

A. I. Nº - 233082.0012/18-3
AUTUADO - BEFFART COMÉRCIO DE CALÇADOS
AUTUANTE - PAULO CÉSAR FONTES MATOS
ORIGEM - INFAZ/ITABUNA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 30.09.2019

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0153-02/19

EMENTA: ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO. **b)** RECOLHIMENTO A MENOR. Alegações defensivas sem as devidas provas não elidem as imputações. Infrações caracterizadas. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO. **b)** RECOLHIMENTO A MENOR. 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. Infrações subsistentes. De ofício, reconhecida a decadência parcial para as infrações 02 e 04, o que acarreta a redução das mesmas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado, foi lavrado em 22 de maio de 2018 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$132.145,82 além de multa de 60%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **07.21.01.** Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidas pelas Microempresas e Empresa de Pequeno Porte (Simples Nacional), referente a aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. Total da infração R\$58.145,92, para fatos verificados nos meses de março e dezembro de 2013, janeiro, fevereiro, abril a junho, outubro a dezembro de 2014, março a junho, agosto a dezembro de 2015.

Infração 02. **07.21.02.** Efetuou recolhimento a menor de ICMS por antecipação ou substituição tributária na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidas pelas Microempresas e Empresa de Pequeno Porte (Simples Nacional), referente a aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, no montante de R\$ 44.228,56, sendo as ocorrências constatadas nos meses de março a novembro de 2013, março de 2014.

Infração 03. **07.21.03.** Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidas pelas Microempresas e Empresa de Pequeno Porte (Simples Nacional), referente a aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, ocorridas nos meses de outubro de 2013, outubro de 2014, setembro de 2015, janeiro a abril, setembro a dezembro de 2016, maio, junho, agosto, outubro a dezembro de 2017, no valor de R\$23.443,56.

Infração 04 – 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 devidas pelas Microempresas e Empresa de Pequeno Porte (Simples Nacional) referente a aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, totalizando R\$ 6.327,78, para ocorrências dos meses de fevereiro a abril, agosto, setembro e dezembro de 2013, fevereiro e maio de 2014, janeiro a março de 2015, maio e agosto de 2016, abril, julho e setembro de 2017.

A empresa autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 232 a 235, onde assevera não proceder a autuação, vez que, na infração 01, as mercadorias apontadas nas notas fiscais, constantes do Auto de Infração neste item já sofreram retenção na fonte, no ato da compra, pelo fornecedor com sede em estado da federação conveniado, cabendo tão somente a estes o recolhimento do ICMS substituição tributária.

Para a infração 02, argumenta que o ICMS referente às mercadorias foi recolhido tempestivamente, após o recebimento das mesmas no estabelecimento, conforme DAES de pagamento que garante anexar, não podendo, portanto, ser desconsiderada a redução, vez que o recolhimento se deu tempestivamente após recebimento das mercadorias, momento em que passou a ter conhecimento da obrigação por substituição.

Quanto à infração 03, assevera não haver incidência parcial sobre as mercadorias apontadas no demonstrativo do lançamento, vez que estas estão sujeitas ao regime de substituição tributária, com o imposto devidamente pago sob o manto de tal instituto.

Por fim, na infração 04, garante não ter havido recolhimento a menor, conforme demonstram os DAES que assegura trazer anexos.

Requer, pois, o recebimento da presente peça, uma vez que tempestiva e pertinente, o reconhecimento da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, enquanto estiver em discussão administrativa o presente Auto de Infração, conforme dispõe o artigo 151, inciso III, do CTN, e caso não seja o entendimento pelo cancelamento do Auto de Infração, que este, então, seja revisado e que eventuais valores remanescentes sejam lançados em novo lançamento com novo prazo para apresentação de defesa.

Informação fiscal constante às fls. 238 a 245, prestada pelo autuante, esclarece, após resumir a autuação e a impugnação apresentada, ser o Convênio ICMS 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal. Os produtos que estão na substituição tributária por antecipação constam no Anexo 1 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto Estadual n.º 13.780/12.

Pontua ter o contribuinte feito uma abordagem genérica informando que as mercadorias (sem indicar quais e em que nota fiscal), já sofreram retenção na fonte, no ato da compra, pelo fornecedor com sede em estado da federação conveniado, cabendo tão somente a estes o recolhimento do ICMS substituição tributária, uma vez que em nenhuma nota fiscal de aquisição da mercadoria “calçados” foi efetuada a retenção na fonte, atuando a empresa neste segmento e para esta mercadoria não há acordo interestadual.

Explicita que na situação em que o Estado onde está localizado o remetente/vendedor não participa do acordo interestadual, a responsabilidade é do adquirente na Bahia, conforme orienta a própria Secretaria da Fazenda, no seu sítio “www.sefaz.ba.gov.br, inspetoria eletrônica, perguntas e respostas”, no capítulo da Legislação/substituição tributária, pergunta de número 7, que transcreve.

Frisa saber o impugnante ser de sua responsabilidade o recolhimento do imposto da substituição tributária por antecipação, tanto é que em algumas notas fiscais de aquisição de mercadorias para comercialização, efetuou o pagamento do mesmo.

Quanto à infração 02, aduz que para as mercadorias enquadradas na Substituição Tributária por antecipação não há o benefício de “redução” ou descontos, prevalecendo, apenas a dilação do

prazo para o recolhimento do imposto para o dia 25 do mês subsequente ao da data de emissão do documento fiscal, caso atenda as condições estabelecidas no § 2º do artigo 332 do RICMS/BA.

Assevera que todos os impostos recolhidos pela impugnante e apresentados na sua peça de defesa com a receita 1145 (ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA), foram devidamente considerados, conforme se pode comprovar através do Demonstrativo 1.1 “PAGAMENTOS E CRÉDITOS RELATIVOS À ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA – ENTRADAS”, às fls. 124 a 127, e devidamente transportados para a Planilha Demonstrativo 1 “ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA – ENTRADAS”, fls. 11 a 123, na coluna “ICMS Recolhido” (pagamentos constantes nos sistemas INC e SIGAT da SEFAZ/BA e valores lançados em Autos de Infração, Notificação Fiscal, Denúncias Espontâneas e Débitos Declarados), referentes a cada mês do exercício fiscalizado.

Na infração 03 ressalta que todas as mercadorias elencadas na Planilha “Demonstrativo 2 – ANTECIPAÇÃO PARCIAL” (fls. 192 a 215), estão relacionadas como aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização, conforme dispõe o artigo 12-A da Lei Estadual 7.014/96, sendo que a antecipação parcial estabelecida neste artigo não encerra a fase de tributação, e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por isenção, não incidência, ou na antecipação ou substituição tributária que encerre a fase de tributação.

Diz que a Antecipação Parcial como o próprio nome já diz, é uma antecipação de parte do imposto, que não encerra a fase de tributação da mercadoria, e será calculado aplicando-se a alíquota interna sobre o valor da operação constante no documento fiscal de aquisição, excluindo-se do valor obtido o crédito fiscal destacado, se houver.

Observa, ainda, que se tratando de empresa optante do Simples Nacional o imposto é calculado na forma prevista no artigo 321, inciso VII, alínea “b”, do RICMS/12, e partir de janeiro de 2016, com o advento da alteração no citado normativo, a mercadoria “calçados” também passou a fazer parte da Antecipação Parcial.

Por fim, na infração 04, anota que todos os impostos recolhidos pela impugnante e apresentados na sua peça de defesa com a receita 2175 “ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL”, foram devidamente considerados, conforme se pode comprovar através do Demonstrativo 2.1 “PAGAMENTOS E CRÉDITOS RELATIVOS À ANTECIPAÇÃO PARCIAL”, (fls. 217 a 220), e devidamente transportados para a Planilha Demonstrativo 2 “ANTECIPAÇÃO PARCIAL”, (fls. 132 a 216), na coluna ICMS Pago (pagamentos constantes nos sistemas INC e SIGAT da SEFAZ/BA e valores lançados em Autos de Infração, Notificação Fiscal, Denúncias Espontâneas e Débitos Declarados), referente a cada mês do exercício fiscalizado, bem como todos os impostos recolhidos dentro do prazo regulamentar, receberam no momento da fiscalização o tratamento previsto no Regulamento do ICMS/BA, quanto a redução do imposto (no Demonstrativo 2 supracitado, vide colunas I – Código de Redução e J – Redução de ICMS. No final da Planilha, em Observações, item 4, ver Códigos).

