

PROCESSO
AUTUADA
AUTUANTE
ORIGEM
PUBLICAÇÃO

- A. I. 232134.0014/19-1
- FERNANDA KARLA SILVA DE HOLANDA DANTAS - EIRELI
- FERNANDO QUEIRÓZ MOTA FILHO
- DAT/NORTE INFAC CENTRO NORTE
- INTERNET 25.05.20

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0048-02/20

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento na 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. Diante da ausência de argumentos defensivos que se contraponham de forma objetiva à acusação fiscal, a infração é mantida. Documentos acostados aos autos como se comprovassem o não cometimento da infração, não guardam relação com os fatos arrolados. Não acolhidas as preliminares suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado, foi lavrado em 21 de junho de 2019, e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$119.632,92, além de multa de 60% pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **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), nos meses de outubro a dezembro de 2016, fevereiro a dezembro de 2017.

Tempestivamente, a autuada, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 18 a 40, onde alega ser pessoa jurídica de direito privado e tem como objeto social o comércio varejista em geral de roupa para criança, nos termos da Cláusula Segunda do Contrato Social anexo.

Afirma estar na condição de optante pelo regime de tributação denominado Simples Nacional no momento em que a fiscalização fora feita, e em decorrência, realiza o recolhimento mensal de diversos tributos, inclusive do ICMS, mediante documento único de arrecadação, chamado de Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS).

Ressalta que no momento em que esteve sob a fiscalização do Estado já era detentora de um parcelamento junto a este órgão, ao qual vinha realizando o pagamento rigorosamente em dia, sendo que no DAS encontra-se reunido o pagamento de diversos tributos, incluso o ICMS (artigo 13, inciso VII da Lei Complementar 123/06).

Embora venha pagando o ICMS nas vendas, vem lhe sendo exigido, ilegalmente, o recolhimento do diferencial de alíquotas do ICMS referente à aquisição de mercadorias de outras unidades da federação, em razão da errônea determinação contida no artigo 13, § 1º, XIII, 'g', item 2 e 'h' da Lei Complementar 123/2006, completa.

Nessa linha, paga ICMS duas vezes: quando compra de outros Estados, recolhe o tributo antecipado diretamente ao Estado, através de documento específico (Documento de Arrecadação Estadual – DAE); e quando vende, recolhe sobre o montante total, através do DAS, arremata.

Diz ser o ICMS um tributo não-cumulativo, pois gera crédito nas entradas das mercadorias, seu contribuinte se credita do ICMS pago antecipadamente para compensá-lo nas saídas das mercadorias, numa conta corrente que não existe para os contribuintes do Simples Nacional.

Sendo assim, quem é do Simples Nacional, e deveria ter tratamento diferenciado e benéfico, acaba sendo largamente prejudicado, pois paga o tributo duas vezes, tanto na entrada, quando na saída, sem o direito de abater créditos fiscais, e desse modo, entende que equívocos pode existir e por isso busca a solução da presente demanda pela via administrativa, conclui.

Fala que no exercício da sua atividade empresarial, vende mercadorias e emite notas fiscais, o que a torna sujeito passivo de obrigações principal e acessória do ICMS.

Aduz ter sido surpreendida com o Auto de Infração acima epigrafado, sendo muitas as infrações apontadas e algumas serão devidamente rechaçadas, a fim de que não haja qualquer pagamento indevido oriundo de cobrança sem respaldo em lei. Por outro lado, naquilo que entende ser faltoso, não se oporá ao pagamento da cobrança, desde que feito em respeito ao permissivo legal.

Lembra que, dado o emaranhado de normas que o contribuinte tem de verificar, para o correto procedimento e cumprimento das obrigações tributárias acessórias e principais, fatalmente alguma delas poderá ser inobservada, nem tanto pela má-fé ou pela nítida vontade de violação, mas pela impossibilidade de se alcançar todo o plexo normativo ditado pelo Estado, e, portanto, erros podem existir, mas não o propósito de lesão ao Erário.

Tece considerações acerca da crise econômica pela qual passa o país, o que fez com que diversos contribuintes não possuíssem condições de pagamento de tributos pois tiveram de optar entre pagar fornecedores e/ou empregados, o que levou, de certo modo, na restrição ao pagamento de tributos.

Entretanto, apesar da grave crise, como se verá, pagou diversos tributos ora cobrados, o que torna o Auto de Infração totalmente improcedente, conforme se verá.

Após copiar a infração, assevera se tratar de cobrança equivocada tendo em vista compra de crédito pela sociedade, conforme Nota Fiscal em anexo. Fica devidamente comprovado que o agente fiscal no momento em que realizou a fiscalização não observou que já existia um parcelamento em curso, ademais não computou as devoluções de mercadorias no regime parcial, lançou ainda o ICMS de Feira de Santana e por fim lançou as informações com duplicidade o que torna um víncio formal nos autos da notificação. Logo, fica comprovado que os Autos de Infração possuem vícios que precisam ser observados.

Por tal razão, requer a juntada de todos os documentos necessários, inclusive as notas que comprovam que todos os pontos alegados nos Autos de Infração não podem prosperar.

Rememora estabelecer a Constituição Federal, em seu artigo 170, IX, um dos princípios fundamentais da ordem econômica nacional, qual seja, o tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sede e administração no Brasil. Ademais, o legislador constituinte determinou, no artigo 179 do texto constitucional (reproduzido), que os entes federativos devem promover tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte.

Pontua ter a Carta Magna buscado promover a proteção das empresas optantes pelo Simples Nacional (MEI, ME, EPP), determinando a construção de um regime constitucional próprio e diferenciado. Isso se dá em virtude da situação de hipossuficiência dessas empresas frente às demais, bem como a imprescindibilidade de preservação de um mercado interno equilibrado.

Destaca que tal garantia de tratamento diferenciado para empresas optantes pelo Simples Nacional é capaz de preservar diversos direitos, como a redução das desigualdades sociais, a proteção do mercado interno, a livre iniciativa, o desenvolvimento nacional e o bem-estar material da população, invocando ensinamento de Lafayete Josué Petter sobre este tema.

Percebe ser a proteção das micro e pequenas empresas norma constitucional que promove a proteção simultânea de diversos ideais constitucionais, o que justifica o tratamento diferenciado

promovido pelo legislador constituinte, e por outro lado, em virtude da Emenda Constitucional 42/2003, que determinou a reorganização do Sistema Tributário Nacional, restaram incluídos no texto constitucional a alínea ‘d’ do inciso III e o parágrafo único do artigo 146 (copiado), o tratamento diferenciado já mencionado.

Depreende que da leitura dos citados dispositivos, que regime diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte só pode ter regulamentado por meio de lei complementar e engloba os impostos de todos os entes da federação, isto é, estende-se aos impostos estaduais, abarcando, por conseguinte, o ICMS, trazendo posição do STF quando do julgamento da ADI 4033, relatado pelo Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, DJe 07/02/2011, transcrita em trechos.

Diante de todo exposto, vê que o comando constitucional para instituição do regime especial e unificado de arrecadação para as micro e pequenas empresas apenas através de lei complementar configura um mecanismo imprescindível de concretização das garantias constitucionais e deve ser observado por todos os entes federativos.

Invoca o fato de a Lei Complementar 123/2006 que criou o regime único de arrecadação destinado às micro e pequenas empresas denominado Simples Nacional, extinguindo diversas complexidades no recolhimento de tributos federais, estaduais e municipais, sendo que nos termos do seu artigo 13, as empresas optantes pelo Simples Nacional devem realizar o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, de oito tributos: IPRJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/PASEP, CPP, ICMS e ISS, verificando a vontade do legislador em estabelecer uma metodologia descomplicada e benéfica ao microempresário e ao empresário de pequeno porte.

Tem que essa metodologia não é aplicada em todas as situações, dado que, a partir da previsão expressa no artigo 13, § 1º, da LC 123/2006, verifica que, para alguns impostos devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas. Isto é, o dispositivo em questão determina a equiparação das empresas optantes pelo Simples Nacional com aquelas que não possuem qualquer tratamento favorecido, em clara afronta artigos 170, IX, e 179 da Constituição Federal, conforme visto no tópico acima.

Copia o teor do artigo 13, § 1º, inciso XIII, “g”, item 2 e “h” da LC 123/2006.

Da análise do mencionado dispositivo legal, constata a determinação de incidência das alíquotas referentes às pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional no tocante à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, criando uma espécie de regime denominado “antecipação de pagamento”, o que seria na sua visão, inconstitucional por três razões.

A primeira delas é que o estabelecimento de substituição tributária às empresas optantes pelo Simples Nacional, com metodologia diferente do recolhimento de tributos por meio do regime único de tributação, implica tornar extremamente complexo o sistema de tributação dessas empresas, dificultando a sua atuação, dado o enorme custo da substituição tributária. Em verdade, não há como conciliar o regime de tributação do Simples Nacional, que se destina a desburocratizar e facilitar a tributação das micro e pequenas empresas, com o regime da substituição tributária, que, além de ser intrincado, é demasiadamente oneroso.

Traz diretriz do Ministro Carlos Ayres Brito, no julgamento do processo 49.0000.2018.003097-2/Conselho Pleno, destacou a incompatibilidade entre o regime de substituição tributária e o Simples Nacional, na forma reproduzida.

A segunda razão seria que o regime de “antecipação de pagamento” se apresenta como verdadeira inovação jurídica não contemplada no texto constitucional, dado que a Constituição Federal apenas permite que os Estados instituam a cobrança do ICMS pela aquisição de produtos de fornecedores localizados em outros Estados da federação, por contribuintes ou não de ICMS, quando ocorrer na qualidade de consumidor final.

No caso em apreço, alega se exigir o ICMS sobre a diferença de alíquota mesmo quando a aquisição é para fins de revenda ou a inserção em processo produtivo, sob o fundamento legal (e

inconstitucional) de que o artigo 13, § 1º, XIII, “g”, item 2 e “h” da Lei Complementar 123/2006 permite essa prática, tendo a Constituição Federal estabelecido as hipóteses em que os Estados poderiam instituir o ICMS e definido os limites desse tributo por meio do seu artigo 155, copiado.

Infere prever o texto constitucional que os Estados poderão exigir o ICMS quando ocorrer a prática de operação de circulação nas seguintes hipóteses: a) venda ou revenda de mercadoria ou a prestação de serviços especificados no inciso II do artigo supracitado; e b) aquisição de mercadoria de fornecedor localizado em outro Estado. No entanto, no tocante à segunda hipótese, destaca que só haverá tributação quando a mercadoria for adquirida por contribuinte ou não do imposto na qualidade de consumidor final.

Traz ensinamento de Leandro Paulsen, bem como de Sacha Calmon Navarro Coelho sobre o tema.

Menciona o fato da alteração da redação da alínea “g” e a inclusão da alínea “h” no artigo 13, § 1º, XIII, possibilitou aos Estados o direito de exigir o ICMS dos contribuintes optantes pelo Simples Nacional com base na receita bruta (total das vendas realizadas), bem como nas aquisições interestaduais de qualquer mercadoria, seja na qualidade de consumidor final, seja para a inserção da mercadoria no processo produtivo ou revenda, o que se revela, na sua ótica, absolutamente inconstitucional.

Percebe que a expressão “antecipação de pagamento” foi utilizada para mascarar uma terceira hipótese de incidência do ICMS não contemplada na Constituição Federal, uma vez que permite a exigência da diferença de alíquota de ICMS em operações interestaduais por contribuintes optantes pelo Simples Nacional nas operações que envolvem a aquisição de mercadorias para comercialização.

Aponta que a empresa optante pelo Simples Nacional, quando substituto tributário, recolhe o ICMS referente a suas operações próprias no regime simplificado, nos termos do artigo 30, § 7º, da Resolução CGSN nº 51/2008, e com o regime de antecipação parcial, é obrigado a antecipar parte do pagamento do imposto e, quando da ocorrência efetiva do fato gerador, paga o tributo integralmente, sem levar em consideração a parte paga de forma antecipada, uma vez que estes contribuintes não podem se apropriar de créditos, conforme o artigo 23 da Lei Complementar 123/2006.

Explica que o regime de antecipação do pagamento, além de ferir o Princípio do Tratamento Favorecido às micro e pequenas empresas e criar, por via oblíqua, uma hipótese de incidência do ICMS, penaliza sobremaneira os optantes pelo Simples Nacional, dificultando o desenvolvimento da atividade empresarial.

A terceira razão é a de que o artigo 110 do Código Tributário Nacional dispõe que o intérprete fica restrito aos limites constitucionais, inclusive o legislador complementar no exercício da sua competência, o que não foi observado neste caso, sendo cediço, que o Simples Nacional se apresenta como um regime tributário simplificado que implica o recolhimento unificado de impostos e contribuições de todos os entes federativos, de acordo com o artigo 146, inciso III, alínea “d” e parágrafo único da Constituição Federal (reproduzido).

Da leitura dos dispositivos, conclui estar claro que a competência outorgada foi condicionada a instituição de um sistema unificado de recolhimento de tributos, sem qualquer autorização para que a Lei Complementar crie exceções a essa regra, de modo a tornar o contribuinte sujeito a outras incidências que não aquela unificada.

No entanto, como já delineado anteriormente, aponta ter o legislador da Lei Complementar 128/2008, que alterou a Lei Complementar nº 123/2006, estabelecido exceções ao regime unificado de tributação do Simples Nacional por meio do artigo 13, § 1º, desta Lei Complementar, extrapolando os limites constitucionais dispostos no artigo 146, III, da Constituição Federal, para, ao final e ao cabo, o contribuinte pagar ICMS novamente, sem direito ao abatimento desse valor, incorrendo em duplicidade de pagamento.

Verifica, ainda, que o artigo 13, § 1º, inciso XIII, alínea “g”, item 2 e “h” da Lei Complementar 123/2006 é inconstitucional pelas razões acima expostas, as quais podem ser resumidas da seguinte forma:

- a) incompatibilidade entre o regime tributário simplificado e unificado do Simples Nacional e o regime de substituição tributária;
- b) violação ao Princípio do Tratamento Favorecido às micro e pequenas empresas;
- c) a ausência de previsão constitucional para a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS sobre a aquisição de mercadorias quando não se destine a consumidor final; e
- d) extração dos limites constitucionais delineados no artigo 146, III, da Constituição Federal, uma vez que criam exceções ao sistema unificado de recolhimento de tributos do Simples Nacional quando não há autorização constitucional para tanto. Ademais, vê vigorar na Constituição Federal a observância do Princípio da Legalidade como instrumento de limitação à atuação estatal, isto é, a atuação do Fisco está limitada à expressa previsão legal, conforme o seu artigo 150, inciso I, copiado, e a partir da análise do mesmo, se depreende ser vedado aos entes federativos instituir ou majorar tributos senão em virtude de lei, sendo uma forma de proteger o contribuinte das eventuais arbitrariedades cometidas durante o processo arrecadatório, invocando, mais uma vez, a doutrina, agora representada por Paulo de Barros Carvalho.

No caso em apreço, diz que a cobrança do regime de “antecipação de pagamento” se fundamenta no artigo 321, incisos I, VII e VIII, do Regulamento do ICMS da Bahia (reproduzido).

Percebe ser o tributo exigido por força de decreto, quando da entrada da mercadoria no território estadual, ou seja, antes da ocorrência do fato gerador (futura saída do estabelecimento), conduta completamente abusiva. Isso porque, para a definição do substituto tributário e, por conseguinte, a sua obrigação de antecipar sem a ocorrência ainda do fato gerador respectivo, exige-se lei específica prévia devidamente editada pelo Poder Legislativo, não podendo a matéria ser disciplinada através de ato do Poder Executivo.

Menciona decisão do Desembargador Adão Sérgio do Nascimento Cassiano, do TJRS, no bojo da Apelação Cível nº 70011096518, consoante transcrição, bem como entendimento jurisprudencial sobre a questão, representado por decisão do TJPR - 1ª C. Cível - AI - 1550389-2 - Curitiba - Relator Ruy Cunha Sobrinho - Por maioria – julgado em 29/11/2016, TJ-PR - AI 15059753 PR 1505975-3 (Acórdão), Relator: Marcos S. Galliano Daros, Data de Julgamento: 13/09/2016, 3ª Câmara Cível, Data de Publicação: DJ de 16/09/2016 e TJ/PA, Mandado de Segurança, Processo 201030042646, Acórdão 108556, Câmaras Cíveis Reunidas, Relator Desembargador Constantino Augusto Guerreiro, Publicação em 06/06/2012.

Conclui, pois, que a cobrança do diferencial de alíquotas interestadual e interna do ICMS por meio de Decreto viola o Princípio da Legalidade, consoante fundamentos legais e jurisprudenciais.

Sob o tópico “das *duplicidades*”, aduz ficar devidamente comprovado nos Autos de Infração que ocorrerá duplicidade de lançamento por parte do agente, pois já tinha realizado os pagamentos devidos, conforme documentação em anexo e sem nenhuma necessidade o mesmo realiza um novo lançamento de notas, tornando a duplicidade.

Noticia a tramitação perante o Supremo Tribunal Federal do Recurso Extraordinário nº 970.821/RS, cujo objeto é a inconstitucionalidade da exigência de diferença de alíquota interestadual de ICMS por empresas optantes pelo Simples Nacional, coincidindo, portanto, com o objeto desta demanda, tendo sido reconhecida a repercussão geral no mesmo, nos termos em que reproduz.

Esclarece que o entendimento que está sendo formado no bojo do Recurso Extraordinário em apreço segue o mesmo que fora delineado neste *mandamus*, qual seja, a inconstitucionalidade da cobrança da diferença das alíquotas interestadual e interna de ICMS para as micro e pequenas empresas, o que justifica, no mínimo o redobrar da cautela e a concessão da segurança, tendo a

Procuradoria Geral da República se manifestado favorável aos contribuintes, reconhecendo a inconstitucionalidade da medida, dúvida alguma resta sobre o abuso sofrido pelos contribuintes, mormente os de menor capacidade financeira, dado que pagam o ICMS duplamente e não possuem qualquer medida impeditiva do abuso.

Relata que os requisitos exigidos pela Fazenda foram totalmente preenchidos, haja vista a utilização do crédito por todo o ano de 2014, como está expresso no demonstrativo anexado, e com essa observância, a cobrança do ICMS em testilha não prosperará, eis que se encontra escudado em dispositivo legal garantidor da redução da sua base de cálculo, a ferir de morte o Auto de Infração, tornando o mesmo completamente insubstancial.

Ante o exposto, requer sejam anulados os Autos de Infrações em relação às infrações contestadas, tendo em vista o cumprimento do estrito dever legal a que se encontra jungido o Fisco e a necessária observância das prescrições legais, o que não se deu nas infrações cotejadas.

Solicita, de igual modo, um lapso de tempo maior para que seja garantido o contraditório e ampla defesa da requerente e os valores que foram alocados nos Autos a descrição das notas de referência, que sejam devidamente descriminas em momento apartado.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 178 a 181 indica, após resumo dos fatos, que em relação ao item 01 da defesa, ser inquestionável o tratamento fiscal diferenciado e favorável estabelecido na LC 123/2006 para as empresas do Simples Nacional quando comparado com outra forma de apuração do imposto, tanto é, que a adesão é opcional, e assim sendo, não teria tanta aceitação por parte dos contribuintes se não fosse vantajoso financeiramente.

Destaca o amplo alcance conferido à Lei Complementar pelo artigo 155, § 2º, inciso XII da Constituição Federal, reproduzido.

Aponta também, que a norma contida no artigo 13, § 1º, alínea “g” da Lei Complementar 123/2006 estava vigente no período fiscalizado e continua pertencendo ao ordenamento jurídico brasileiro, e que o § 7º do artigo 150 da CF confere a LC poderes para estabelecer normas de antecipação do referido tributo.

Quanto a alegação de ilegalidade da norma contida no artigo 321, incisos I, VII e VII do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto 13.780/2012, diz também não ter qualquer fundamento, pois, essa legislação do RICMS/BA apenas reproduz o que está contido no artigo 13º, § 1º, inciso XIII da LC 123/2006, ressaltando que estes dispositivos regulamentares também estão amparados pelo artigo 12-A da Lei 7.014/1996.

Quanto a afirmação inverídica de que não considerou o parcelamento, ser apenas necessário se analisar o demonstrativo “2.1 – Pagamentos e créditos relativos a Antecipação Parcial” da planilha de auditoria anexada aos autos e que também foi entregue ao contribuinte.

Garante que todos os pagamentos foram considerados, até os denunciados equivocadamente como substituição tributária e que a empresa solicitou a retificação dos códigos de infração (passando para antecipação parcial) antes da lavratura do Auto de Infração.

Ao argumento de não terem sido computadas as devoluções de mercadorias anexando diversas notas fiscais para comprovar as suas afirmações, no entanto, destaca que todas as notas fiscais acostadas pela defesa (fls. 75 a 175) referem-se ao exercício financeiro de 2014 e os fatos geradores da obrigação principal objeto deste lançamento fiscal são relativos aos exercícios financeiros de 2016 e 2017.

Diante da alegação de ter havido lançamentos em duplicidade apresentando documentos referentes a malha fiscal (fls. 57 até 74), cujo período fiscalizado corresponde a 01/2013 até 06/2016, observa que o presente lançamento fiscal é relativo a fatos geradores ocorridos entre 10/2016 e 12/2017, sendo, mais uma vez, as afirmações inconsistentes.

Pelo exposto, requer a procedência total do referido Processo Administrativo Fiscal.

VOTO

O presente lançamento, constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada, qual seja, falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Simples Nacional.

Inicialmente, esclareço que embora na peça de impugnação apresentada, a empresa autuada se reporta a “Autos de Infrações” e “infrações”, neste momento, estamos apreciando apenas e tão somente, um único lançamento, composto de apenas uma infração.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através de seu endereço eletrônico, (fls. 04 e 05), através da mensagem 119.930, de 18/04/2019, com ciência datada de 06/05/2019.

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 08 e 09, tendo a mídia de fl. 10 lhe sido entregue na forma do Aviso de Recebimento dos Correios, de fls. 21 e 22.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, 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, descabendo, pois, qualquer arguição no sentido de nulidade sob o aspecto formal.

Tanto é assim, que a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, abordando aspectos da infração e trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Ainda assim, existem questões preliminares a serem analisadas, o que passo a fazer neste momento.

Em relação à arguição de que a base da cobrança é mero Decreto, e não Lei, não pode prosperar, tendo em vista o fato de que o Regulamento do ICMS/BA mencionado, tem embasamento nas regras gerais contidas na Lei do ICMS do Estado da Bahia (7.014/96), a qual dita as regras gerais de tributação, fiscalização e implementação do imposto.

Ou seja: há a necessária base legal a amparar o lançamento e a sua cobrança.

Quanto aos inúmeros aspectos tidos pela defesa como ilegais e constitucionais, fogem da competência de apreciação deste órgão, na forma do artigo 167, incisos I e III do RPAF/99:

“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

(...)

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior”.

Por este motivo, me abstenho de qualquer comentário a respeito, não sendo este o foro competente para tal discussão.

Fato é que, existindo na legislação a precisão do dever de pagar imposto, resta ao contribuinte enveredar por dois caminhos: a via judicial, para tentar ver reconhecidos os motivos constitucionais e/ou legais aqui expostos, e o recolhimento das parcelas devidas em função do comando legal.

Pelos elementos constantes nos autos, não se verifica a adoção de nenhuma das providências acima.

Por estes motivos, não acolho a postulação realizada a título de nulidade do lançamento.

Ao requerimento para que lhe fosse concedido *“lapso de tempo maior para que seja garantida o contraditório e ampla defesa”*, nego, tendo em vista o prazo normativo de sessenta dias para a apresentação da defesa de uma única infração, ser mais do que razoável para que todos os aspectos da autuação fossem apreciados, bem como os elementos de provas existentes, carreados

aos autos, o que não aconteceu até o presente momento, quase nove meses após a lavratura do Auto de Infração.

Analisando o mérito, inicialmente, convém tecer algumas considerações acerca do fato do sujeito passivo estar na condição de optante pelo Simples Nacional. Esta opção pela adesão a tal sistemática de apuração e recolhimento de tributos, é unicamente do contribuinte, diante do fato de ser característica do mesmo, facultativo, além de irretratável para todo o ano-calendário, abrangendo os tributos, IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP), como aliás, já mencionado na defesa apresentada.

Além disso, 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, 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.

Feitas tais observações, entendo ainda 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. Tal Lei Complementar, determina no mesmo 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:

(...)

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, pois, vem a ser 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. Com isso, apresenta-se perfeitamente cabível e legal a cobrança de antecipação parcial daqueles contribuintes optantes do regime do SIMPLES NACIONAL, bem como pelo fato do mecanismo de cobrança da antecipação parcial ser apartado do regime de apuração do SIMPLES NACIONAL, tal, como por exemplo, as operações de mercadorias sujeitas a substituição tributária total, com encerramento de tributação.

Ou seja: em relação a antecipação parcial, incide a regra geral de apuração e recolhimento de todos os contribuintes, independentemente do regime de apuração pelo qual optaram, obedecendo a legislação posta, especialmente o 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.

§ 1º A antecipação parcial estabelecida neste artigo não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por (...).”

Contrariamente ao alegado na defesa, e como visto anteriormente, a incorporação da exigência da antecipação parcial no Estado da Bahia, se deu por Lei Estadual, em consonância com a Lei Complementar 87/96, Lei Complementar 123/06, e CTN, equiparado constitucionalmente à Lei Complementar, possuindo a devida e necessária legalidade e observância legal.

Dito isso, passo a analisar objetivamente os argumentos defensivos.

A autuada se enquadra perfeitamente na hipótese constitucional de exigência de ICMS, em aquisições interestaduais de mercadorias adquiridas para revenda, o que foi referendado pela Lei 7.014/96, retro mencionada.

O sujeito passivo não faz qualquer menção ao objeto específico da autuação (falta de recolhimento do ICMS relativo à antecipação parcial), sequer o aborda, apenas tece algumas considerações de natureza constitucional e legal acerca de tal instituto, e do tratamento das microempresas, o que permite claramente a aplicação do teor dos artigos 140 e 142 do RPAF/99, segundo os quais, o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas, e 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, respectivamente, e por estes motivos, julgo o feito procedente.

Quanto ao argumento de duplicidade do lançamento, além de não conseguir esclarecer realmente o alcance do mesmo, sequer indicar quais seriam e onde estariam as alegadas duplicidades, uma vez que, inclusive, não comprovou os ditos pagamentos realizados, faz menção a valor divergente ao presente lançamento (R\$20.312,74, ao invés de R\$119.632,92), tudo indicando se tratar de outro Auto de Infração, estranho ao presente caso.

De igual modo, os diversos documentos apensados à defesa apresentada, de fls. 75 a 175 (notas fiscais de devolução, de aquisições de ativo imobilizado, de bonificações, compras realizadas no Estado da Bahia, brindes, bens de uso e consumo, canceladas, etc.), e que na sua ótica, comprovariam os argumentos defensivos, não guardam qualquer relação com os fatos ora analisados, uma vez se tratarem de documentos relativos ao ano de 2014, ao passo que, conforme relatado, a acusação fiscal se reporta a partir de outubro de 2016, não se prestando, pois, para os fins pretendidos pela empresa.

Ao abordar temas que dizem respeito a discussão de aspectos constitucionais, como visto, não atentou o sujeito passivo para a regra insculpida no artigo 167, incisos I e III do RPAF/99, e ao assim agir, não conseguiu se opor à acusação fiscal, motivo pelo qual o lançamento se apresenta como inteiramente procedente.

Entretanto, a título de informação, trarei algumas notícias acerca de pontos atacados pelo contribuinte em sua impugnação, a começar pelo fato de que por maioria, os ministros do Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF), julgaram improcedente o pedido de anulação do artigo 12-A da Lei Estadual 7.014/96, introduzida pela Lei 8.967/03, da Bahia, feito pela Confederação Nacional do Comércio (CNC), na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 3426). O dispositivo contestado, como já acima mencionado e transscrito, alterou a Lei do ICMS no Estado (7.014/96), impondo a antecipação parcial do imposto às empresas que adquirirem mercadorias para comercialização em outro estado, independentemente do regime de apuração adotado pela empresa.

De acordo com o relator da ação, Ministro Sepúlveda Pertence, cujos trechos abaixo reproduzo, “*A determinação constante no inciso III, parágrafo 1º do artigo 12-A não significa o afastamento da substituição tributária na espécie, como quer fazer crer a proponente*”...“*havendo a empresa antecipado integralmente a satisfação da obrigação tributária, por óbvio não se pode exigir também a antecipação da diferença entre a alíquota interna e externa, já que estaria incluída naquela operação, daí a denominação de antecipação parcial dado ao instituto e a observação de que esse não encerra a fase de tributação, pois o restante do imposto ainda será cobrado oportunamente*”.

Atentando para o parecer da Procuradoria Geral da República, o Ministro verificou o exercício da competência estadual quanto à antecipação parcial do ICMS, pois conforme a Constituição Federal (artigo 155, inciso II) a competência para disciplinar e cobrar este imposto é do Estado-membro, analisando que a antecipação parcial do ICMS, no momento das aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, é uma situação expressamente autorizada na CF, pelo artigo 150, parágrafo 7º.

E conclui sua posição: “*Logo, o Estado pode cobrar o recolhimento antecipado do tributo antes mesmo da ocorrência do fato gerador daqueles que irão comercializar o produto. Dessa forma, observa-se a ocorrência da substituição tributária, fenômeno aceito na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*”, lembrou, refutando o argumento de que o ato normativo questionado estaria violando o artigo 150, inciso V, que rege o princípio da liberdade de tráfego de pessoas ou bens, por estar discriminando mercadorias em razão de sua procedência ou limitar sua livre circulação, bem como igualmente não observou violação ao princípio da livre iniciativa e da livre concorrência, “*posto que não há nenhuma restrição as operações mercantis*”.

“*O cerne da questão é a fixação da entrada da mercadoria no território do estado como o momento para o recolhimento do ICMS, ocorrendo a antecipação de parte do valor devido*”, avaliou, ressaltando que esse ponto não está no âmbito de competência da Constituição Federal, portanto, os Estados detêm competência legislativa plena para estabelecer o momento do pagamento do tributo.

De igual maneira, negou existir lesão aos artigos 22, inciso VIII e 155, parágrafo 2º, inciso VI, pois não ocorreu invasão da competência legislativa da União, de legislar sobre comércio, como também não houve desrespeito à competência do Senado Federal, competente para estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais.

Concluiu então pelo não conhecimento da ação quanto ao parágrafo 4º, que foi acrescido ao artigo 16 da Lei 7014/96, pela Lei 8967/03. Sobre o artigo 12-A da Lei Estadual nº 8.967/03, julgou o pedido improcedente, vencido o ministro Marco Aurélio em relação ao artigo 12-A.

“*O cerne da questão é a fixação da entrada da mercadoria no território do estado como o momento para o recolhimento do ICMS, ocorrendo a antecipação de parte do valor devido*”, avaliou, destacando que esse ponto não está na Constituição. Portanto, os Estados têm competência legislativa para estabelecer o momento do pagamento do tributo.

De igual modo, e aqui especificamente em relação às empresas optantes do Simples Nacional, necessário se trazer entendimento de Tribunais de Justiça, a exemplo do Estado do Rio Grande do Sul, quando da apreciação da Apelação Cível nº 7005469880, através da 21ª Câmara Cível, ao apreciar Mandado de Segurança de empresa varejista, optante do Simples Nacional, que tentava o reconhecimento do seu direito tido como líquido e certo de não efetuar o recolhimento de valores a título de diferencial de alíquota, ao arrimo de que tal obrigação para as empresas optantes do Simples Nacional afrontaria a Constituição Federal (CF) e a LC 123/06, ou seja, mesmos argumentos utilizados pela defesa no presente processo.

Ao analisar tal pleito, o juízo de Primeiro Grau (6ª Vara da Fazenda Pública do Foro Central de Porto Alegre), entendeu que a exigência tem amparo legal, não havendo antecipação alguma de imposto, mas sim pagamento concomitante com a própria ocorrência do fato jurídico tributário, cuja hipótese normativa se encontra descrita no artigo 155, § 2º, VII, a da CF, que é restrita ao diferencial das alíquotas, devendo-se entender que o total ou parcial referido, cinge-se ao referido diferencial.

A empresa ingressou com recurso, que foi julgado no dia 28/8/2014, na 21ª Câmara Cível do TJRS, no qual o relator, Desembargador Francisco José Moesch, destacou entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no sentido de reconhecer a legitimidade da exigência do diferencial de alíquota de ICMS por ocasião da entrada das mercadorias no Estado gaúcho. Tenho que reconhecer que há previsão legal para a cobrança realizada no Estado. A Lei Estadual nº 8.820/89 prevê, em seu art. 24, § 8º, a possibilidade de exigir o pagamento do ICMS no momento da entrada

de mercadorias no Estado do Rio Grande do Sul, quando oriundas de outra Unidade da Federação.

Por fim, aponta que o fato de a empresa ser optante do Simples Nacional não afasta a tributação antecipada, conforme previsto no artigo 13, § 1º, XIII, alíneas “g” e “h”, e § 5º da LC 123/06, concluiu o julgador, no que foi acompanhado por seus pares.

Quanto à constitucionalidade da cobrança do ICMS na modalidade de antecipação em operações interestaduais, o plenário do STF iniciou em 07/11/2018, o julgamento de recurso que discute a cobrança do ICMS de empresa optante pelo Simples Nacional, na modalidade de cálculo, conhecida como diferencial de alíquota, através do RE 970821, sob o rito da repercussão geral.

No caso, o acórdão recorrido entendeu que a exigência do pagamento de diferencial de alíquotas interna e interestadual em duas leis estaduais do RS (8.820/89 e 10.045/93), não extrapola a competência atribuída aos Estados pelo artigo 155 da CF/88. A decisão também destacou que a incidência desta sistemática às mercadorias adquiridas por empresa optante do Simples Nacional, possui respaldo no artigo 13 da LC 123/06.

A recorrente sustentou no Supremo a constitucionalidade e ilegalidade da antecipação do pagamento e da diferenciação da alíquota interna e interestadual do ICMS no Estado do RS, ao argumento de que “*alterou a legislação estadual no intuito de cobrar a ‘diferença de alíquota interestadual’ sobre toda e qualquer operação*” e que “portanto, passou a desconsiderar as regras previstas na Constituição de 1988, que regulamentam a incidência do tributo somente nos casos em que a aquisição for realizada por contribuinte de ICMS na qualidade de ‘consumidor final’”

O Estado sustentou, entre outros argumentos, que “o regime opcional criado pela referida Lei Complementar não implica, por si só, qualquer desoneração tributária” e que “o recolhimento antecipado do ICMS nas aquisições feitas por outros Estados para as empresas enquadradas no Programa Simples é determinação da própria LC 123/06”, entre outras alegações.

Ao ingressar no STF, o Relator, ministro Edson Fachin, decretou a suspensão do processamento de todas as demandas pendentes que tratasse da questão no território nacional, nos termos do artigo 1.035, parágrafo 5º do CPC.

Na sessão de julgamento, realizada em 07 de novembro de 2018, o Relator destacou em seu voto, que o diferencial de alíquota consiste em recolhimento pelo Estado de Destino, da diferença entre as alíquotas interestaduais e internas, de maneira a equilibrar a partilha do ICMS em operações entre os entes federados, complementando-se o valor do ICMS devido na operação. “*Ocorre, portanto, a cobrança de um único imposto, precisamente o ICMS, calculado de duas formas distintas de modo a alcançar o valor total devido na operação interestadual*”.

Entendeu, portanto, não merecer acolhida a alegação de ofensa ao princípio da não cumulatividade, uma vez que o artigo 23 da LC 12/06, também veda explicitamente a apropriação ou compensação de créditos relativos a impostos ou contribuições, abrangidos pelo Simples Nacional, tendo votado no sentido de considerar constitucional a imposição tributária de diferencial de alíquota do ICMS pelo Estado de destino, na entrada de mercadoria em seu território, devido por sociedade empresária aderente do Simples Nacional, independentemente da posição dessa na cadeia produtiva, ou da possibilidade de compensação dos créditos.

Divergindo de tal posicionamento, o ministro Alexandre de Moraes abriu divergência, tendo como inconstitucional a cobrança do diferencial de alíquota, o que na sua ótica, prejudica as micro e pequenas empresas e desrespeita o tratamento diferenciado que a CF/88 reservou a elas.

Lembrou que o objetivo da EC 87/15, que prevê a cobrança da diferença de alíquotas de ICMS, foi o de equilibrar a distribuição de receitas entre os entes federativos, de forma a evitar que só os Estados de origem arrecadassem, não tendo tal norma pretendido alterar o tratamento

diferenciado previsto no artigo 170 da Constituição, dado às micro e pequenas empresas desde 1988.

Para o mesmo, o entendimento dado pelo acórdão questionado obrigaría as micro e pequenas empresas a pagar, além do Simples, a diferença entre as alíquotas interestadual e interna. Essa situação afastaria o tratamento diferenciado e revogaria a LC 123/06, sendo que a interpretação dada à EC 87/15 vem prejudicando as micro e pequenas empresas, afastando um dos pouquíssimos incentivos dados pelo Estado brasileiro ao empreendedorismo, arrematou o ministro, ao votar pela constitucionalidade da lei gaúcha.

Acompanhando a divergência, o ministro Roberto Barroso salientou que a LC 123/06, disciplina um regime tributário mais favorável para micro e pequenas empresas, enquanto a Lei do RS, ao prever a antecipação do recolhimento do ICMS na entrada no Estado de destino, acaba criando um regime desfavorável, já que a empresa vai pagar o diferencial e não poderá se creditar, uma vez que proibido pela lei complementar.

A Ministra Carmen Lúcia concordou com a divergência, por também entender que o tratamento dado pela legislação gaúcha desfavorece as empresas que optaram pelo Simples, que acabam tendo não um benefício, mas um malefício. Mesmo entendimento abraçou o Ministro Ricardo Lewandowski, que citou ainda em seu voto, trecho da manifestação da Fecomércio/RS, em que a entidade fala que a diferença de alíquota esconde uma bitributação, uma vez que há a cobrança da diferença, de forma antecipada, e depois o recolhimento do Simples Nacional.

Entretanto, pedido de vista do ministro Gilmar Mendes suspendeu a análise, não tendo até o presente momento ocorrido o deslinde da matéria, o que acarreta a consequência da manutenção da atual sistemática de cobrança, o que concorre para a manutenção da infração, e a consequente procedência do lançamento.

Quanto ao argumento de ter pago todos os tributos, de igual modo, não trouxe aos autos a devida e necessária prova do alegado, havendo neste caso, de ser aplicado o teor do artigo 142 do RPAF/99, segundo o qual, “*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.*”

Assim, diante dos expostos motivos, o lançamento é tido como procedente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 232134.0014/19-1, lavrado contra **FERNANDA KARLA SILVA DE HOLANDA DANTAS - EIRELI**, devendo ser intimado, o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$119.632,92**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “a” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 12 de março de 2020.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR