

**A. I. N°** - 298962.0003/06-5  
**AUTUADO** - FÉLIX JOSÉ DA ROCHA  
**AUTUANTE** - EGÍDIO SILVA  
**ORIGEM** - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
**INTERNET** - 02.04.07

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0058-02/07

**EMENTA:** ICMS. 1. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Ou seja, está demonstrada a ocorrência de saídas de mercadorias sem pagamento do imposto, no exercício considerado (2001). Refeitos os cálculos por fiscal estranho ao feito, para exclusão de parcelas lançadas indevidamente, haja vista a prova dos registros das entradas correspondentes. Reduzido o valor do débito. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. “ANTECIPAÇÃO PARCIAL”. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO, NA AQUISIÇÃO DAS MERCADORIAS, TENDO, PORÉM, AS SAÍDAS SIDO TRIBUTADAS NORMALMENTE. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subseqüentes, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado em multa por descumprimento de obrigação acessória equivalente a 60% do imposto não antecipado, nos termos do art. 42, II, “d”, e § 1º, da Lei nº 7.014/96. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Fato parcialmente comprovado. Refeitos os cálculos por fiscal estranho ao feito, reduzindo-se o valor da omissão de saídas. Todavia, a omissão de saídas de mercadorias levantada neste tópico está compreendida na omissão de saídas apurada no item 1º, supra, verificada no mesmo exercício (2001). Inteligência do § 1º do art. 60 do RICMS. Lançamento indevido. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/3/06, diz respeito aos seguintes fatos:

1. “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas” [*sic*], tendo o fato sido detectado através de levantamento junto ao CFAMT [Controle Fiscal Automatizado de Mercadorias em Trânsito], sendo lançado ICMS no valor de R\$ 7.111,97, mais multa de 70%;
2. saídas de mercadorias registradas na escrita fiscal, tributadas normalmente, mas sem pagamento do imposto por antecipação, sendo por isso aplicada multa de 60% sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação – “antecipação parcial” –, importando a multa no

valor de R\$ 871,50 (embora seja dito, na descrição da infração, que se trataria de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, há um adendo, explicando tratar-se de “antecipação parcial”);

3. falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a operações de saídas de mercadorias efetuadas sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o registro na escrita, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado (2001), sendo lançado imposto no valor de R\$ 34.851,76, mais multa de 70%.

O autuado apresentou defesa alegando que, “Quanto os motivos em que se apoiar o auto de infração, isto é, sempre que a constituição do crédito público, seja este referente a tributo, a contribuições previdenciárias ou social a, sua notificação ao sujeito passivo, a apuração posterior de sua liquidez e certeza, bem assim a sua inscrição e a própria execução fiscal, restarão nulos” [sic].

Destaca, em seguida, que os motivos são inidôneos quando decorrem de simulação perpetrada pelo fiscal, disso resultando ausência de prova material do fato. Dá exemplos de situações que, a seu ver, configuram motivos inidôneos do lançamento tributário. Assinala que, em tais casos, há dolo do agente fiscal, por invocar motivo falso ideologicamente, tendo consciência da falsidade daquilo que ele relata ou narra. Reclama que, no presente caso, o Auto de Infração não se baseia em fatos concretos, palpáveis, tangíveis no espaço e no tempo, constituindo, ao contrário, um protótipo de violência contra todo o direito posto, impondo-se, por conseguinte, que seja declarado insubsistente. Aduz que a sustentação jurídica de lançamentos exige que a imputação seja provada e descrita com clareza.

Feitas essas ponderações, a defesa formula três quesitos, por ela denominados de “pressupostos-condição material e essenciais a ser requerida pelo patrono da ação, antes do seu ajuizamento” [sic]. Os quesitos são os seguintes: 1) no levantamento quantitativo por espécie de mercadoria, o preposto fiscal observou de forma correta o saldo inicial de cada item fiscalizado? 2) a base de cálculo constante nos lançamentos está correta, de acordo com a lei de regência? 3) a matéria e o valor tributável correto são os constantes no procedimento fiscal?

Alega que basta um simples “súbito de vista” para se ter certeza de que a maléfica prática de inverter-se a ordem natural das coisas, ao fiscalizar o contribuinte, é totalmente improcedente e irreal, e, diante das indagações feitas nos quesitos acima, há de se ver que este Auto de Infração deriva de uma flagrante distorção que vem se tornando praxe no âmbito fiscal, que será rechaçada no Judiciário, se este Conselho der aval ao teratológico método de apuração indigitado, que a seu ver extrapola todo o direito posto. Fala do dever de todos os poderes da República de zelar pela preservação dos direitos democráticos previstos na Constituição. Dá destaque ao princípio da continuidade.

Quanto ao mérito, no que tange ao item 1º do Auto de Infração, o autuado especifica as Notas Fiscais que reconhece não terem sido registradas.

Declara reconhecer o débito do item 2º.

No tocante ao item 3º, alega que o estoque inicial da mercadoria “short – cód. 354” seria de 3.944 peças, segundo consta no Registro de Inventário, mas o auditor consignou no levantamento a quantidade de 67.455 peças. Alega que, além desse, houve mais 19 erros. Juntou demonstrativo dos pontos questionados. Comenta o grau de dificuldade de encontrar recursos humanos que possuam um grau desejável e em conjunto todos os atributos requeridos para o exercício de auditoria, ponderando que deveria ser preocupação prioridade da fazenda estadual manter programas de treinamento técnico, de modo a elevar o padrão dos serviços de auditoria no âmbito fazendário. Reclama que, no demonstrativo elaborado pelo autuante, onde consta a importância de R\$ 205.010,43, a título de omissões de saídas, após as correções dos erros assinalados na planilha anexa, aquele valor deverá ser reduzido para R\$ 119,99, de modo que,

aplicando-se a alíquota de 17%, o imposto a ser lançado é de apenas R\$ 20,40, e não de R\$ 34.851,76, conforme consta no Auto.

O fiscal autuante prestou informação admitindo que, no caso do 1º item, o autuado “tem certa razão, não totalmente”, e refez os cálculos do imposto.

Quanto ao item 3º, o fiscal concordou que houve diversos equívocos, pondo a culpa na “administração” que lhe atribui excesso de trabalho, priorizando a produção em detrimento da qualidade. Destaca os pontos questionados pela defesa, dizendo no que concorda com o autuado e rejeitando outros, alegando que o contribuinte não juntou a documentação comprobatória do que reclamou. Refez os cálculos (fl. 335).

Foi determinada a realização de diligência, a cargo da Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho, a fim de que fiscal estranho ao feito verificasse os pontos assinalados pela defesa, relativamente aos itens 1º e 3º. Solicitou-se, ainda, na mesma diligência, que fossem ajustadas as conclusões propiciadas pelos papéis de trabalho dos itens 1º e 3º à orientação do art. 60, § 1º, do RICMS, c/c os arts. 12 a 15 da Portaria nº 445/98.

O resultado da diligência encontra-se às fls. 356/377.

Foi mandado dar ciência dos novos elementos ao fiscal autuante e ao sujeito passivo. O fiscal declarou concordar com a revisão efetuada, em todos os aspectos. O sujeito passivo não se manifestou.

Depois de pautado o processo para julgamento, foi acostado aos autos um instrumento denominado “Detalhes do parcelamento”. Não há nenhum despacho relativo à juntada dessa peça.

## VOTO

O presente Auto de Infração é composto de três itens. Foram impugnados apenas os itens 1º e 3º.

Como o item 2º não foi questionado, não entrarei no mérito, ou seja, na apreciação dos elementos fáticos ou de direito. Farei apenas um breve registro, para conformação do lançamento à substância da lei. Esse item refere-se a uma multa de 60% sobre o valor do imposto que deveria ter sido pago por antecipação, mas não foi antecipado, sendo que as mercadorias, depois, saíram com tributação normal. Essa multa, nos termos do § 1º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, aplicava-se inicialmente à falta de antecipação “convencional”, relativamente a operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Depois, com a instituição da cobrança do imposto pelo sistema da chamada “antecipação parcial”, tal multa passou a ser aplicada, também, para a falta de antecipação do imposto por esta última modalidade (“antecipação parcial”), considerando-se que ela é espécie do gênero antecipação. Neste Auto de Infração, o fiscal fez uma descrição confusa, porque ele começa falando da falta de antecipação do imposto relativo a “mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária”, e em seguida põe um adendo, explicando que se trata de “antecipação parcial”. Desse modo, o autuante confundiu dois institutos distintos: a substituição tributária por antecipação (que se contrapõe à outra modalidade de substituição, que é a substituição tributária por diferimento) e a denominada “antecipação parcial”, figura recém-introduzida na legislação baiana e ainda não assimilada pelos contribuintes e tampouco pelos agentes do fisco. 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 as figuras jurídico-tributárias, 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 consequências diversas. 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. Neste caso, como assinalai, o lançamento não foi impugnado pelo sujeito passivo. Passo então ao exame dos pontos efetivamente em lide.

