

**A. I. Nº** - 210613.0604/06-9  
**AUTUADO** - JIJO MATERIAL DE CONSTRUÇÃO LTDA.  
**AUTUANTE** - HILTON MARINHO SILVA CAVALCANTE  
**ORIGEM** - INFAZ EUNÁPOLIS  
**INTERNET** - 04.04.07

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0074-02/07**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Fato demonstrado nos autos. 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, porém isso não desmerece a essência do procedimento fiscal. Não acatada a arguição de nulidade do lançamento. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/6/06, 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%.

O sujeito passivo apresentou defesa arguindo a nulidade do lançamento, alegando que na descrição do fato não foi especificada a infração, pois o fiscal lançou mão da alternativa “ou” para confundir o contribuinte e dificultar sua defesa, já que a acusação ficou dúbia e confusa. Frisa que o fiscal acusa recolhimento a menos do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante. Protesta que o Auto de Infração, como ato administrativo regrado e vinculado, depende de certos requisitos, sem os quais perde sua validade e eficácia. Destaca que a acusação teria de ser certa e determinada. Evoca o preceito constitucional de que aos litigantes e aos acusados em geral, em processo judicial ou administrativo, são assegurados o contraditório e a ampla defesa. Insiste em que, neste caso, a acusação foi feita de forma indecisa e inexata, não propiciando ao sujeito passivo os meios e recursos necessários para que pudesse defender-se, pois não revela exatamente a natureza do fato, apontando duas situações diferentes e distintas, sem especificar exatamente o suposto ato ilícito que deu ensejo à autuação. Transcreve texto que atribui a Samuel Monteiro (não cita a fonte). Prossegue assinalando que, no direito brasileiro, as dúvidas devem ser dirimidas sempre a favor do contribuinte, e não do fisco, de acordo com o art. 112 do CTN. Cita comentários nesse sentido de Hugo de Brito Machado.

Quanto ao mérito, 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 a exação sobre o faturamento bruto e na entrada da mercadoria no estabelecimento. Considera que a antecipação parcial, assim como foi posta para os micros e pequenos empresários da Bahia, viola de forma inapelável 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. Pondera que não condiz com o supramencionado dispositivo constitucional criar leis e decretos que duplicam a carga tributária, como fez o Estado da Bahia com a chamada antecipação parcial ou mesmo com a antecipação total, se a micro e a pequena empresa já recolhem a exação tomando por base seu faturamento bruto.

Pede que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

O fiscal autuante prestou informação reiterando que o contribuinte foi autuado por haver efetuado recolhimento a menos do ICMS devido por “antecipação ou substituição tributária”, na condição de “microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante”, referente a “aquisições de mercadorias provenientes de fora do estado”. Quanto ao emprego da conjunção alternativa “ou”, o fiscal contrapõe que não há nada mais claro: a acusação é de ter recolhido a menos o “ICMS antecipação ou substituição tributária”. A seu ver, a conjunção alternativa “ou” denota que tal é infração é a mesma, seja ela cometida por microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante. Considera não parecer crível que o contribuinte não saiba em qual dessas condições se enquadra, de modo que a impugnação teria sido feita como mero expediente protelatório, no intuito de frustrar o adimplemento da obrigação.

Quanto ao mérito, observa que a impugnação não atacou os fundamentos da autuação, apenas discorrendo sobre tópicos de direito tributário em nada aplicáveis ao presente Auto de Infração.

Opina pela procedência do lançamento.

## VOTO

Este Auto de Infração diz respeito ao lançamento de ICMS recolhido a menos, relativamente à “antecipação ou substituição tributária, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado”.

O autuado alega, como preliminar, que houve cerceamento de defesa, porque na descrição do fato não foi especificada a infração, em virtude do emprego da alternativa “ou”, já que a acusação ficou dúbia e confusa, acusando recolhimento a menos do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante. Protesta que a acusação teria de ser certa e determinada, em atenção aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Insiste em que, neste caso, a acusação foi feita de forma indecisa e inexata, pois não revela exatamente a natureza do fato, apontando duas situações distintas, sem especificar exatamente o suposto ato ilícito que deu ensejo à autuação.

O fiscal, ao prestar a informação, reiterou literalmente o teor da imputação constante no Auto, frisando que o contribuinte foi autuado por haver efetuado recolhimento a menos do ICMS devido por “antecipação ou substituição tributária”, na condição de “microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante”, referente a “aquisições de mercadorias provenientes de fora do estado”. Quanto ao emprego da conjunção alternativa “ou”, o fiscal contrapõe que não há nada mais claro: a acusação é de ter recolhido a menos o “ICMS antecipação ou substituição tributária”.

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) apostado 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 assinaei 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **210613.0604/06-9**, lavrado contra **JIJO MATERIAL DE CONSTRUÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado 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, 15 de março de 2007.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR