

PROCESSO - A. I. Nº 210613.0604/06-9
RECORRENTE - JIJO MATERIAL DE CONSTRUÇÃO LTDA. (JIMAC)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JF nº 0074-02/07
ORIGEM - INFAZ EUNÁPOLIS
INTERNET - 05/10/2007

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0360-12/07

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Fato demonstrado nos autos. Os demonstrativos fiscais integram substancialmente o lançamento e indicam de forma clara e objetiva que o mesmo diz respeito ao não pagamento do ICMS tanto a título de “antecipação total” quanto de “antecipação parcial”. Não acatada a arguição de nulidade do lançamento. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão da Primeira Instância que considerou Procedente o Auto de Infração que deu origem ao presente Processo Administrativo Fiscal, o contribuinte através de advogado legalmente habilitado interpõe visando modificá-lo.

O lançamento de ofício em lide, lavrado em 30/06/2006, acusa recolhimento a menos de ICMS devido por “*antecipação ou substituição tributária, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado*”. Imposto lançado: R\$35.361,58. Multa: 50%.

Em seu voto o Sr. relator após breve comentário sobre as alegações do autuado e do autuante assim se manifesta: “*O contribuinte, em parte, tem razão ao reclamar da descrição do fato. O RPAF, no art. 39, III, manda que a descrição do fato seja feita de forma clara e precisa. Não exige que a descrição seja extensa, mas tem de ser clara e precisa. O sujeito passivo precisa ficar sabendo, com precisão, do que está sendo acusado, de modo a avaliar se é ou não devida a quantia lançada em seu nome. A expressão “antecipação ou substituição tributária” dá a entender que antecipação seria termo sinônimo de substituição tributária. Por outro lado, considero uma verdadeira gíria fiscal a referência a “ICMS antecipação ou substituição tributária”. Não existe “ICMS antecipação”, nem “ICMS substituição”. Expressões desta ordem constituem uma espécie de metonímia, trocando-se a designação do tributo por um dos modos ou regimes de apuração. O critério temporal do fato gerador definido pela norma tributária pode ser modificado por uma norma acessória ou secundária, antecipando ou adiando o momento em que se considera juridicamente ocorrido o fato. Se esse momento é abreviado, tem-se a figura da antecipação; se é adiado, tem-se o diferimento. A antecipação – figura jurídica de largo emprego na legislação do ICMS porém mal estudada e conseqüentemente mal compreendida – consiste na modificação feita pelo legislador no aspecto temporal da hipótese de incidência de determinado tributo. Se a lei, ao antecipar a tributação, apenas modifica o aspecto temporal da hipótese de incidência, tem-se a chamada antecipação tributária pura e simples, ao passo que, se também há mudança da pessoa do sujeito passivo, tem-se uma modalidade especial de antecipação, a substituição tributária progressiva (ou substituição tributária para frente). Por outro lado, se o que faz a lei é adiar o lançamento do crédito, diz-se*

que se trata de suspensão ou de diferimento, conforme o caso. Foi implantada na Bahia, recentemente, a chamada “antecipação “parcial”, figura jurídica ainda não assimilada pelos contribuintes e tampouco pelos agentes do fisco. Convém notar a distinção conceitual entre esses dois fenômenos: a substituição tributária por antecipação (que se contrapõe à outra modalidade de substituição, que é a substituição tributária por diferimento) e a “antecipação parcial”. No jargão fiscal, é comum ouvir-se falar em “antecipação total” e “antecipação parcial”. A legislação, porém, não contempla a expressão “antecipação total”. É preciso distinguir bem os institutos jurídico-tributários, para evitar confusão. A legislação baiana prevê o pagamento de ICMS na modalidade de “antecipação parcial”, espécie de antecipação que mais apropriadamente deveria denominar-se “antecipação provisória”, figura tributária de natureza diversa da substituição tributária por antecipação, que tem o caráter de “antecipação definitiva”, por encerrar a fase de tributação das mercadorias, ao contrário da “antecipação parcial” (provisória), que tem caráter transitório. Apesar de haver entre as duas modalidades de antecipação uma relação de gênero e espécie, trata-se de figuras tributárias com pressupostos e conseqüências diversos. Uma implica o encerramento da fase de tributação, e a outra, não; numa há aplicação de MVA, na outra, não; e há ainda o fato de que não estão sujeitas à antecipação dita “parcial” as mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação. Para evitar equívocos, seria de bom alvitre que o legislador, no futuro, desse nova denominação ao instituto da “antecipação parcial”. Com esses comentários, pretendo apenas contribuir para que os fiscais se apercebam da distinção entre as duas figuras, de modo que a descrição dos fatos, nos Autos de Infração, seja feita de forma consentânea com a natureza de cada tipo ou espécie de antecipação. No presente caso, o fiscal não indicou na descrição do fato – como devia – qual o tipo de antecipação, de modo a caracterizar a situação concreta. Isto porque, se o lançamento se refere a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, a antecipação é do tipo antecipação tributária pura e simples (“antecipação total”), ao passo que, se se trata de outras mercadorias, a antecipação é do tipo que se convencionou chamar de “antecipação parcial”. Esta omissão poderia implicar cerceamento de defesa. Porém, tendo em vista que os demonstrativos fiscais que acompanham o Auto de Infração são claros, indicando que foi lançado o imposto tanto a título de “antecipação total” quanto de “antecipação parcial”, concluo que não houve cerceamento de defesa, haja vista que foram entregues cópias dos aludidos demonstrativos ao sujeito passivo, pelo que se depreende do “sinal” (rubrica) aposto à margem dos mesmos (o sinal corresponde ao que consta no rodapé da fl. 1, abaixo da assinatura do autuado).

Visando evitar transtornos em casos semelhantes, no futuro, faço duas recomendações ao nobre autuante: a) ao ser feita a entrega dos demonstrativos fiscais ou outros elementos ao sujeito passivo, em atenção ao mandamento do art. 46 do RPAF, tal entrega deve ser documentada de forma inequívoca, com o emprego de expressão “Recebi cópia” ou outra equivalente; b) o fiscal tem o dever de assinar os demonstrativos fiscais e demais atos ou termos de sua autoria, como prevê o art. 15, II, do RPAF (neste caso, os demonstrativos não estão assinados pelo autuante).

Faço, ainda, o registro de que seria de bom alvitre que o lançamento tivesse sido desdobrado em dois itens, para facilitar a defesa, haja vista que a antecipação “total” e a “parcial” têm características e pressupostos distintos, conforme assinaliei acima.

Esses aspectos, contudo, não desmerecem a essência do procedimento fiscal.

Não acato a alegação de cerceamento de defesa, pelas razões acima expostas.

Quanto ao mérito, o autuado argumenta que a autuação é indevida porque a antecipação parcial do ICMS imposta aos pequenos e médios empresários representa um verdadeiro “bis in idem”, exigindo-se que recolham o tributo sobre o faturamento bruto e também na entrada da mercadoria no estabelecimento. Reclama que a exigência do imposto por antecipação de micros e pequenos empresários viola o art. 179 da Constituição, pois inverte o sentido daquele

dispositivo, por complicar, em vez de simplificar, onerando, em vez de reduzir a carga tributária, haja vista que a antecipação parcial e a antecipação total duplicam a carga tributária, já que a micro e a pequena empresa já recolhem o imposto tomando por base seu faturamento bruto.

Com relação a esse protesto, é natural ponderar que talvez a configuração lógica do regime do SimBahia fosse no sentido de que os contribuintes nele enquadrados pagassem o imposto apenas relativo às operações de saídas, com base na receita bruta, haja vista que, ao pagarem, também, a antecipação, sem poderem utilizar o crédito correspondente, terminam pagando o imposto duas vezes, o que contraria a regra da não-cumulatividade, estampada no art. 28 da Lei nº 7.014/96. Porém, embora eu pense assim, tenho de reconhecer que, intencionalmente ou não, o certo é que, na redação do art. 352-A do RICMS, é dito que deve ser paga a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, “independentemente do regime de apuração adotado”, e o art. 391- A, prevê a obrigação do pagamento do imposto por antecipação (“total”) relativamente às microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes. Desse modo, enquanto não for corrigido o Regulamento, conformando-o à lei, há que ser seguida a orientação regulamentar, pois este Órgão de Julgamento não tem competência para negar vigência ao direito posto. Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

O contribuinte apresenta suas alegações recursais onde reproduz trecho do acórdão referindo-se em seguida ao art. 112, I a IV do CTN, que transcreve. Acrescenta que “a narrativa do fato motivador do ilícito veio acompanhada de dúvida, por isso mesmo deve beneficiar o autor, visto que no direito tributário pátrio as dúvidas devem ser dirimidas sempre a favor do contribuinte e não do fisco”. Transcreve trecho da ementa onde está posto: “Apesar da imprecisão da descrição do fato, os demonstrativos fiscais indicam que foi lançado o imposto tanto a título de “antecipação total” quanto de “antecipação parcial. Seria de bom alvitre que o lançamento tivesse sido desdobrado em dois itens, para facilitar a defesa, haja vista que a antecipação “total” e a “parcial” têm características e pressupostos distintos(...). Diz que “de fato, não especificou o fiscal se o autuado efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante...” Afirma que o “cerceio de defesa foi prontamente reconhecido pelo nobre relator, mas resolveu ele afastar-se do entendimento lógico na Decisão e julgar a defesa improcedente, mesmo, repita-se reconhecendo o cerceio de defesa”. Entende que a Decisão é contraditória. Retoma o argumento de que não deve se admitir que a antecipação parcial exija do contribuinte microempresa que pague um tributo duas vezes, na entrada da mercadoria e na saída sobre suas ínfimas vendas. Pede o Provimento do Recurso Voluntário.

Em seu Parecer opinativo a Sra. procuradora representante da PGE/PROFIS após breve relatório do até aqui ocorrido salienta que “embora no Auto de Infração não tenha sido expressamente apontado que o ICMS ali cobrado referia-se não apenas à antecipação propriamente dita mas também a título de antecipação parcial, indicando-se apenas, genericamente, a exação do imposto devido por antecipação ou substituição tributária, os demonstrativos em anexos ao Auto de Infração, bem como os dispositivos legais indicados, evidenciavam a exata natureza do ICMS ali lançado”. Entende que foram fornecidos os elementos necessários à identificação detalhada do ilícito apurado e oportunizado ao contribuinte impugnar o lançamento, não havendo que se falar em omissão geradora de nulidade do Auto de Infração ou violação à ampla defesa. Observa que a antecipação parcial instituída na Bahia encontra respaldo no art. 150 §7º da Constituição Federal e que não há qualquer restrição quanto à aplicação deste dispositivo às microempresas. Acrescenta que não cabe ao Conselho de Fazenda apreciar questões de inconstitucionalidade. Conclui constatando que o contribuinte não trouxe aos autos qualquer prova ou argumento capaz de elidir a infração e opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO

O lançamento de ofício, como vimos, diz respeito a infrações cometidas pelo contribuinte relacionadas ao recolhimento a menos de ICMS devido por “*antecipação e substituição tributária, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado*”.

Em suas alegações recursais o contribuinte reproduz trechos do acórdão e tenta fazer um link com o art. 112, I a IV do CTN.

Entendemos que sobre a possível dúvida que ensejaria uma decisão pro contribuinte o recorrente deve ter se confundido, pois em momento algum surgem no PAF “dúvidas” sobre a ocorrência ou não da obrigação. Na ementa por seu turno o que está posto poderia sim levar a um erro de interpretação àqueles menos atentos. Não se trata de facilitar ou não defesa. A exigência legal é que reste claro ao contribuinte qual fato ou quais fatos e, em que circunstâncias ocorreu aquilo que deu causa ao lançamento de ofício.

O legislador exige do intérprete e do aplicador do direito que proceda ao lançamento respeitando o direito de defesa do contribuinte, que não pode em hipótese alguma ser cerceado. Não ocorreu, diferente do que afirma o ora recorrente, cerceamento de *defesa reconhecido pelo relator, nem tampouco afastou-se do entendimento lógico da decisão*.

A Decisão não foi contraditória. O argumento de que não se deva admitir a antecipação parcial do contribuinte microempresa, pois assim estaria ele pagando duas vezes, diz respeito à legislação posta, e sobre a sua constitucionalidade ou não, o CONSEF está regimentalmente proibido de fazê-lo.

Concluo meu voto no sentido de acompanhar o Parecer opinativo da PGE/PROFIS tendo em vista que foram fornecidos os elementos necessários à identificação detalhada do ilícito apurado, e oportunizado ao contribuinte impugnar o lançamento, não havendo causa geradora de nulidade do lançamento ou violação à ampla defesa.

Voto, portanto, no sentido de que seja mantida a Decisão da JJF e que o Recurso Voluntário NÃO SEJA PROVIDO.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **210613.0604/06-9**, lavrado contra **JIGO MATERIAL DE CONSTRUÇÃO LTDA. (JIMAC)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$35.361,58**, acrescido da multa de 50%, prevista no art. 42, I, “b”, 1, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de setembro de 2007.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

HELCONIO DE SOUZA ALMEIDA – RELATOR

ANA CAROLINA ISABELLA MOREIRA - REPR. DA PGE/PROFIS