O autuado inicia sua defesa com certas considerações estruturadas de tal forma que, para ser fiel às suas palavras, terei de repeti-las textualmente. Diz assim: “Quanto os motivos em que se apoiar o auto de infração, isto é, sempre que a constituição do crédito público, seja este referente a tributo, a contribuições previdenciárias ou social a, sua notificação ao sujeito passivo, a apuração posterior de sua liquidez e certeza, bem assim a sua inscrição e a própria execução fiscal, restarão nulos”. Respeitosamente, devo confessar que não compreendi o que o autuado quis dizer.

Prossegue falando da motivação dos lançamentos em apreço. Fala da possibilidade de dolo do agente fiscal, quando é invocado motivo falso ideologicamente. Reclama que, no presente caso, o Auto de Infração não se baseia em fatos concretos. Argumenta que a sustentação jurídica de lançamentos exige que a imputação seja provada e descrita com clareza. Formulou três quesitos, por ele denominados de “pressupostos-condição material e essenciais a ser requerida pelo patrono da ação, antes do seu ajuizamento”. Os quesitos são os seguintes: 1) no levantamento quantitativo por espécie de mercadoria, o preposto fiscal observou de forma correta o saldo inicial de cada item fiscalizado? 2) a base de cálculo constante nos lançamentos estão corretas, de acordo com a lei de regência? 3) a matéria e o valor tributável correto são os constantes no procedimento fiscal?

Esses quesitos constituem aspectos sobre os quais, caso o autuado tivesse razões para opor à autuação, tinha ele o ônus de declinar os equívocos porventura existentes nos levantamentos fiscais, demonstrando e provando suas alegações. Ou seja, se o fiscal não observou corretamente o estoque inicial de cada item fiscalizado, ou se o fiscal incorreu em erro na determinação da base de cálculo, caberia ao autuado, na defesa, assinalar os erros e juntar as provas pertinentes.

Num ponto concordo plenamente com o autuado – quanto à supremacia da Constituição.

Os questionamentos da defesa reportam-se aos itens 1º e 3º do Auto de Infração. Esses dois itens dizem respeito, essencialmente, a um só fato: omissão de saídas de mercadorias no exercício de 2001. No item 1º, esse fato foi constatado mediante levantamento de entradas de mercadorias não registradas, e, no item 2º, mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias. Apesar de o fiscal autuante, equivocadamente, ter narrado os fatos em dois itens, a avaliação destes precisa ser feita à luz do critério do art. 60, § 1º, do RICMS, repetido didaticamente pela Portaria nº 445/98: se, no mesmo exercício, são apuradas omissões de entradas e omissões de saídas, ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis, deve-se levar em conta, apenas, a diferença de maior valor monetário.

Em face de erros apontados pela defesa e não analisados criteriosamente pelo fiscal autuante, o processo foi remetido em diligência, para que auditor estranho ao feito revisse os cálculos. O resultado da revisão encontra-se no quadro à fl. 357. Interpretando esse quadro, noto que, relativamente ao item 1º, foram apuradas omissões de saídas nos meses de março, abril, agosto e dezembro de 2001; já de acordo com o item 3º, foram apuradas omissões de mercadorias em meses indeterminados do referido exercício, e, sendo impossível precisar em que data ocorreram os fatos, foi eleita por ficção jurídica a data de 31 de dezembro (último dia do ano). Tendo em vista a regra do § 1º do art. 60 do RICMS, prevalecerá apenas a diferença de maior expressão monetária. Mantenho, portanto, o lançamento do item 1º, no valor total de R\$ 2.039,52, haja vista

que o débito do item 3º nele está compreendido. O demonstrativo do débito do item 1º deverá ser feito com base nos dados do quadro à fl. 357.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298962.0003/06-5**, lavrado contra **FÉLIX JOSÉ DA ROCHA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 2.039,52**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de **R\$ 871,50**, prevista no art. 42, II, “d”, e § 1º, da supracitada lei, e dos acréscimos moratórios, na forma estabelecida pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 6 de março de 2007.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR