

A. I. Nº - 269191.0600/02-6  
AUTUADO - DISTRIBUIDORA BARREIRAS DE ALIMENTOS LTDA.  
AUTUANTES - VIRGÍLIO FRANCISCO COELHO NETO e ROBERTO ARAÚJO MAGALHÃES  
ORIGEM - INFAS BARREIRAS  
INTERNET - 29.11.04

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0455-03/04**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **a)** NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA JÁ SAÍDAS SEM TRIBUTAÇÃO. AÇÚCAR. Na situação em análise, foi exigido, de forma equivocada, o ICMS devido em razão da presunção legal de omissão de saídas anteriores de mercadorias, as quais geraram receita para as aquisições não registradas da mercadoria. Item nulo pelo fato de não ter sido observado o procedimento fiscal correto. **b)** PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. ARROZ. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Refeito o levantamento fiscal, reduziu-se o valor do débito originalmente apontado. Infração caracterizada em parte. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MODALIDADE DIFERIMENTO. TERMO FINAL DO DIFERIMENTO. ENTRADAS DE ARROZ EM CASCA NO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO NAS ENTRADAS. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. Não obstante ter ficado comprovada a falta de pagamento do imposto pelo regime de diferimento, não há como ser aplicada a penalidade prevista no § 1º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, uma vez que o dispositivo legal se refere especificamente à falta de recolhimento do imposto por antecipação, que não se confunde com a hipótese de diferimento. Rejeitado o pedido de diligência. Não acatadas as preliminares de nulidade suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 30/07/02, para exigir o ICMS no valor de R\$33.578,27, acrescido das multas de 60% e 70%, além da multa na importância de R\$19.944,23, em decorrência de:

1. Falta de recolhimento do imposto relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado (1998) – R\$32.318,53;
2. Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, modalidade diferimento, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa ao termo final do diferimento nas entradas de arroz em casca no estabelecimento, as quais foram devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente (abril a agosto de 1998) – multa de R\$19.944,23;
3. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (1998) – R\$1.259,74.

Constam dos autos, às fls. 8 a 15, os seguintes documentos: um Termo de Encerramento de Fiscalização; um Termo de Intimação para Pagamento de Débito; as informações do contribuinte e as justificativas dos autuantes para a lavratura do presente Auto de Infração.

Em 28/08/02, o autuado protocolou uma petição reconhecendo o débito relativo à infração 3 e solicitando a emissão do DAE para pagamento com o benefício da redução da multa previsto na legislação (fl. 50).

No dia 04/09/02, o contribuinte apresentou defesa por meio de advogado (fls. 52 a 55), suscitando, preliminarmente, a nulidade da infração 1 “por insegurança na determinação da infração e, consequentemente, cerceamento do direito de defesa”, tendo em vista os seguintes argumentos:

1. que os autuantes “fazem uma acusação dúbia e confusa, tornando difícil o exercício do direito de defesa” e que as acusações de omissão de saídas e falta de registro de entrada “são absolutamente incompatíveis com o método de AUDITORIA DE ESTOQUES”; afirma que não há que se falar em falta de contabilização (pois a presunção legal existe para a ausência de registro contábil, o que pode caracterizar “Caixa 02”), já que a ação fiscal não examinou seus documentos contábeis;
2. que, tratando-se de apuração restrita à escrita fiscal, a ocorrência, se comprovada, “daria lugar a aplicação de multa formal pela respectiva ausência de registro fiscal de entradas, não servindo de base para presunção de ‘omissão de saídas’, notadamente de outras mercadorias, e períodos, não especificadas”;
3. que não tomou conhecimento dos demonstrativos de apuração dos preços médios unitários, ficando, novamente, prejudicado no exercício de seu direito de defesa e que “as ‘explicações’ acerca da mensuração da base de cálculo apontam para a inclusão da MVA, o que não encontra base legal no caso do levantamento quantitativo, quando o preço

médio é igual ao preço médio praticado”. Pede que, se não anulado o item, que seja “expurgada a MVA do item 01”;

4. esclarece que “o item viciado contamina todo o processo administrativo fiscal, pois torna incerto e ilíquido o ‘crédito tributário’”.

No mérito, o sujeito passivo alega que a autuação recai sobre mercadorias com a fase de tributação encerrada (açúcar), face à substituição tributária, não se podendo cogitar de omissão de saídas anteriores, “nem sendo lícito, conforme a lei e a jurisprudência” a sua inclusão em levantamento quantitativo, “a não ser que se provasse materialmente (vide preliminar), quais teriam sido as mercadorias ‘anteriormente saídas sem NF’”.

Aduz, ainda, que foi exigido o tributo à alíquota de 17%, sobre o arroz, cuja alíquota prevista na lei é de 7%, e, para que fosse possível a cobrança à “alíquota cheia”, haveria de ser provada a omissão de saídas anteriores, “a fim de provar que as mesmas seriam tributadas pela alíquota de 17%”.

Alega, por fim, que não foram deduzidos os créditos pelas entradas das mercadorias, uma vez que foi apurada omissão de registro de entradas, constituindo-se, tal fato, em ofensa ao princípio constitucional da não cumulatividade.

Quanto à infração 2, afirma que, além de a sanção ser confiscatória, haja vista que o imposto já foi recolhido, “a previsão legal não se enquadra para os casos de deferimento e sim para as situações de substituição tributária”. Pede que, no máximo, seja aplicada multa formal, fixa, pelo pagamento extemporâneo.

Relativamente à infração 3, acata a acusação fiscal e apresenta o correspondente DAE com o pagamento do débito (fl. 57).

Por fim, protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a juntada posterior de documentos em diligência feita por fiscal estranho ao feito, e requer a nulidade ou a improcedência dos itens impugnados.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 61 e 62), rebatem as preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado, dizendo que não podem ser acatadas, pela absoluta inexistência de vícios na ação fiscal, como a seguir explicado:

1. que o contribuinte “compreendeu perfeitamente a natureza da infração que lhe foi imputada e montante do débito tributário”, chegando, inclusive a reconhecer e pagar o valor referente à infração 3;
2. que os argumentos defensivos demonstram falta de conhecimento do representante do autuado quanto ao disposto na Portaria nº 445/98, tendo em vista que foi realizado levantamento quantitativo de estoques; quanto aos preços médios, diz que são os constantes nos documentos de fls. 17, 18 e 39 do PAF, haja vista que foram constatadas omissões de entradas de mercadorias;
3. que a inclusão da MVA está de acordo com a orientação contida na Portaria nº 445/98.

No mérito, quanto à infração 1, alegam que o contribuinte não contestou os levantamentos e não apresentou demonstrativos capazes de substituir os confeccionados por eles no curso da ação fiscal, “inclusive quando da apresentação de sua justificação, quando denota a sua falta de ‘parâmetros para uma discussão mais técnica’ (fl. 14)”.

Argumentam que a validade da metodologia adotada na autuação foi reconhecida pelo próprio autuado quando acatou uma das conclusões do levantamento fiscal, a que culminou com a infração 3 do lançamento. Aduzem que não faz sentido o contribuinte reconhecer o acerto de

parte do método adotado e impugnar o restante, sem sequer indicar os erros porventura cometidos ou apresentar uma metodologia ou demonstrativos alternativos.

Quanto às alegações defensivas – de que a alíquota deveria ter sido de 7% (arroz) e que não se pode efetuar levantamento quantitativo de mercadorias com tributação encerrada -, afirmam que, mais uma vez, o autuado demonstra seu desconhecimento da legislação, especialmente a Portaria nº 445/98.

Relativamente ao pedido do contribuinte, de dedução dos créditos fiscais, alegam que não há nenhuma possibilidade de atribuição de créditos fiscais, tendo em vista que o levantamento quantitativo foi realizado em exercício fechado, sendo apurada omissão de entradas de mercadorias.

Em relação à infração 2, dizem que a multa não é confiscatória e que o diferimento é uma modalidade de substituição tributária, “para frente”.

Finalmente alegam que não há motivo para a realização de diligência por estranho ao feito, mesmo porque o pedido não foi devidamente fundamentado, e pedem a manutenção integral do Auto de Infração.

Tendo em vista a controvérsia e a constatação de equívocos cometidos pelos autuantes, esta 3ª JJF decidiu converter o PAF em diligência, aos próprios prepostos fiscais, para que refizessem o levantamento quantitativo de estoques (fls. 65 e 66).

Os autuantes, em atendimento à solicitação, apresentaram novos demonstrativos (fls. 68 a 79) retificando os equívocos e esclarecendo melhor o método adotado em seu levantamento fiscal.

O autuado, intimado do resultado da diligência, se manifestou (fl. 90) aduzindo que se sentia prejudicado por não ter sido cientificado do pedido de diligência, formulado por este órgão julgador, uma vez que “não conhecendo o teor da determinação levada a efeito, provavelmente, pela JJF, não pode auferir se a diligência atendeu ao quanto determinado e se o pleito se encontra em consonância com a pretensão da empresa”. Dessa forma, pede, em preliminar, que seja reaberto o prazo de defesa, “sendo determinado que a solicitação seja ofertada ao contribuinte”.

No mérito, reitera os termos de sua peça defensiva, “com exceção da preliminar pela falta dos demonstrativos de apuração dos preços médios unitários, aduzindo que houve majoração do valor do produto ‘açúcar’, o que não pode ser levado a efeito através da presente autuação, apesar da redução do débito, que se encontra, em cada elemento, vinculado ao pedido inicial”. Por fim, pede a nulidade ou a improcedência dos itens contestados.

Esta 3ª JJF deliberou converter o PAF em diligência, desta feita a fiscal estranho ao feito (fl. 95), para que fossem dirimidas algumas dúvidas sobre as retificações realizadas pelos autuantes.

O diligente emitiu o Parecer ASTEC nº 0137/2004 (fls. 97 a 99) informando que os autuantes corrigiram diversos equívocos apontados no pedido de diligência anterior, mas se confundiram na aplicação do percentual de perdas (33,5%) do arroz e no cálculo do preço médio do açúcar (infrações 1 e 3). Quanto à infração 2, esclareceu como os prepostos fiscais calcularam o valor exigido. Finalmente, retificou o levantamento de estoques e apurou o débito de R\$31.227,74 relativo às infrações 1, 2 e 3 do PAF.

Os autuantes foram cientificados do parecer da ASTEC (fl. 146), mas não se pronunciaram nos autos.

O autuado, após intimado (fl. 147 e 150), se manifestou (fls. 152 a 157) alegando que:

1. o procedimento fiscal não foi suficiente para a comprovação da infração 1, já que não foi analisada a sua contabilidade, o que certamente elidiria a presunção legal. Transcreve a doutrina e decisão proferida pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba;

2. é descabida a multa de 60% imposta na infração 2 porque possui a totalidade das notas fiscais de saídas, o que comprova o recolhimento do tributo;
3. o diligente deixou de deduzir no montante de R\$31.227,74 o valor já reconhecido e recolhido na peça defensiva.

Por fim, pede a improcedência do lançamento, “pelas incertezas e ausência de embasamentos suscitados”, “uma vez que a diligência ora impugnada não foi capaz de elucidar as dúvidas existentes”.

## VOTO

Inicialmente, rejeito o pedido de reabertura do prazo de defesa, formulado pelo autuado em sua segunda manifestação, por não ter sido cientificado do pedido de diligência, haja vista que o contribuinte teve a oportunidade de impugnar as duas diligências realizadas neste PAF, bem como de analisar os autos, não havendo cerceamento ao seu direito de defesa.

Deixo de acatar as preliminares de nulidade suscitadas pelo contribuinte, tendo em vista que, por solicitação deste órgão julgador, os autuantes retificaram o levantamento fiscal; explicitaram melhor o procedimento adotado para apurar a base de cálculo do imposto; o contribuinte teve acesso a todos os demonstrativos em duas oportunidades e pôde se manifestar em novo prazo que lhe foi concedido; o exame da contabilidade não tem vinculação com a auditoria de estoques levada a efeito neste lançamento e, ademais, não foi adicionado, no cálculo do imposto referente à infração 1, nenhum percentual a título de margem de valor agregado (MVA).

Ressalto que o método utilizado na autuação obedece às regras da Auditoria de Estoques, tendo sido adaptado à situação peculiar do contribuinte, já que se trata de empresa beneficiadora de arroz e empacotadora de açúcar. Quanto aos preços médios unitários, foram corrigidos pelos autuantes e, posteriormente, por estranho ao feito, conforme a previsão legal constante no Manual de Fiscalização, por determinação desta 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, não tendo sido acrescentado nenhum percentual a título de MVA para o cálculo dos preços unitários médios das mercadorias relacionadas, como alegado pelo sujeito passivo.

No mérito, verifico que o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir, na infração 1, o ICMS devido em razão da constatação de “operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado”.

Analizando os demonstrativos elaborados pelos autuantes, constato que o autuado desenvolve, em seu estabelecimento, duas atividades: a) o beneficiamento do arroz que adquire em casca; b) o empacotamento do açúcar, que adquire em sacos de 50 Kg, para unidades menores, tais como fardos de 30 Kg e embalagens de 1 e 2 Kg, consoante a declaração apresentada pelo contribuinte, à Fiscalização, no dia 29/05/02 (fl. 12). Com base em tais informações, os prepostos fiscais realizaram o levantamento de estoques, de acordo com os demonstrativos juntados às fls. 16 a 43.

Verifico, também, que foi detectada, no levantamento fiscal, a falta de registro de entradas de arroz e açúcar, sendo que o imposto, em relação ao açúcar, deve ser pago, por antecipação, nas entradas no estabelecimento, tendo em vista que se trata de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária.

O sujeito passivo argumentou que a autuação recai sobre mercadoria com a fase de tributação encerrada (açúcar), face à substituição tributária, não se podendo cogitar em omissão de saídas

anteriores, “nem sendo lícito, conforme a lei e a jurisprudência” a sua inclusão em levantamento quantitativo, “a não ser que se provasse materialmente (vide preliminar), quais teriam sido as mercadorias ‘anteriormente saídas sem NF’”.

Observo que, relativamente ao produto “açúcar”, o contribuinte tem razão, já que a imputação deveria ter sido feita para exigir o seguinte, consoante o artigo 10, da Portaria nº 445/98:

1. o imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (RICMS/97, art. 39, V), aplicando-se a multa de 70% (art. 42, III, da Lei nº 7.014/96). A base de cálculo é o valor da mercadoria adquirida, que corresponde ao preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (RICMS/97, art. 60, II, “b”);
2. o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo e apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 88 do RICMS/97, deduzida a parcela do tributo calculada na forma do item anterior, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96).

Pelo exposto, é óbvio que não se pode cobrar o imposto estadual, em caso de falta de registro de entradas de mercadorias enquadradas na antecipação tributária, pela “presunção de omissão de saídas de mercadorias”, como mencionado pelo autuante, porque o tributo já foi recolhido, como dito anteriormente, de forma antecipada e, portanto, as saídas subsequentes são desoneradas da incidência do ICMS.

Lembro que, nos casos permitidos legalmente (§ 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96), presume-se que o contribuinte, em momento anterior às aquisições, promoveu saídas de mercadorias tributáveis sem documentos fiscais. Entretanto, caso a presunção legal de omissão de saídas fosse aplicada neste PAF para a mercadoria “açúcar” não haveria ICMS a ser exigido, uma vez que o tributo já havia sido pago antecipadamente nas entradas do produto, encerrando-se a fase de tributação do ICMS nas saídas subsequentes da mesma mercadoria.

Sendo assim, entendo que está equivocado o presente lançamento e não tem base legal para a sua existência, sob pena de cerceamento do direito de defesa do contribuinte, razão pela qual considero que deve ser declarada a nulidade do débito referente ao açúcar, haja vista que os equívocos cometidos neste PAF não são passíveis de retificação.

O mesmo não ocorre, entretanto, quanto ao “arroz” que, por não estar enquadrado na substituição tributária, pode ser objeto da presunção legal de ocorrência de saídas anteriores de mercadorias sem o pagamento do imposto, as quais geraram receitas suficientes para a realização de aquisições também não registradas na escrita fiscal, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, o que não ocorreu no presente caso (Lei nº 7.014/96, artigo 4º, § 4º).

Ademais, não há que se falar em atribuição de créditos fiscais, como deseja o contribuinte, haja vista que não se está exigindo o ICMS sobre o valor das omissões de entradas, mas sobre a omissão de saídas de mercadorias anteriormente efetuadas e que geraram receitas para a aquisição da mercadoria referida (arroz), como dito anteriormente.

Quanto à alíquota a ser aplicada, concordo que deve ser de 7%, no caso do arroz, considerando que foi constatada omissão de saídas por presunção, em levantamento quantitativo de estoques, em que foi identificada especificamente a mercadoria cujas operações foram omitidas. Como o artigo 51, inciso I, alínea “a”, do RICMS/97 estabelece a alíquota de 7% nas operações com arroz, dentre outros produtos, o levantamento fiscal deve ser retificado.

Observo, por oportuno, que o diligente se equivocou, ao calcular a perda no processo produtivo aplicando o percentual de 33,5% (como determinado por este órgão julgador) sobre a omissão de entradas detectada, ainda mais porque os autuantes, em sua informação fiscal, já haviam deduzido, corretamente, a mencionada perda sobre o total disponível para beneficiamento.

Sendo assim, entendo que o levantamento quantitativo de estoques referente ao “arroz” deve ser alterado como a seguir demonstrado:

Estoque inicial .....	zero Kg de arroz não beneficiado
(+) Entradas (Produção) .....	968.283 Kg de arroz não beneficiado
(-) Estoque Final .....	50.280 Kg de arroz não beneficiado
Disponível para venda .....	918.003 Kg de arroz beneficiado
(-) Saídas com notas fiscais .....	1.358.220 Kg de arroz beneficiado
Omissão de registro de entradas (fl. 101) .....	440.217 Kg de arroz beneficiado

Saliento que deve ser adotado o preço médio unitário de entrada do arroz não beneficiado (R\$9,00), como apurado pelo autuante e pelo diligente, mas deve-se, também, calcular quantos quilos de arroz não beneficiado (matéria prima) seriam necessários para o beneficiamento dos 440.217 Kg de arroz beneficiado, apurados no levantamento quantitativo, incluindo-se a perda de 33,5% do processo produtivo, da seguinte forma:

Omissão do registro de entradas apurada pelo diligente	440.217 Kg de arroz beneficiado
Transformação da diferença de entradas de arroz beneficiado em diferença de entradas de arroz não beneficiado (440.217 / 0,665 = índice de aproveitamento)	661.980 Kg de arroz não beneficiado
Omissão do registro de entradas de Kg para Saco (45 Kg)	14.710 Sacos de arroz não beneficiado
Preço médio unitário do arroz não beneficiado	R\$9,00 por Saco
Base de Cálculo da falta de registro de entradas de arroz não beneficiado	R\$132.390,00
ICMS (7%)	R\$9.267,30

Por tudo quanto foi exposto, entendo que deve ser reduzido o débito originalmente apontado na infração 1, de R\$32.318,53 para R\$9.267,30.

Na infração 2 exige-se a multa de 60% sobre o “imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, modalidade diferimento, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa ao termo final do diferimento (entradas de arroz em casca no estabelecimento), e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente”.

O sujeito passivo argumentou que, além de a sanção ser confiscatória, haja vista que o imposto já foi recolhido, “a previsão legal não se enquadra para os casos de diferimento e sim para as situações de substituição tributária”.

O § 1º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 estabelece que: “No caso de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração que deixar de recolher o imposto por antecipação, nas hipóteses regulamentares, mas que, comprovadamente, houver recolhido o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por

antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II”, isto é, 60% do valor do imposto não recolhido tempestivamente “quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares”.

Sendo assim, cabe-me examinar se a multa acima indicada pode ser aplicada no caso de falta de pagamento do ICMS no termo final do diferimento (entrada de arroz em casca no estabelecimento do autuado), como mencionado neste Auto de Infração.

Inicialmente, deve-se verificar se existe diferença entre a antecipação e o diferimento. O RICMS/97 possui um capítulo dedicado a esses dois temas o qual foi denominado de “DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR DIFERIMENTO E DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO”.

De imediato, verifica-se que o gênero do instituto é a substituição tributária e esta se divide em:

1. substituição tributária por diferimento, que diz respeito às situações em que, segundo a lei, a responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente sobre determinada operação ou prestação efetuada no presente é transferida para o adquirente ou destinatário da mercadoria ou ao usuário do serviço, na condição de sujeito passivo por substituição vinculado à etapa posterior, ficando adiados o lançamento e o pagamento do tributo para o momento em que vier a ocorrer determinada operação, prestação ou evento expressamente previstos pela legislação (regulada nos artigos 342 a 351, do RICMS/97);
2. substituição tributária por antecipação, sempre que for exigido o recolhimento do imposto em função da realização de determinada operação ou prestação subsequentes expressamente previstas pela legislação (disciplinada nos artigos 352 a 358, do RICMS/97). Esta modalidade de substituição tributária é subdividida em:
  - a) substituição tributária por antecipação (ou retenção), que diz respeito às hipóteses em que, segundo a lei, a responsabilidade pelo pagamento do imposto que seria devido pelo contribuinte é transferida para terceiro, sendo exigida mediante a retenção do imposto pelo responsável;
  - b) antecipação tributária propriamente dita, em que a lei determina que o próprio contribuinte ou o responsável antecipe o pagamento do imposto.

Dessa forma, verifica-se que, enquanto na antecipação exige-se o tributo antes da ocorrência do fato gerador – que é a operação de saída subsequente da mercadoria (seja ela feita pelo próprio contribuinte ou por terceiro a quem a lei atribui essa responsabilidade) -, no diferimento, o lançamento e o pagamento do imposto são postergados para um momento futuro em que vier a ocorrer determinada operação, prestação ou evento expressamente previstos pela legislação, após a ocorrência do fato gerador do ICMS.

O julgador Sr. José Bezerra Lima Irmão apresentou, no voto que prolatou no Acórdão JJF nº 0189-01/02, uma clara distinção entre os institutos acima aludidos:

(...)

*Não se deve confundir o diferimento com a substituição tributária por antecipação (esta, na prática, é chamada simplesmente de substituição tributária). Embora tanto o diferimento como a substituição tributária por antecipação sejam espécies do gênero substituição tributária em sentido amplo, cumpre distinguir a substituição tributária regressiva ou para trás (diferimento) da substituição tributária progressiva ou para frente, mais apropriadamente denominada substituição tributária por antecipação. Enquanto a substituição tributária regressiva implica adiamento do pagamento do imposto (“diferir” significa adiar), a substituição tributária progressiva implica a antecipação do pagamento.*

*Os nobres autuantes se equivocaram, portanto, num aspecto fundamental. Confundiram figuras jurídicas totalmente diversas, opostas, antagônicas. Apesar de ambas constituírem modalidades de substituição tributária, uma adia, a outra antecipa o pagamento. (grifos originais)*

Na situação dos autos, constata-se que, efetivamente, o autuado deveria ter efetuado o recolhimento do imposto no momento da entrada do arroz em casca em seu estabelecimento, tendo em vista que o lançamento e o pagamento do tributo foram postergados. Entretanto, ao invés disso, o contribuinte recolheu o ICMS nas saídas posteriores do arroz já beneficiado, em desacordo, portanto, com a legislação tributária.

Não obstante isso, em meu entendimento, não há como ser aplicada a penalidade prevista no § 1º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, uma vez que o dispositivo legal se refere especificamente à falta de recolhimento do imposto por antecipação, o que, como visto, não se confunde com a hipótese de diferimento.

Não resta dúvida que o contribuinte realizou o recolhimento do tributo em momento posterior àquele previsto no artigo 343, inciso XIV, do RICMS/97, mas aquele imposto não era antecipado; ao contrário, tratava-se de imposto diferido, ou seja, postergado para a entrada no estabelecimento do destinatário (o autuado), uma vez que o fato gerador ocorreu na operação de saída do produtor agrícola.

Sendo assim, considero que deveriam ter sido exigidos os acréscimos moratórios devidos sobre o atraso no pagamento do tributo e não a multa percentual, como efetuado pelos autuantes, por falta de previsão legal para a aplicação da penalidade indicada no lançamento. Todavia, este órgão julgador não tem a competência para inovar o presente lançamento, razão pela qual excluo o débito apontado na infração 2 deste Auto de Infração, observando que, como os fatos geradores referem-se ao exercício de 1998, já decaiu o direito de a Fazenda Pública Estadual exigir o crédito tributário da forma correta.

Relativamente à infração 3, o sujeito passivo reconheceu e pagou o débito no valor de R\$1.259,74. Observe-se que, neste item da autuação, exige-se o imposto devido por antecipação tributária, em relação à diferença de entradas do produto açúcar, constatada no levantamento quantitativo de estoques indicado na infração 1. A exigência do tributo por antecipação tributária com base na margem de valor agregado (MVA) está correta, tendo em vista que foi detectada a falta de registro de entradas de mercadoria enquadrada na substituição tributária. Lembro, porém, que houve equívoco na descrição da imputação fiscal na infração 1, relativamente ao açúcar, razão pela qual meu posicionamento foi pela nulidade do valor de débito referente ao açúcar, conforme explanado anteriormente.

Ocorre que, como a base de cálculo da falta de registro de entradas do açúcar foi retificada pelo diligente para R\$35.221,05 (infração 1), conforme o demonstrativo de fl. 101, deve ser alterado também o montante de ICMS a ser cobrado, na infração 3, da seguinte forma:

Base de Cálculo (falta de registro de entradas de açúcar) ...	R\$35.221,05
Base de cálculo da infração 3 (MVA de 20%) .....	R\$7.044,21
ICMS (17%) .....	R\$1.197,52

Finalmente, represento à autoridade competente, nos termos do artigo 156, do RPAF/99, para que determine a renovação do procedimento fiscal, a salvo de equívocos, a fim de que seja exigida a diferença devida de imposto, conforme apontado neste voto.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, homologando-se o valor efetivamente recolhido.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269191.0600/02-6, lavrado contra **DISTRIBUIDORA BARREIRAS DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$10.464,82**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$1.197,52 e 70% sobre R\$9.267,30, previstas no art. 42, II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes, homologando-se o valor efetivamente recolhido e representando à autoridade competente, nos termos do artigo 21, do RPAF/99, para que proceda à renovação do procedimento fiscal em relação ao item pertinente a infração 1 (açúcar), a salvo de equívocos.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de novembro de 2004.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE/RELATORA

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - JULGADOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - JULGADOR