Esclarece ter sido o levantamento fiscal efetuado por exercício, mês a mês. Naquele mês em que não houve nenhum registro de pagamento do imposto, a infração foi considerada como “*deixou de efetuar o recolhimento do ICMS...*”, ao passo que no mês em que ocorreu registro de recolhimento do imposto, independentemente do valor, sendo inferior ao valor total do ICMS a pagar para aquele mês, a infração foi enquadrada como “*...efetuou o recolhimento a menor do ICMS...*”, sendo o imposto efetivamente pago pela autuada, conforme documentos de arrecadação estadual apresentados na peça de defesa foram computados na fiscalização. Não obstante isso constatou que o recolhido não fora o suficiente para cobrir o valor total do imposto a pagar para cada mês.

Em relação aos DAES apresentados pela impugnante através de mídia, anota terem sido impressos, tendo anotado em todos o número das páginas do processo em que o valor do imposto foi considerado.

Lembra que a impugnante, igualmente, deveria cumprir o que prescreve o disposto no artigo 123 do RPAF/99 (transcrito), em que é garantido ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do

lançamento, acompanhada das provas que tiver inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de 60 (sessenta) dias.

Firma serem tais documentos, apresentados pela defesa, insuficientes para elidir a autuação, posto que, tendo a mesma recebido as planilhas de apuração do débito, e suas razões defensivas não elidem o lançamento tributário ora reclamado, nos termos do Auto de Infração às fls. 01 a 10 e demonstrativos e planilhas juntadas.

Observa que não vieram aos autos as provas necessárias e indispensáveis à sua defesa, que se limitou tão somente, em suas argumentações, a alusões genéricas, todas elas, sem exceção, destituídas de provas documentais, o que contraria o disposto no artigo 143 do RPAF/99, reproduzido.

Constata, ao simples exame dos demonstrativos e planilhas elaborados, que o foram tomando por base os dados constantes dos arquivos da SEFAZ (INC-Arrecadação, NF-e, dentre outros) e dos apurados através de levantamentos obtidas nos documentos fiscais emitidos e fornecidos pela própria autuada e a essa devolvida, chegando ao resultado obtido nos demonstrativos e relatórios que desembocaram na lavratura do presente Auto de Infração e em consequência o lançamento tributário.

Desta forma, verifica que a autuada, em sua peça defensiva não apresenta a verdade dos fatos, alega, em resumo, sem qualquer fundamentação legal ou provas contundentes, que o crédito tributário devidamente reclamado não procede, pedindo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, enquanto estiver em discussão administrativa, fato esse já previsto em lei, e/ou não sendo o caso, pelo cancelamento do Auto de Infração.

Garante que os débitos das infrações acima referidas estão devidamente demonstrados através dos citados demonstrativos e a autuação está fundamentada na legislação que regulamenta a matéria enfocada, descritas no próprio processo administrativo fiscal acima referido.

Ratificando os fatos e fundamentos constantes da autuação (fls. 01 a 10), bem como a falta de argumentos e fundamentação legal da impugnante (defesa evasiva e insubsistente), para que se faça melhor justiça, requer que não se acate a preliminar arguida e, no mérito, que o presente Auto de Infração seja julgado procedente em sua totalidade, para condenar a autuada ao pagamento do imposto devido, como prevê a legislação pertinente, porque lavrado e verificados os requisitos previstos na legislação tributária atinente a matéria enfocada.

Em 31 de janeiro de 2019 o feito foi convertido em diligência, a fim de que o autuante apresentasse novas planilhas analíticas em formato editável, com o número das respectivas chaves de acesso dos documentos fiscais arrolados na autuação, fazendo entrega das mesmas ao sujeito passivo e reabrindo prazo de defesa.

Consta às fls. 281 e 282 a apensação daquilo solicitado, sendo dada ciência ao contribuinte (fls. 283 e 284), não tendo o sujeito passivo se manifestado.

VOTO

O presente lançamento constitui-se em quatro infrações arroladas pela fiscalização, objeto de defesa por parte da empresa autuada.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99, razão pela qual inexistem questões preliminares a serem apreciadas, contrariamente ao afirmado pelo autuante na sua informação fiscal.

Tanto é assim que a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou os aspectos da infração trazendo fatos,

documentos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, com precisão e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Ainda assim, visando garantir maior transparência, e afastar qualquer dificuldade para a defesa, o feito foi convertido em diligência, para que fossem indicadas as chaves de acesso das notas fiscais arroladas, bem como os demonstrativos analíticos fossem entregues à empresa, em formato editável, com reabertura do prazo de defesa.

Inicialmente, embora não houvesse qualquer questionamento a respeito, mas em nome do princípio da lealdade processual, abordo questão presente na autuação, qual seja, a decadência parcial do lançamento.

A legislação, especialmente o Código Tributário Nacional (CTN), determina em seu artigo 150, §4º, que *“o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, e se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”*.

Nesta seara, destaco que durante muito tempo, subsistiu discussão acerca de qual seria o entendimento frente a questões de tal natureza, para reconhecimento ou não da existência da decadência: se deveria ser aplicado o disposto no artigo 173, inciso I, ou o artigo 150, § 4º do CTN.

O entendimento predominante neste Órgão era de que prevalecia em tais hipóteses como a da presente infração, a redação contida no Código Tributário do Estado da Bahia, (Lei 3.956/81), até mesmo após a edição pelo Supremo Tribunal Federal (STF) da Súmula Vinculante 08, a qual aplicável aos créditos tributários.

A Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal, sustentou, igualmente, por largo período, inclusive no Poder Judiciário, tal entendimento acima exposto, dissonante daquele predominante nas decisões dos Tribunais Superiores, sendo que após diversas derrotas judiciais na apreciação de tal matéria, repensou o pensamento anterior da matéria, culminando com a adoção dos denominados “Incidentes de Uniformização”, os quais visaram unificar o pensamento acerca de questões até então ensejadoras de inúmeros e acalorados debates.

Dentre tais “Incidentes de Uniformização”, destaco o de n.º PGE 2016.194710-0, cujo enunciado transcrevo: *“Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que correspondia às operações declaradas”*.

E avança ainda mais o entendimento exposto, ao observar na seguinte Nota 1: *“Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação”*.

Inequívoco o fato de o contribuinte ter não somente lançado o imposto nas infrações 02 e 04, como, da mesma forma, antecipado o pagamento de que nos fala o dispositivo legal acima enunciado, sendo clara e inquestionável a aplicação do mesmo.

Diante de tal posicionamento, claro está que no caso em comento relativo a tais infrações lançadas, a Secretaria da Fazenda se manteve inerte frente ao ocorrido, ou seja, o recolhimento a menor do imposto, diante do longo lapso temporal, deixando ocorrer a decadência ora aventada.

Logo, não pode o julgador, ante tal fato, fechar os olhos e deixar de praticar a almejada justiça fiscal, razão pela qual, entendo presente a hipótese de decadência nas infrações 01 e 02, vez que o valor do imposto foi devidamente lançado e escriturado, ainda que da forma parcial, abarcando as ocorrências do período de março e abril de 2013 (infração 02), e fevereiro, março e abril de 2013 (infração 04), sem qualquer ato da Administração Tributária no sentido de preservar o seu interesse. Por tais razões, de ofício, declaro a existência de decadência em tal período, excluindo os valores lançados nos meses acima enunciados, correspondendo, respectivamente a, na infração 02, R\$ 4.245,40 e R\$ 8.481,39, e na infração 04, a R\$ 54,02, R\$ 64,81 e R\$ 0,26, respectivamente, o que representa a exclusão de R\$ 12.726,79 (infração 02) e R\$ 119,09 (infração 04), remanescendo para apreciação de mérito, R\$ 31.501,77 para a infração 02 e R\$ 6.208,69 para a infração 04.

