, equivocadamente não condiz com o volume de arrecadação obtida pelo fisco e gerada pelo contribuinte autuado, conflitando com outro anexo fiscal denominado “RESUMO – Demonstrativo 2.3 – antecipação parcial”, com base nos mesmos documentos e de idêntico período de apuração. O montante apurado nos recolhimentos a título de antecipação parcial é muito superior ao reclamado pelo demonstrativo do MVA, estando incluídos tão somente as antecipações de ICMS, tendo sido descartados, ou não considerados, todos os recolhimentos mensais pelo Simples Nacional, a favor do Estado.

Ressalta ainda, que a maioria dos produtos listados no “Demonstrativo 1”, estiveram sujeitos ao regime de substituição tributária, onde na forma da lei especial que os criou, impede nova taxação fiscal até o consumidor final. Já o anexo fiscal denominado “RESUMO – demonstrativo 2.3 – Antecipação Parcial”, relata a apuração mês a mês das diferenças que originou o presente lançamento por recolhimento a menor de tributo.

Mas, o resumo que gerou e justificou a diferença de R\$ 28.853,11, obviamente seguindo as normas técnicas e próprias da fiscalização, deixou de considerar o recolhimento a maior de um mês, compensando o a menor em outro mês, o que vem a ser fato corriqueiro considerando-se que as compras efetuadas em outros Estados da União, necessitam de um tempo bem maior para chegar ao adquirente e, via de regra, os documentos fiscais emitidos em um determinado mês, só são registrados quando da chegada das mercadorias, que também como regra, ocorre no mês seguinte.

Aponta ter a ação fiscalizadora entendida pelo levantamento feito através das notas fiscais eletrônicas, que o recolhimento não ocorreu no mês da emissão e não considerou o pagamento no mês da efetiva chegada dos produtos adquiridos dos fornecedores de outros Estados, motivo pelo qual apresenta demonstração do equívoco da fiscalização em não observar os efetivos tributos recolhidos.

Destaca as discrepâncias de valores no geral, principalmente nos meses de 01/2013 onde se lê compras de R\$ 1.777,45 para um imposto recolhido de R\$ 4.776,93 e apurado 0,00. Mês de 12/2013 com expressiva divergência, bem como 06/2014 dentre outros, retirando nada dever.

Traz, também, Danfes e Notas Fiscais que tiveram destaque de ICMS substituição tributária, envolvendo os produtos relacionados no “anexo 1 – antecipação tributária – entradas”, provando um volume de pagamento por substituição muito superior ao elencado pela fiscalização que tomou por base os arquivos eletrônicos.

Juntos os documentos que instruem a presente defesa administrativa num total de 76 folhas, requer-se o acolhimento dos fatos alegados e provados, para julgar improcedente o Auto de Infração aplicado, determinando seu arquivamento com fundamento na lei e na justiça.

Informação fiscal constante à fl. 98 argumenta que a autuação em nada fere a legislação fiscal, recaindo apenas na diferença sobre a antecipação parcial, mas concorda com a autuada no sentido de que algumas notas fiscais que se referem ao instituto da substituição tributária fizeram parte indevidamente da composição dos débitos auferidos na antecipação parcial, tendo retirado as mesmas da planilha, bem como verificado outras que também foram retiradas do levantamento.

Indica terem permanecido apenas as notas fiscais sujeitas a antecipação parcial, com os códigos das operações respectivos, bem como que, diante da alegação defensiva de recolhimento a maior em alguns meses, devido ao lançamento da nota fiscal no Livro Registro de Entradas em mês diferente ao que deveria ser lançado, considerando a data da nota.

Fala que após se debruçar sobre os dados e planilhas apresentados na defesa, verificou que a planilha gerada através do sistema de dados “calculou” indevidamente um valor a pagar, quando o valor recolhido a título de antecipação parcial “*de R\$ 217.311,42 é superior ao devido pela mesma R\$ 230.485,72 com redução de ICMS de R\$ 17.858,18 o que podemos comprovar em planilha anexa. Diante do exposto solicitamos ao CONSEF que o auto seja julgado sem efeito quero dizer ineficaz*”.

## VOTO

O lançamento constitui-se em uma única infração arrolada pela fiscalização, qual seja recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial, 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 às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado.

Quanto ao instituto da antecipação parcial, impende afirmar inicialmente que o ICMS possui como uma das características mais importantes a não cumulatividade, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado, ou pelo Distrito Federal.

Na substituição tributária, o contribuinte nomeado como substituto tributário paga o imposto devido pelas operações posteriores até chegar ao consumidor final, o que significa dizer que paga o imposto de uma operação que ainda não ocorreu e nem se sabe se vai ou não ocorrer.

Ao seu turno, a antecipação tributária parcial, instituída pela Lei nº 8.967, de 29 de dezembro de 2003, que instituiu a cobrança parcial do imposto nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização, e tal incidência, ocorre quando o contribuinte revendedor de produtos do setor compra de outro Estado, onde deve recolher o ICMS na entrada dessas mercadorias no território de seu Estado. Caberá, ainda, o recolhimento do ICMS por substituição tributária no mesmo momento. Ou seja, o contribuinte é obrigado a recolher o imposto das operações que irão acontecer até o consumidor final, gerando, assim, por parte desse contribuinte, um desembolso imediato de um imposto que só será devido nas etapas posteriores.

A legislação tributária do Estado estabelece como regra geral, que nas entradas de mercadorias no território da Bahia, os contribuintes possuem a obrigação de recolher a título de antecipação tributária, o ICMS. Esta regra está insculpida no artigo 12-A da Lei 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”.*

Por outro lado, o artigo 17 da mesma Lei, determina que a base de cálculo para o recolhimento do imposto é o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, bem como o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado, e em relação ao IPI, o parágrafo 2º do mencionado artigo 17, estipula que não integra a base de cálculo do ICMS o montante do Imposto sobre Produtos Industrializada (IPI), quando a operação, realizada entre contribuintes é relativa a produto destinado a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, configurar fato gerador de ambos os impostos.

Esta é a base legal para a adoção de tal mecanismo, se constitui em ocorrência de fato gerador do tributo, a exemplo da substituição tributária, que nada mais é do que a antecipação do imposto, só que total, com encerramento da tributação sobre o produto sobre o qual incide, e tem previsão expressa na própria Lei Complementar 87/96, a qual, obedecendo ao comando emanado da Constituição Federal normatizou o ICMS, especialmente o seu artigo 7º:

*“Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado”.*

Por outro lado, o artigo 8º do mesmo diploma legal, assim dispõe em seu inciso I:

*“Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:*

*I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído”;*

Inexiste, portanto, qualquer dúvida acerca não somente da legalidade de tal instituto, como, de igual modo, da existência de fato gerador para a sua cobrança.

O fato de a autuada encontrar-se na condição de empresa optante pelo Simples Nacional me leva a fazer algumas observações adicionais:

Tal regime se caracteriza pelo recolhimento dos tributos abrangidos mediante documento único de arrecadação, o denominado DAS, bem como pelo fato de haver disponibilização às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte de sistema eletrônico para a realização do cálculo do valor mensal devido, geração do DAS e, a partir de janeiro de 2012, para constituição do crédito tributário, exigindo a apresentação de declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais, sendo concedido prazo para recolhimento do DAS até o dia 20 do mês subsequente àquele em que houver sido auferida a receita bruta.

Pertinente mencionar o fato de que a implementação de tal sistema deu-se através da promulgação da Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006, passando a produzir os seus efeitos a partir de 01 de julho de 2007.

A mesma determina no mesmo artigo 13 arrolado na peça defensiva, como deve ser efetivado pelo contribuinte inscrito no SIMPLES NACIONAL o seu recolhimento:

*“Art. 13:*

*(...)*

*§ 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:*

(...)

*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;"*

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 em encerramento da fase de tributação.

Ou seja: em relação a substituição tributária, e antecipação parcial, incide a regra geral de apuração e recolhimento de todos os contribuintes, independentemente do regime pelo qual optaram, obedecendo a legislação posta, especialmente os artigos 8º e 12-A da Lei 7.014/96, já mencionados e transcritos linhas acima.

A autuada, quando da apresentação da sua peça defensiva, trouxe ao feito argumentos e elementos que foram devidamente analisados pela própria autuante, em sede de informação fiscal, momento em que pediu a improcedência do lançamento.

Com efeito, da análise dos documentos acostados na autuação, verifico que uma grande parcela das notas fiscais tomadas como base para o lançamento, se refere a operações cuja tributação já se encontra encerrada, diante do fato das mercadorias estarem enquadradas na substituição tributária, a exemplo dos documentos de fls. 29, 31, 32, 34, 36, 38, 39, 41, 44, 46 a 49, 52, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 68, 70, 71, 77, 79 a 83, 89 a 92, 93 a 95.

Em relação àquelas notas fiscais que não tiveram o imposto retido por antecipação tributária, e que em tese estariam sujeitos a antecipação parcial não existem elementos de convicção sequer da autuante, para afirmar e mais do que isso provar que inexistiu o recolhimento devido, e aqui não se questiona, como tentou a defesa, a legalidade (já abordada linhas acima), ou a constitucionalidade ou não de tal instituição (antecipação parcial), até pela vedação de tal análise prevista no artigo 167, inciso I do RPAF/99, segundo o qual não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de constitucionalidade.

Logo, provado o erro da autuação, não há outro caminho que não seja o de acolhimento das razões e provas defensivas, reconhecidas inclusive pela autuante, e pelas razões acima expostas, votar no sentido de que o lançamento deva ser julgado improcedente.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **210434.3002/16-7** lavrado contra **SALVADOR CENTER COUROS LTDA. - EPP.**

Sala de Sessões do CONSEF, 07 de dezembro de 2016

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS - JULGADORA