

A.I. Nº - 120457.0033/06-4  
AUTUADO - JAN JAQUES AFONSO PESSOA  
AUTUANTE - BENEDITO ANTÔNIO DA SILVEIRA  
ORIGEM - INFRAZ GUANAMBI  
INTERNET - 05.11.2007

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0305-02/07**

**EMENTA:** ICMS. 1. SIMBAHIA. MICROEMPRESA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NOS PRAZOS REGULAMENTARES. Lançamento não impugnado pelo sujeito passivo. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. a) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. b) “ANTECIPAÇÃO PARCIAL”. Provada a inclusão, no cálculo da antecipação parcial, de mercadorias cujas operações internas são isentas do imposto. Além disso, foi declarada pela fiscalização a impossibilidade de identificação das espécies de mercadorias e a indicação das MVAs relativamente a cada espécie. Por conseguinte, o lançamento é desprovido de certeza e liquidez. Lançamento nulo. 3. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Fato demonstrado nos autos. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Refeitos os cálculos, reduzindo-se o valor do débito. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 12/12/06, diz respeito aos seguintes fatos:

1. falta de recolhimento de ICMS nos prazos regulamentares por contribuinte inscrito na condição de microempresa do sistema SimBahia, sendo lançado imposto no valor de R\$480,00, com multa de 50%;
2. recolhimento de ICMS efetuado a menos a título de “antecipação ou substituição tributária” por microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante [sic], nas aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, sendo lançado imposto no valor de R\$9.502,94, com multa de 50%;
3. “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas” [sic], sendo lançado imposto no valor de R\$ 39.350,81, com multa de 70%.

O contribuinte defendeu-se reclamando que está sendo cobrada “antecipação parcial” de mercadorias cujas operações são isentas, e até mesmo de mercadorias adquiridas dentro do Estado. Citou o dispositivo do RICMS que prevê a isenção (art. 20). Assinala que a Nota Fiscal 7356 da Indubras foi emitida para outra empresa. Juntou demonstrativo e cópias de Notas Fiscais.

O fiscal autuante prestou informação dizendo que [no tocante ao item 2º do Auto] não entendeu onde o contribuinte quis chegar, pois o demonstrativo anexado à defesa, às fls. 511 a 518, nada teria a ver com o valor lançado no Auto de Infração. Considera que o contribuinte se equivocou, pois no exercício de 2003 não houve lançamento de ICMS de “Antecipação e Substituição Tributária”, e sim nos exercícios de 2004 e 2005. Diz que o contribuinte não observou que o débito apurado se originou em parte de Notas Fiscais não apresentadas pelo contribuinte, que constituem a maioria, originadas do CFAMT e do Sintegra.

Quanto ao item 3º, o fiscal explica que se refere a “ICMS cobrado das notas fiscais não registradas no livro Caixa”. O fiscal considera que esta infração “parece ser desconhecida pelo contribuinte”.

Com referência à Nota Fiscal 7356 da Indubras, o fiscal admite que o contribuinte tem razão, devendo ser abatida no item 1º a quantia de R\$ 45,61, e no item 3º a quantia de R\$205,29.

O processo foi remetido em diligência à repartição de origem, para depuração dos lançamentos. Foi assinalado, na solicitação da diligência, que o contribuinte reclamou que está sendo cobrada “antecipação parcial” de mercadorias cujas operações são isentas e citou o dispositivo do RICMS que prevê a isenção (art. 20), e, examinando-se as Notas Fiscais anexadas pelo próprio fiscal, existem Notas Fiscais de ração, bem como produtos veterinários, sendo que o fiscal, ao prestar a informação, não tocou nesse assunto, dizendo apenas que não entendeu onde o contribuinte quis chegar, pois o demonstrativo anexado à defesa, às fls. 511 a 518, nada teria a ver com o valor lançado no Auto de Infração, considerando que o contribuinte se equivocou, pois no exercício de 2003 não houve lançamento de ICMS de “Antecipação e Substituição Tributária”, e sim nos exercícios de 2004 e 2005. Em face disso, na diligência, esta Junta observou que no demonstrativo apresentado pelo contribuinte, embora ele realmente comece especificando Notas Fiscais de 2003, são relacionadas Notas Fiscais de 2004 e 2005 (fls. 513/518). Além disso, as Notas Fiscais por ele apresentadas junto com a defesa envolvem os exercícios de 2004 e 2005 (fls. 589/743). Na mesma diligência, foi observado por esta Junta que, quanto à reclamação do contribuinte atinente à “antecipação parcial” de mercadorias adquiridas dentro do Estado, esse fato também não foi contestado pelo autuante, que se refere vagamente ao lançamento de ICMS de “Antecipação e Substituição Tributária” relativo aos exercícios de 2004 e 2005. Foi destacada a necessidade de serem identificados os valores relativos à “antecipação parcial” e os relativos à antecipação tributária pura e simples (antecipação relativa a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária). Quanto à observação do autuante de que o contribuinte não observou que o débito apurado se originou em parte de Notas Fiscais não apresentadas, originadas do CFAMT e do Sintegra, foi alertado que não consta nos autos que tivessem sido fornecidas ao contribuinte as cópias das Notas Fiscais obtidas do CFAMT e do Sintegra, como manda o art. 46 do RPAF. Com relação ao comentário do fiscal autuante de que a infração do item 3º “parece ser desconhecida pelo contribuinte”, foi observado que não consta nos autos que tivessem sido fornecidas ao contribuinte as cópias das Notas Fiscais obtidas do CFAMT e do Sintegra que, segundo acusa o Auto de Infração, não foram registradas no livro Caixa. Em face desses aspectos, foi solicitado que o fiscal autuante a) elaborasse demonstrativo dos documentos objeto do item 2º, especificando, em relação a cada Nota Fiscal, o nome do respectivo emitente e as espécies de mercadorias (em vez de “diversos); b) caso o lançamento envolvesse tanto a chamada “antecipação parcial” como a antecipação tributária pura e simples (antecipação relativa a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária), elaborasse demonstrativos distintos relativamente a cada espécie de

antecipação; c) se o lançamento envolvesse “antecipação parcial”, fossem excluídas as Notas Fiscais de mercadorias cujas operações internas fossem isentas, bem como as de mercadorias adquiridas dentro do Estado, se houvesse. Na mesma diligência, foi solicitado que, uma vez atendida pelo fiscal autuante a solicitação acima assinalada, fossem entregues ao contribuinte os documentos destacados e se reabrisse o prazo de defesa (30 dias).

Em resposta à solicitação desta Junta, o fiscal autuante informou que entendeu bem a reclamação do contribuinte quanto às mercadorias cujas operações são isentas, nos termos do art. 20 do RICMS, porém rebate que chegou à conclusão de que não se trata de isenção, mas de redução da base de cálculo, conforme consta nas planilhas anexas aos autos. Aduz que, se o procedimento não está correto, seja excluído o valor lançado indevidamente. Diz que não foi cobrada antecipação de mercadorias adquiridas dentro deste Estado. Quanto ao fato de nas planilhas não ser feita a separação dos valores relativos à antecipação “parcial” e à antecipação “total”, o fiscal reconhece que realmente não fez a distinção, mas fez agora um novo demonstrativo, separando os valores dos fatos em questão. A seu ver, a elaboração de demonstrativos distintos apenas aumenta papel no processo. Fala da dificuldade que ele tem para trabalhar, em virtude da falta de estrutura da repartição onde está lotado, a qual só faz atendimento na parte da tarde, sendo que a estagiária que tira cópias reprográficas só trabalha quatro horas por dia. Comenta as correspondências que tem de fazer solicitando notas do Sintegra e PGF. Alega que, no caso deste Auto, fornecera cópias das Notas Fiscais ao contribuinte. Quanto à solicitação da Junta no sentido de que fosse elaborado demonstrativo especificando, em relação a cada Nota Fiscal, o nome do respectivo emitente e as espécies de mercadorias, e de que, no demonstrativo, fosse feita a separação dos valores relativos à antecipação parcial e à antecipação tributária pura e simples (antecipação relativa a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária), o fiscal diz ser inteiramente impossível atender a tal solicitação, pois são muitos os tipos de mercadorias. Pergunta se não basta a separação por mercadoria que sofra a mesma tributação, haja vista que existem vários percentuais diferentes de MVA. Quanto à solicitação da Junta para que fossem excluídas as Notas Fiscais de mercadorias isentas e de mercadorias adquiridas dentro do Estado, o fiscal diz que isto em momento algum foi aplicado e não consta nas planilhas. Reclama que, analisando a diligência, chegou à conclusão de que ele, autuante, passou a ser réu, e não o contribuinte, que sonegou o imposto. Diz que não fez o Auto com intenção de prejudicar o contribuinte, mas sim para cumprir a tarefa que lhe fora determinada, pois a missão do auditor fiscal é defender os interesses do Estado.

Dada ciência do resultado da diligência ao sujeito passivo, este se manifestou reclamando, como preliminar, da falta de desenvolvimento válido e regular do procedimento fiscal. Considera inepto o Auto. Alega cerceamento de defesa. No mérito, apela para os princípios da legalidade e da razoabilidade, comenta o que chama de poder discricionário do autuante, invoca o princípio da verdade real, e pede que se declare a inépcia do lançamento ou que, no mérito, seja o lançamento julgado improcedente.

O fiscal, ao ter vista dos autos, pronunciou-se frisando estar prestando a terceira informação, notando que o órgão julgador só tivera conhecimento até então da primeira informação, e considera que isso deixa dúvida quanto à correção da instrução processual, haja vista que a segunda informação deveria ter sido encaminhada diretamente para o órgão julgador, e não para o contribuinte. Fala do seu propósito ao dar cumprimento à ordem de serviço, na defesa dos interesses do fisco estadual. Nota que a defesa não toma como base o processo, como se o defensor não tivesse examinado os autos. Acentua que todo contribuinte tem obrigações acessórias a cumprir com a Secretaria da Fazenda – ao adquirir mercadorias, deve exigir a Nota Fiscal, o documento precisa ser registrado nos livros fiscais, os tributos devem ser pagos nos prazos determinados. Aduz que o contribuinte assim não procedeu, haja vista a quantidade de Notas

Fiscais não apresentadas à fiscalização. Conclui dizendo que considera ter colaborado no fornecimento de mais esclarecimentos, e pede que não sejam levadas em consideração as ofensas pessoais feitas pela defesa. Conclui dizendo que espera contar com a compreensão da “banca julgadora”.

## VOTO

O item 1º deste Auto de Infração cuida de lançamento de ICMS que o contribuinte deixou de recolher nos prazos regulamentares. O lançamento não foi impugnado pelo contribuinte.

O item 2º refere-se a recolhimento de ICMS efetuado a menos a título de “antecipação ou substituição tributária” por microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante [sic], nas aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado.

Em face da reclamação do contribuinte de que estaria sendo cobrada “antecipação parcial” de mercadorias cujas operações são isentas (rações e produtos veterinários), nos termos do art. 20 do RICMS, e que no levantamento havia compras efetuadas neste Estado, foi determinada a remessa dos autos em diligência, solicitando-se que o fiscal autuante *a) elaborasse demonstrativo dos documentos objeto do item 2º, especificando, em relação a cada Nota Fiscal, o nome do respectivo emitente e as espécies de mercadorias (em vez de “diversos); b) caso o lançamento envolvesse tanto a chamada “antecipação parcial” como a antecipação tributária pura e simples, relativa a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, elaborasse demonstrativos distintos relativamente a cada espécie de antecipação; c) se o lançamento envolvesse “antecipação parcial”, fossem excluídas as Notas Fiscais de mercadorias cujas operações internas fossem isentas, bem como as de mercadorias adquiridas dentro do Estado, se houvesse.*

O fiscal autuante não cumpriu a diligência na forma solicitada, alegando, em síntese: que não há mercadorias isentas, pois a hipótese seria de redução de base de cálculo, e não foi cobrada antecipação parcial de mercadorias adquiridas dentro deste Estado; que a elaboração de demonstrativos distintos, separando os valores relativos à antecipação parcial dos relativos à antecipação total “apenas aumenta papel no processo”; que tem dificuldade de trabalhar, em virtude da falta de estrutura da repartição onde está lotado, a qual só faz atendimento na parte da tarde, sendo que a estagiária que tira cópias reprográficas só trabalha quatro horas por dia; que tem de expedir muitas correspondências; que é inteiramente impossível atender à solicitação desta Junta, no sentido de que fosse elaborado demonstrativo especificando os nomes dos fornecedores e as espécies de mercadorias, separando os valores relativos à antecipação parcial e à antecipação tributária das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, porque são muitos os tipos de mercadorias e existem vários percentuais diferentes de MVA; que ele, autuante, estaria sendo tratado como réu, e não o contribuinte; que não fez o Auto com intenção de prejudicar o contribuinte, mas sim para cumprir a tarefa que lhe fora determinada, pois a missão do auditor fiscal é defender os interesses do Estado.

É preciso fazer-se a distinção entre a antecipação relativa a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e a chamada antecipação parcial. Embora ambas façam parte do gênero “antecipação tributária”, trata-se de duas figuras tributárias com características, pressupostos e consequências 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 confusão, seria melhor que o legislador, no futuro, desse nova denominação ao instituto da antecipação parcial, que é uma “antecipação provisória”, de caráter transitório, para distingui-la da antecipação pura e simples, que tem o caráter de “antecipação definitiva”, por encerrar a fase de tributação das mercadorias.

No caso em exame, o levantamento fiscal foi feito misturando num só demonstrativo os valores relativos às duas modalidades de antecipação. Não é possível saber se o imposto foi calculado corretamente, pois o autuante não especificou as mercadorias, havendo inúmeros casos em que a espécie da mercadoria é indicada com a expressão “diversos”.

Foi solicitado em diligência que o fiscal fizesse a separação, mas ele devolveu o processo dizendo que seria “inteiramente impossível” atender a tal solicitação, porque são muitos os tipos de mercadorias e existem vários percentuais diferentes de MVA. Ora, é justamente por isso que é preciso fazer-se a separação, pois do contrário está caracterizado o cerceamento de defesa. Aliás, é a primeira vez que um fiscal diz ser “impossível” fazer tal separação. Neste caso, quando ele fez os cálculos, certamente fez a separação, pois do contrário não teria como conhecer os valores exatos. Sendo assim, os cálculos por ele feitos precisam ser demonstrados nos autos. Como se pode saber que o fiscal aplicou a MVA correta, se não se sabe quais são as mercadorias, nem qual a MVA aplicada em relação a cada espécie de mercadoria? O demonstrativo apresentado pelo autuante só poderia ser aceito se ele assegurasse que não erra. Isso, contudo, não se pode esperar de nenhum ser humano.

O autuante, ao responder à diligência, juntou o demonstrativo às fls. 759-760, indicando, em colunas distintas, os valores da antecipação “parcial” e da “total”. Tal demonstrativo não atende, absolutamente, ao que foi solicitado na diligência, pois não se sabe quais são as mercadorias nem qual a MVA aplicada em relação a cada espécie de mercadoria, nem qual a Nota Fiscal, nem qual o fornecedor. Ou seja, o demonstrativo às fls. 759-760 não demonstra nada.

Além disso, é evidente que está sendo cobrada antecipação parcial de mercadorias isentas, por haver no levantamento aquisições de rações e de produtos veterinários (fls. 589/743). Isso foi alertado ao baixar-se o processo em diligência. O fiscal considera que, em vez de isenção (art. 20 do RICMS), a hipótese seria de redução da base de cálculo (art. 79), por se tratar de operações interestaduais.

Na verdade, as Notas Fiscais consideradas se referem a aquisições interestaduais, porém a “antecipação parcial” diz respeito às futuras operações “internas” com as mercadorias adquiridas, tanto assim que no cálculo é aplicada a alíquota interna. Portanto, como a antecipação diz respeito às futuras operações internas, e nisto ninguém pode ter dúvida, é evidente que, se as operações internas com rações e produtos veterinários são isentas (RICMS, art. 20), não pode ser cobrada a “antecipação parcial”. O § 1º, inciso I, do art. 352-A do RICMS é claro: a antecipação parcial não se aplica às mercadorias cujas operações internas sejam isentas.

Na sessão de julgamento, discutiu-se se seria o caso de remeter o processo novamente em diligência, para que a fiscalização cumprisse o que fora solicitado na diligência anterior. Concluiu-se, porém, que: *a) a exclusão das operações isentas seria facilmente possível por fiscal estranho ao feito; b) já no caso da demonstração dos cálculos dos valores relativos às duas modalidades de antecipação, com indicação das espécies de mercadorias (em vez de “diversas”), das Notas Fiscais correspondentes e das MVAs relativas a cada espécie de mercadoria, considerando-se que o próprio fiscal declarou que tal demonstração seria “inteiramente impossível”, embora fosse ele quem, naturalmente, dispusesse dos elementos para efetuá-la, seria ilógico solicitar-se que outro fiscal fizesse tudo de novo, fazendo o trabalho que o autuante deveria ter feito, pois isto implicaria a realização de uma nova fiscalização, e, se é para ser feita uma nova fiscalização, que se faça, anulando-se o lançamento.*

Nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF, o lançamento do item 2º é nulo por falta de certeza e liquidez. A repartição examinará se existem elementos que justifiquem a renovação do

procedimento. É evidente que se o contribuinte, antes de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.

Quanto ao item 3º, a acusação é de “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas”.

Diante da constatação de omissão de entradas de mercadorias, esse fato serve de indício para a aplicação da presunção legal de ocorrência de saídas de mercadorias efetuadas anteriormente e não declaradas ao fisco. Note-se que o imposto lançado em função da referida omissão de entradas não é exigido em virtude desse fato em si, mas tendo em vista a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias, haja vista que a existência de entradas de mercadorias não contabilizadas denuncia a falta de contabilização de receitas, ficando evidente que a empresa efetuou pagamentos com recursos não declarados ao fisco, e esses recursos, até prova em contrário, presumem-se decorrentes de operações (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas.

Em face dos elementos apresentados pela defesa, o fiscal autuante propõe que seja abatida a quantia de R\$ 205,29, porém não refez o demonstrativo do débito.

O demonstrativo do débito do item 3º deverá ser refeito, abatendo-se do valor do imposto referente ao mês de abril de 2004, R\$1.025,35, a quantia de R\$ 205,29, restando a ser lançado no referido mês imposto no valor de R\$820,06. Total remanescente do item 3º: R\$39.145,52.

Para concluir, faço os seguintes registros:

Discordo do nobre autuante de que a demonstração da forma como foi apurado o imposto “apenas aumenta papel no processo”. O lançamento do imposto deve ser feito de forma clara, compreensível, transparente: art. 39 do RPAF, III e IV. Se isso implica o acréscimo de mais uma folha de papel ao processo, não importa.

Quanto à reclamação do nobre autuante de que foi dada vista de sua informação ao sujeito passivo, cumpre notar que foi a própria junta que, ao solicitar a diligência, determinou que fosse dada ciência do resultado ao sujeito passivo e que se reabrisse o prazo de defesa. Isso não constitui nenhum favor ao contribuinte. Faz parte do devido processo legal. O contribuinte, ao ser autuado, tem o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Com relação às alegadas dificuldades para trabalhar, em virtude da falta de estrutura da repartição onde está lotado, tudo o que posso dizer é que reclamações quanto às condições de trabalho devem ser encaminhadas aos setores competentes, não sendo razoável que sejam apreciadas num processo administrativo de lançamento tributário.

Quanto ao melindre do nobre autuante, que, a seu ver, estaria sendo tratado como réu por ser solicitada a demonstração dos cálculos do imposto no caso do item 2º destes autos, cumpre observar que tanto o fiscal como o contribuinte merecem ser tratados com respeito. Ambos. Sem distinção. O fiscal não pode se melindrar, exigindo tratamento privilegiado. Quando o contribuinte erra, fica sujeito a sanções. O erro do fiscal é assimilado pelo Estado, que pode ter o lançamento anulado ou declarado improcedente, assumindo o prejuízo pelo erro causado por seu agente.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, mantendo o lançamento do item 1º e reduzindo o valor do item 3º, na forma proposta pelo fiscal autuante.

## 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 120457.0033/06-4, lavrado contra **JAN JAQUES AFONSO PESSOA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento

do imposto no valor de **R\$39.625,52**, acrescido das multas de 50% sobre R\$480,00 e de 70% sobre R\$39.145,52, previstas no art. 42, I, “b”, 3, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de outubro de 2007

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS OLIVEIRA – JULGADOR