Vista a questão prejudicial, passo, pois, à análise do mérito das infrações. As acusações basicamente se referem a falta de recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS a título de antecipação parcial (sem encerramento da fase de tributação) e substituição tributária (com encerramento de tributação).

Abordarei cada uma de tais espécies tributárias, individualmente, a iniciar pela antecipação parcial.

Esta, instituída pela Lei nº 8.967, de 29 de dezembro de 2003, determinou a cobrança parcial do imposto nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização, e tal incidência, ocorre quando o contribuinte revendedor de produtos 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.

Relativamente a tal instituto 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 Industrializados (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 constituindo 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 em relação ao 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”.

Já 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 da 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 se deu 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 seu artigo 13, 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:

(...)

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”;

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.

Acerca da Substituição Tributária podemos dizer ser o regime pelo qual a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido em relação às operações ou prestações de serviços é atribuída a outro contribuinte que não aquele próprio gerador da ação de venda.

Na prática, a empresa é responsável por recolher o ICMS devido em toda a cadeia, ou seja, por todos aqueles outros contribuintes que recolheriam o imposto nas posteriores fases de

comercialização, atuando como substituto tributário sobre os demais envolvidos nas operações, o que traz como consequência, o fato de a arrecadação do imposto se concentrar em poucos, especialmente estabelecimentos industriais, distribuidores e importadores de mercadorias.

Basicamente, consiste que, na cobrança do imposto devido em operações subsequentes, antes da ocorrência do fato gerador, ou seja, antes de uma posterior saída ou circulação da mercadoria, o correspondente imposto deve ser retido e recolhido.

Como exemplo, temos os fabricantes de cimento, veículos ou produtos farmacêuticos, que recolhem integralmente o tributo e, por consequência, desobriga a rede atacadista ou distribuidora que dele compra e também aqueles que farão a venda final ao consumidor, os quais não precisarão se preocupar com o cálculo do ICMS nem na compra ou na venda dos referidos produtos.

Desta maneira, temos na legislação dois tipos de contribuintes, o Substituto, que vem a ser aquele eleito para efetuar a retenção e/ou recolhimento do ICMS e o Substituído, que, nas operações ou prestações antecedentes ou concomitantes é beneficiado pelo diferimento do imposto e nas operações ou prestações subsequentes sofre a retenção.

Dependendo da legislação e regramento das operações, a responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto, sendo tal atribuição de responsabilidade feita em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado da Federação.

Em suma: o recolhimento vale para toda a cadeia de circulação da mercadoria, diante do fato de que, a partir desse momento em diante não incide mais o ICMS sobre a mesma enquanto ela estiver circulando dentro do estado, ou seja, em operação interna, uma vez que o primeiro contribuinte da cadeia paga e os demais fazem as suas vendas sem necessidade de incidir novamente o imposto.

Importante ser observado que, diante do fato de o ICMS ser imposto estadual, cada Estado precisa publicar legislação disciplinando a substituição tributária, pois, inexistindo lei própria, a indústria não se encontra obrigada a realizar o recolhimento integral do tributo, ainda que a mercadoria em questão esteja sujeita ao regime diferenciado.

Isso diante do fato de a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais depende da existência e celebração de acordo específico pelos Estados interessados, sendo importante se chamar atenção ao fato de que o contribuinte substituto para cálculo e recolhimento do ICMS da substituição tributária observará as normas da legislação da União e da Federação de destino da mercadoria.

É a hipótese dos autos: as mercadorias arroladas (calçados), não possuem acordo interestadual que preveja a submissão à substituição tributária, uma vez que tal fato está inserido na legislação interna do Estado da Bahia, não somente na Lei 7.014/96 (normas gerais), mas, especificamente no RICMS/12, o qual trazia em seu Anexo 1, vigente de 10/03/2016 a 31/01/2017, de 01/01/2016 a 09/03/2017, (item 19.38), e no item 9 do Anexo 1 vigente de 01/01/2015 a 31/12/2015, de 01/01/2014 a 31/12/2014 e 01/01/2013 a 31/12/2013 a previsão para que internamente tais produtos fossem submetidos à substituição tributária, diante da inexistência de Convênio ou Protocolo interestadual a respeito.

Desta forma, cabia à empresa autuada, a condição de substituta tributária em relação a tais produtos, devendo realizar a substituição tributária quando da entrada dos mesmos em seu estabelecimento e, no momento das saídas, não mais realizar qualquer destaque ou pagamento de imposto, pois encerrada a fase de tributação.

Não o fazendo, independente da sua condição de contribuinte optante do regime Normal ou do Simples Nacional para apuração do ICMS, tal obrigação existe. Não cumprindo com a mesma, fica sujeita às penalidades previstas na legislação.

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.

Assim, em todos os casos da autuação em tela, caberia à autuada, não apenas alegar não ser o imposto devido, ou estar integralmente pago, mas trazer as devidas e necessárias provas, o que não ocorreu, tendo o autuante, em sede de informação fiscal comprovado ser o débito lançado efetivamente procedente, até pela consideração anterior dos recolhimentos efetuados pela empresa autuada, quer a título de antecipação parcial, quer a título de substituição tributária.

Desta maneira, o julgador deve conduzir a sua decisão de forma objetiva, e lastreada unicamente nos elementos que compõem o processo, o qual se encontra com a produção de provas insuficiente em relação aos fatos, não podendo a simples negativa dos mesmos ser acolhida, nos termos dos artigos 142 que estipula que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária e 143 do RPAF/99, o qual determina que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Assim, sendo indispensável a aplicação da lei ao fato, imprescindível à administração o conhecimento da lei e da verdade factual. A aproximação desta verdade submete-se necessariamente a exigência da prova a favor do contribuinte, a qual, entretanto, não veio aos autos de forma contundente.

A propósito, Sérgio André Rocha, (Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário. 3ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009. fl. 162) ensina que o princípio da verdade material requer três exigências para sua efetivação: a) que se demonstre, com maior grau de verossimilhança possível, a veracidade dos fatos alegados no âmbito do processo; b) limitando-se a situações em que se presume a ocorrência dos fatos relevantes; c) sendo deferido às partes o direito de produzir as provas necessárias para bem demonstrar a procedência de suas alegações.

Alguns doutrinadores como Mário Pugliese (La Prova nel Processo Tributário, CEDAM, Dott. A. Milani, Padova, 1935) defendem a tese de que: *“No processo tributário, estabelece-se uma situação peculiar, onde o devedor ao invés de encontrar-se na posição de réu para a satisfação do débito encontra-se na posição de autor, para obter a reforma do ato administrativo. Ele é obrigado, assim, a colocar diante do juiz os elementos aptos a demonstrar a erronia do lançamento executado pela administração”*, e em que pese o tempo de tal pensamento, o mesmo se mostra inteiramente atual e aplicável.

Não se questiona aqui a veracidade dos argumentos defensivos trazidos, apenas e tão somente a falta de elemento contundente que possibilitasse ao contribuinte eximir-se da acusação fiscal, e em função de tais lições, concluo que faltou exatamente à peça defensiva, a devida e necessária prova que pudesse de maneira forte demonstrar as alegações postas, o que traz como resultado, a não aceitação dos argumentos, e por este motivo, o feito deve ser julgado procedente em parte, em função da exclusão das parcelas decaídas, correspondentes às ocorrências de janeiro a abril de 2013, na forma do seguinte demonstrativo:

INFRAÇÃO 01	R\$ 58.145,92
INFRAÇÃO 02	R\$ 31.501,77
INFRAÇÃO 03	R\$ 23.443,56
INFRAÇÃO 04	R\$ 6.208,69
TOTAL	R\$ 119.299,94

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. **233082.0012/18-3** lavrado contra **BEFFART COMÉRCIO DE CALÇADOS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$119.299,94**, acrescido da multa de 60%, prevista na Lei 7.014/96, artigo 42, inciso II, alínea “d”, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 22 de agosto de 2019.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM XERCÍCIO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR