

**PROCESSO** - A. I. Nº 210363.0023/18-4  
**RECORRENTE** - JOSÉ MARQUES NETO  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JF nº 0063-02/19  
**ORIGEM** - INFAZ FEIRA DE SANTANA (CENTRO NORTE)  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 21.10.2020

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0205-11/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. As farmácias, drogarias e casas de produtos naturais farão o recolhimento do ICMS por antecipação nas aquisições de produtos alcançados ou não pelo instituto da substituição tributária, na entrada de mercadorias em seu estabelecimento, para comercialização. A fiscalização utilizou a MVA na determinação da substituição tributária em relação aos produtos que assim a legislação determinava à época dos fatos geradores. A autuada elidiu parte da infração. Retificados códigos de recolhimentos do ICMS, acatados pelo Fisco. Afastada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário contra o Auto de Infração em lide, lavrado em 29/06/2018, o qual exige crédito tributário no valor histórico de R\$59.653,22, acrescido da multa de 60%, em razão da constatação do cometimento da infração a seguir descrita:

**INFRAÇÃO 01 – 07.21.02** – Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES NACIONAL referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, no período de maio a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014, janeiro a setembro, outubro e dezembro de 2015 e janeiro a dezembro de 2016.

Multa prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 34, inciso III da Lei nº 7.014/96 c/c art. 289, §1º, inciso III, alínea “b” do RICMS/2012.

Após a devida instrução processual, a 2ª Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

**VOTO**

Preliminarmente, constato que foram observados os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99, inclusive a entrega de todos os demonstrativos e planilhas elaboradas na autuação.

Fica claro que o Auto de Infração contém elementos suficientes para determinar com segurança a infração e o infrator. Ademais, a autuada demonstrou ter pleno conhecimento da acusação que lhe foi imputada, demonstrada na elaboração de defesa apresentada, tendo abordado a acusação com pertinência e consistência.

Afasto a preliminar de nulidade arguida, pelas razões expostas.

Conforme explicação do autuante em sede da informação fiscal, constato que durante a execução dos procedimentos e exames fiscalizatórios, ocorreram trocas de informações entre o contribuinte e o agente fiscal, necessárias para que a exigência fiscal restasse esclarecida quanto a imputação e o quantum a exigir.

A troca de informações e esclarecimentos, permitiu que o contribuinte procedesse a retificação dos códigos de receitas de diversos recolhimentos efetuados com o código 2175 – ICMS – Antecipação Parcial, para 1145 - ICMS Antecipação Tributária-Anexo 01-RICMS, cujos valores foram devidamente considerados pelo autuante

*e abatidos dos valores exigidos originalmente.*

*O art. 289 do RICMS/12, define que as mercadorias constantes no Anexo 1 estão sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação. Ressalto que, para verificar se um determinado produto está sujeito à substituição tributária, devem ser cotejadas o código NCM do produto e a descrição constantes do referido Anexo 1 do RICMS/12, devendo ambos estarem ali inseridos.*

*O correto enquadramento dos produtos no NCM deve ser efetuado pelo fabricante, entretanto, tal classificação não é absoluta, podendo ser revisada pelo Fisco em caso de flagrante distorção, o que não observo em relação aos produtos relacionados nas notas fiscais objeto da autuação exceto para aquelas relacionadas pela defesa e excluídas do levantamento quando da revisão realizada pelo autuante.*

*A autuação teve fulcro no disposto no art. 294, cuja redação vigente até 31/12/2015, determinava que as farmácias, drogarias e casas de produtos naturais farão o recolhimento do ICMS por antecipação nas aquisições de produtos não alcançados pela substituição tributária, devendo, em relação a essas mercadorias, utilizar a margem de valor agregado de 100%, tratando-se de aquisições de insumos para manipulação de produtos no estabelecimento ou a MVA estipulada no §17 do art. 289, nas aquisições para revenda.*

*O §17 do art. 289, estabelece, conforme redação vigente até 31/05/2018, se referindo a mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, deverão utilizar MVA de 20% (MVA ST original).*

*A partir de 01/01/16 o caput do art. 294 teve a redação alterada para definir que a MVA a ser utilizada estava prevista nos termos do §14 do art. 289, nos casos de aquisições interestaduais a MVA Ajustada, cuja fórmula específica.*

*Entretanto as empresas optantes pelo Simples Nacional, no caso do recolhimento do ICMS referente tanto a Substituição Tributária ou a Antecipação Parcial, deve proceder segundo determinado no art. 289, §1º, inc. III, alínea “b” do RICMS/2012, in verbis.*

*Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo 1 deste regulamento.*

*§ 1º Os contribuintes atacadistas, revendedores e varejistas, deverão, a fim de ajustar os estoques de mercadorias por ocasião de inclusões no regime de substituição tributária, adotar as seguintes providências:*

*(...)*

*II - adicionar sobre o preço de aquisição mais recente, incluído o imposto, o percentual de margem de valor adicionado (MVA) constantes no Anexo 1 deste regulamento para as operações internas com a respectiva mercadoria;*

*III - apurar o imposto a recolher aplicando sobre a base de cálculo prevista no inciso II:*

*(...)*

*b) tratando-se de contribuinte optante pelo simples nacional, a alíquota prevista na legislação para cada mercadoria, compensando-se com o crédito destacado na nota fiscal de aquisição ou, de forma simplificada, o percentual de 5% (cinco por cento) sem a utilização de qualquer crédito;*

*No caso concreto a autuada, segundo declara na defesa às fls. 139 e 140, procedeu ao recolhimento do ICMS – Substituição Tributária por Antecipação observando o disposto no art. 289, §1º, inciso III, alínea “b” do RICMS/2012, utilizando o disposto no art. 12-A, §1º, inciso III da lei 7.014/1996, para o cálculo e recolhimento do ICMS – Antecipação Parcial.*

*O autuante em sede da informação fiscal declara que estando obrigada a promover o recolhimento do ICMS-Antecipação Total, tanto nas operações internas quanto nas operações interestaduais, a autuada promoveu o recolhimento do ICMS-Antecipação Parcial, no período de 01/04/2013 a 31/12/2016, conforme comprovam os documentos de fls. 13 a 16.*

*Ainda durante o curso da ação fiscal, a autuada apresentou requerimento à SEFAZ para alteração do código de receita utilizado nos documentos de arrecadação estadual – DAE, sendo atendido. Dessa forma, o código 2175, correspondente ao ICMS-Antecipação Parcial, foi alterado para o código 1145, correspondente ao recolhimento do ICMS-Antecipação Total, nos recolhimentos efetuados em 2013, 2014, 2015 e 2016, sendo que estes valores foram considerados e deduzidos da ação fiscal.*

*Entende corretamente o autuante que houve recolhimento a menor do ICMS-Antecipação Total, pela falta de utilização da margem de valor agregado, prevista na legislação vigente. O valor que está sendo cobrado após revisão, contempla exatamente a diferença entre o valor calculado com a aplicação da MVA e os valores recolhidos.*

*Constato que as alegações da defesa quanto a inclusão indevida de mercadorias como sujeitas ao regime de*

substituição tributária a exemplo do item com o NCM 3822.00.90 - ACCU-CHEK ACTIVE, ACCU-CHEKA GO, ACCU-CHEK PERFORMA E SEUS KIT AC ACTIVE, foram acatadas pelo autuante e procedida a correção.

Verifico totalmente correta a revisão dos cálculos procedida pelo autuante, razão pela qual acato integralmente o demonstrativo de débito apresentado a seguir:

A autuada encontra-se credenciada a recolher o ICMS – Antecipação Tributária no dia 25 do mês subsequente ao da data de emissão da MDF-e, portanto, o demonstrativo de débito apresentado, considera o credenciamento.

<b>Data de Ocorrência</b>	<b>Data de Vencimento</b>	<b>Base de Cálculo (R\$)</b>	<b>Alíquota %</b>	<b>Multa %</b>	<b>Valor Histórico (R\$)</b>
31/05/2013	25/06/2013	2.090,53	17,00	60,00	355,39
30/06/2013	25/07/2013	9.367,53	17,00	60,00	1.592,48
31/07/2013	25/08/2013	4.707,29	17,00	60,00	800,24
31/08/2013	25/09/2013	12.408,41	17,00	60,00	2.109,43
30/09/2013	25/10/2013	11.711,12	17,00	60,00	1.990,89
31/10/2013	25/11/2013	24.561,06	17,00	60,00	4.175,38
30/11/2013	25/12/2013	19.729,76	17,00	60,00	3.354,06
31/12/2013	25/01/2014	4.214,94	17,00	60,00	716,54
31/01/2014	25/02/2014	4.643,71	17,00	60,00	789,43
28/02/2014	25/03/2014	5.114,94	17,00	60,00	869,54
31/03/2014	25/04/2014	9.889,82	17,00	60,00	1.681,27
30/04/2014	25/05/2014	5.833,41	17,00	60,00	991,68
31/05/2014	25/06/2014	11.031,00	17,00	60,00	1.875,27
30/06/2014	25/07/2014	1.776,94	17,00	60,00	302,08
31/07/2014	25/08/2014	3.768,35	17,00	60,00	640,62
31/08/2014	25/09/2014	6.087,47	17,00	60,00	1.034,87
30/09/2014	25/10/2014	7.441,82	17,00	60,00	1.265,11
31/10/2014	25/11/2014	11.416,06	17,00	60,00	1.940,73
30/11/2014	25/12/2014	8.681,29	17,00	60,00	1.475,82
31/12/2014	25/01/2015	1.077,41	17,00	60,00	183,16
31/01/2015	25/02/2015	4.585,82	17,00	60,00	779,59
28/02/2015	25/03/2015	8.367,00	17,00	60,00	1.422,39
31/03/2015	25/04/2015	5.463,12	17,00	60,00	928,73
30/04/2015	25/05/2015	3.299,12	17,00	60,00	560,85
31/05/2015	25/06/2015	2.799,18	17,00	60,00	475,86
30/06/2015	25/07/2015	2.948,88	17,00	60,00	501,31
31/07/2015	25/08/2015	1.256,41	17,00	60,00	213,59
31/08/2015	25/09/2015	4.228,24	17,00	60,00	718,80
30/09/2015	25/10/2015	2.328,71	17,00	60,00	395,88
31/10/2015	25/11/2015	0,00	17,00	60,00	0,00
30/11/2015	25/12/2015	1.164,29	17,00	60,00	197,93
31/12/2015	25/01/2016	742,76	17,00	60,00	126,27
31/01/2016	25/02/2016	1.473,76	17,00	60,00	250,54
28/02/2016	24/03/2016	1.714,82	17,00	60,00	291,52
31/03/2016	25/04/2016	1.666,47	17,00	60,00	283,30
30/04/2016	25/05/2016	804,59	17,00	60,00	136,78
31/05/2016	25/06/2016	3.372,53	17,00	60,00	573,33
30/06/2016	25/07/2016	3.516,47	17,00	60,00	597,80
31/07/2016	25/08/2016	8.919,53	17,00	60,00	1.516,32
31/08/2016	25/09/2016	4.227,94	17,00	60,00	718,75
30/09/2016	25/10/2016	2.326,29	17,00	60,00	395,47
31/10/2016	25/11/2016	2.168,41	17,00	60,00	368,63
30/11/2016	25/12/2016	3.769,88	17,00	60,00	640,88
31/12/2016	25/01/2017	4.719,41	17,00	60,00	802,30
<b>Total</b>					<b>41.040,81</b>

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

Irresignado, o sujeito passivo interpôs o presente recurso objetivando a reapreciação parcial da decisão de piso, com base nos argumentos que segue:

Inicialmente informa a tempestividade da peça recursal e tece um breve relato dos fatos.

No mérito, cita a ADI na qual a OAB questiona a imposição do recolhimento de tributos em documento diferente, com alíquota variável, a empresas optantes do regime do Simples Nacional.

Cita que na ação, a OAB afirma que o artigo 13 da Lei Complementar 123/2006, que instituiu o

Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, em sua redação atual, prejudica a desburocratização tributária e afronta o artigo 170, inciso IX da Constituição Federal, que dá tratamento favorecido a empresas de pequeno porte. Isso porque o Simples Nacional permite o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, de vários impostos e contribuições, mas não exclui a incidência de ICMS, devido na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação ao qual será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.

Explica que em 2014, a Lei Complementar nº 147/2014 alterou a redação da alínea 'a' do artigo questionado, que previa a incidência de ICMS somente nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária, para incluir a tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e sujeita ao regime de antecipação do recolhimento do imposto com encerramento de tributação, envolvendo uma série de produtos e também energia elétrica.

Informa que a ADI afirma que o recolhimento do ICMS nas hipóteses referidas se dá em guia separada. Nesses casos, a metodologia de cálculo é mais complexa, sobretudo quando envolve transações interestaduais, uma vez que cada localidade pode praticar alíquotas distintas para o imposto, o que implica em diferencial de valores a serem pagos ou restituídos.

Assim, segundo a entidade, as empresas optantes pelo Simples Nacional podem se enquadrar em duas situações distintas: a empresa apura e recolhe os impostos e contribuições mediante regime único, ou a empresa, por realizar operações sujeitas à substituição tributária, fica impossibilitada de recolher todos os tributos de forma simplificada, recolhendo-os em guias separadas e seguindo toda a burocracia de cada espécie tributária. No segundo caso há uma equiparação indevida entre pessoas jurídicas que se encontram em situações jurídicas distintas.

Entende que a premissa básica que deveria nortear a legislação do Simples Nacional deveria a de dispensar tratamento tributário favorecido às empresas optantes, reduzindo a burocracia fiscal e a carga tributária sobre os pequenos empreendimentos. Cita o art. 179 da CF.

Afirma que na prática, porém, isto não ocorre, gerando incoerências entre o escrito e o efetivo, na legislação pátria. Ao invés de tratamento jurídico diferenciado, continua-se a criar dificuldades administrativas e financeiras para as empresas de pequeno porte. A complexidade da legislação do Simples Nacional, por si só, já é uma afronta à Carta Magna. Não bastasse o exposto, cita que a sujeição dessas empresas ao regime de substituição tributária do ICMS.

Conclui, assim, que as empresas optantes pelo Simples Nacional podem ser afetadas pelo regime de substituição tributária, tanto na condição de substitutas quanto substituídas. Desta forma é importante que o pequeno empresário tenha em mente as seguintes diretrizes: caso a empresa comercial se encontre na condição de substituída tributária, deve, na comercialização de itens sujeitos ao referido regime, informar as respectivas receitas destacadamente no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples - PGDAS, de modo que estas sejam desconsideradas no cálculo do ICMS. No entanto, devem ser mantidas para o cálculo dos demais tributos abrangidos pelo Simples Nacional.

Defende que neste caso não haverá valor a recolher referente ao ICMS próprio, pois o imposto foi calculado e recolhido integralmente pela indústria.

Salienta que todas as empresas do Simples, a partir de 2014, passaram a poder, não só excluir da base-de-cálculo do ICMS a receita de venda de produtos oriundos de ICMS-ST, como também promoverem o aproveitamento desses créditos por meio da compensação, inclusive do período retroativo de 05 ANOS de valores pagos em que não ocorreu a retirada dos citados tributos da alíquota única do Simples.

E que a possibilidade de compensação, em virtude da mudança legislativa, se mostra tão pertinente, que Receita disponibiliza um sistema no portal do Simples, chamado de "COMPENSAÇÃO A PEDIDO", a fim de garantir o direito do contribuinte do Simples de reaver os impostos pagos a maior nos últimos anos, dentro do período de decadência.

Por fim, requer seja o processo convertido em diligência, a fim da autoridade fiscal determinar e mandar excluir do cálculo do simples apurado no período objeto do presente lançamento fiscal os valores relativos às notas fiscais listadas no demonstrativo cujo imposto incidu em duplicidade, seja como Simples Nacional, seja como Substituição Tributária.

## VOTO

A autuação imputa ao sujeito passivo o cometimento de recolhimento a menor do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES NACIONAL, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, no período de maio a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014, janeiro a setembro, outubro e dezembro de 2015, e janeiro a dezembro de 2016.

Ou seja, conforme o enquadramento legal e os demonstrativos apresentados, a recorrente procedeu ao recolhimento do ICMS – Substituição Tributária por Antecipação, com base no disposto no art. 289, §1º, inciso III, alínea “b” do RICMS/2012, utilizando o art. 12-A, §1º, inciso III da lei 7.014/1996, para o cálculo e recolhimento do ICMS – Antecipação Parcial.

Pontuou o julgador de piso que, *ainda durante o curso da ação fiscal, a autuada apresentou requerimento à SEFAZ para alteração do código de receita utilizado nos documentos de arrecadação estadual – DAE, sendo atendido. Dessa forma, o código 2175, correspondente ao ICMS-Antecipação Parcial, foi alterado para o código 1145, correspondente ao recolhimento do ICMS-Antecipação Total, nos recolhimentos efetuados em 2013, 2014, 2015 e 2016, sendo que estes valores foram considerados e deduzidos da ação fiscal, o que alterou o valor do auto de infração de R\$59.653,22, para R\$41.040,81.*

Concluindo, a fiscalização observou que *houve recolhimento a menor do ICMS-Antecipação Total, pela falta de utilização da margem de valor agregado, prevista na legislação vigente. O valor que está sendo cobrado após revisão, contempla exatamente a diferença entre o valor calculado com a aplicação da MVA e os valores recolhidos.*

Destaco ainda, que a fiscalização, quanto à inclusão indevida de mercadorias como sujeitas ao regime de substituição tributária, reconheceu os itens com o NCM 3822.00.90 - ACCU-CHEK ACTIVE, ACCU-CHEKA GO, ACCU-CHEK PERFORMA E SEUS KIT AC ACTIVE, procedendo com a devida correção.

Não há Recurso de Ofício a ser apreciado.

Em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte discorre sobre a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), na qual a OAB questiona a imposição do recolhimento de tributos em documento diferente, com alíquota variável, a empresas optantes do regime do Simples Nacional; expõe sobre o SIMPLES NACIONAL e defende que, no caso concreto, não há valor a recolher referente ao ICMS próprio, pois o imposto foi calculado e recolhido integralmente pela indústria.

Salienta ainda, que todas as empresas do Simples, a partir de 2014, passaram a poder, não só excluir da base-de-cálculo do ICMS a receita de venda de produtos oriundos de ICMS-ST, como também promoverem o aproveitamento desses créditos por meio da compensação, inclusive do período retroativo de 05 ANOS de valores pagos, em que não ocorreu a retirada dos citados tributos da alíquota única do Simples.

Por fim, requer a realização de diligência, a fim da autoridade fiscal determinar e mandar excluir do cálculo do simples, apurado no período objeto do presente lançamento fiscal, os valores relativos às notas fiscais listadas no demonstrativo, cujo imposto incidu em duplicidade, seja como Simples Nacional, seja como Substituição Tributária.

Primeiramente, quanto à questão discutida na ADI, informo que este Conselho de Julgamento Fiscal não tem competência para declaração de inconstitucionalidade da norma, conforme determina o art. 167, I do RPAF/99.

Quanto ao modelo de cobrança do ICMS-ST, a legislação é clara ao determinar a forma que o contribuinte, optante pelo regime do SIMPLES NACIONAL, deve proceder. O art. 289, §1º, inc. III, alínea “b” do RICMS/2012 define que:

***Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo 1 deste regulamento.***

***§ 1º Os contribuintes atacadistas, revendedores e varejistas, deverão, a fim de ajustar os estoques de mercadorias por ocasião de inclusões no regime de substituição tributária, adotar as seguintes providências:***

*(...)*

*II - adicionar sobre o preço de aquisição mais recente, incluído o imposto, o percentual de margem de valor adicionado (MVA) constantes no Anexo 1 deste regulamento para as operações internas com a respectiva mercadoria;*

*III - apurar o imposto a recolher aplicando sobre a base de cálculo prevista no inciso II:*

*(...)*

***b) tratando-se de contribuinte optante pelo simples nacional, a alíquota prevista na legislação para cada mercadoria, compensando-se com o crédito destacado na nota fiscal de aquisição ou, de forma simplificada, o percentual de 5% (cinco por cento) sem a utilização de qualquer crédito;***

Em relação à compensação mencionada, este não é o momento processual para tal requisição, que deve ser feita embasada em documentos que provem o devido direito ao crédito, junto ao órgão competente, por meio de procedimento próprio.

Ademais, denego o pedido de diligência formulado, tendo em vista que o processo contém todos os elementos para a formação do meu convencimento, sendo a diligência uma ferramenta do julgador, como dispõe o art. 147 do RPAF/99, para dirimir questões que entenda pela necessidade de esclarecimentos ou adequações, demonstradas no pedido formulado pelo contribuinte, o que não é o caso.

Pelo exposto, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo inalterada a decisão de piso.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **210363.0023/18-4**, lavrado contra **JOSÉ MARQUES NETO**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$41.040,81**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de agosto de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS