

A. I. N° - 269515.0008/07-0
AUTUADO - ANÁLIA SILVA PIRES
AUTUANTE - NAGIBE PEREIRA PIZA
ORIGEM - INFRAZ BARREIRAS
INTERNET - 17.07.2008

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0169-02/08

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO DEVIDO POR “ANTECIPAÇÃO OU SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA”. Apesar da imprecisão inicial da descrição do fato, ficou provado, na revisão do lançamento, que houve pagamento a menos do imposto tanto a título de antecipação pura quanto a título de antecipação parcial. Embora seja de bom alvitre que o lançamento em tais casos seja desdobrado em dois itens, para facilitar a defesa, haja vista que a antecipação pura e a antecipação parcial têm características e pressupostos distintos, isso não desmerece a essência do procedimento fiscal. Acatados os novos valores, após a revisão efetuada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 22/2/07, 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\$3.304,24. Multa: 50%.

O sujeito passivo apresentou defesa (fls. 55-56) alegando que todos os DAEs [documentos de arrecadação] relativos ao período compreendido entre 1/1/04 e 30/9/06 foram emitidos pelo posto fiscal, e por isso supunha que não haveria nada mais a recolher, já que os cálculos do que era devido foram feitos por prepostos do fisco estadual, e os recolhimentos foram efetuados. Pede que o Auto de Infração seja julgado “procedente para o contribuinte”.

O fiscal autuante prestou informação (fl. 61) dizendo que o papel de trabalho contempla Notas Fiscais de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, com vários percentuais de MVA [margem de valor adicionado], e ao regime de “antecipação parcial”. Aduz que, no caso da antecipação parcial, não é de competência do pessoal do fisco e sim do contribuinte calcular o imposto e preencher o documento de recolhimento, mas, no caso dos DAEs preenchidos pelo fisco com insuficiência de recursos [com imposto pago a menos], o contribuinte é obrigado a complementar o valor “ajustado monetariamente”, porém sem incidência de multa, pois está desobrigado de multa pecuniária pela complementação dos DAEs calculados pelo fisco. Conclui recomendando que, na fase recursal, o contribuinte faça uma planilha com os DAEs emitidos pelo fisco, juntando cópias dos mesmos, para que ele, autuante, possa reformar a penalidade, excluindo a multa. Conclui dizendo ser favorável à manutenção da autuação em todos os seus ditames.

O processo foi pautado para julgamento (fl. 65).

Na sessão do dia 3.7.07, esta Junta, considerando *a*) que a descrição do fato – recolhimento de ICMS efetuado a menos por “antecipação ou substituição tributária, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante” – não foi feita como manda o art. 39, III, do RPAF, segundo o qual a descrição do fato deve ser feita de forma clara e precisa, *b*) que o lançamento em discussão, de acordo com os papéis de trabalho – que não foram assinados pelo nobre fiscal autuante, como determina o art. 15 do RPAF –, se refere a ICMS referente a duas situações (pagamento do imposto a menos a título de antecipação pura “antecipação total”, relativamente a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, e pagamento a menos do imposto devido a título de “antecipação parcial”), *c*) que não consta nos autos que tivessem sido entregues cópias dos demonstrativos fiscais ao sujeito passivo, e *d*) que num só item foram lançados valores relativos a situações jurídicas diversas, que têm em comum apenas a palavra “antecipação”, porém com pressupostos e consequências jurídicas distintas, decidiu que o processo fosse remetido à repartição de origem, a fim de que o fiscal autuante refizesse os demonstrativos fiscais, separando, em demonstrativos distintos, os valores pagos a menos a título de antecipação pura, relativamente às mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, e os valores pagos a menos a título de “antecipação parcial” (fls. 67-68).

O fiscal autuante prestou informação (fl. 76) dizendo ter desmembrado o papel de trabalho às fls. 5/8, conforme foi solicitado na diligência, ficando assim: o demonstrativo às fls. 72-73 substitui o das fls. 5/8, relativamente às mercadorias sujeitas ao que chama de regime de “antecipação total” (infração 07.03.02), enquanto que o demonstrativo às fls. 74-75 indica os valores relativos às mercadorias sujeitas à “antecipação parcial” (infração 07.03.04). Observa que, feito o desmembramento, foram obtidos diferentes valores monetários de débito tributário na soma dos dois novos papéis de trabalho, comparando-se com o papel de trabalho originário. Salienta ainda que os meses dos fatos geradores também são diferentes. Diz que isso se deve ao fato de que não há mais compensação entre os dois tipos de ilícitos fiscais. Explica que no desmembramento foram utilizados os valores de arrecadações mencionados nas fls. 70-71.

O órgão preparador deu ciência dos novos elementos ao sujeito passivo e reabriu o prazo de defesa (fls. 78/81).

O autuado apresentou impugnação (fls. 83-84) dizendo que todos os DAEs [documentos de arrecadação] relativos ao período compreendido entre 1/1/04 e 30/9/06 foram emitidos pelo posto fiscal, e por isso supunha que não haveria nada mais a recolher, já que os cálculos do que era devido foram feitos pelo setor responsável pela emissão dos documentos de arrecadação. Alega não ser certo que a empresa pague por uma falha do órgão fazendário competente. Pede que o Auto de Infração seja julgado “procedente para o contribuinte”. Juntou documento de identificação, procuração, relação de Notas Fiscais, cópias de Notas Fiscais, cópias de comprovantes de pagamento do imposto.

O fiscal autuante prestou informação (fl. 179) descrevendo os fatos em dois tópicos distintos: infração 07.03.02 – recolhimento a menos do ICMS devido a título de antecipação, relativo a aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária; infração 07.03.04 – recolhimento a menos do imposto devido a título da chamada “antecipação parcial”. Diz que as duas infrações foram analisadas levando em conta os elementos às fls. 70 e 88/174, tendo havido alterações em ambas: o débito da infração 07.03.02 passa a ser o indicado às fls. 176-177, e o da infração 07.03.04 passa a ser o indicado à fl. 178.

Deu-se ciência da revisão fiscal ao sujeito passivo, e este não se manifestou (fls. 182/192).

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 (*sic*).

Há duas questões nestes autos que devem ser analisadas preliminarmente.

A primeira diz respeito à alegação do autuado de que, como os documentos de arrecadação relativos ao período em questão foram emitidos pelo posto fiscal, supunha que não haveria nada mais a recolher, já que os cálculos do que era devido foram feitos por prepostos do fisco estadual, e os recolhimentos foram efetuados.

A esse argumento o fiscal contrapôs que, de acordo com o papel de trabalho por ele elaborado, a autuação diz respeito a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, com vários percentuais de MVA (margem de valor adicionado), e a mercadorias sujeitas ao regime de “antecipação parcial”, sendo que, no caso dos documentos de arrecadação preenchidos pelo próprio contribuinte, a responsabilidade pelos erros seriam deste, porém, no caso dos documentos de arrecadação emitidos pelo fisco com valores a menos que os devidos, o contribuinte poderia, depois, apresentar recurso a este julgamento, juntando planilha com os DAEs emitidos pelos prepostos fiscais e cópias dos mesmos, para que ele, autuante, pudesse reformar a penalidade, excluindo a multa.

Tanto a defesa quanto o fiscal autuante se referem a documentos de arrecadação emitidos pela repartição fiscal com erros, mas nem o autuado nem o autuante explicam que tipos de erros teria havido. Cumpre-me considerar que é compreensível que, eventualmente, os prepostos fiscais incorram em erros aritméticos ou na determinação das MVAs, por exemplo. O fiscal autuante, contudo, expressou-se mal ao sugerir a solução do caso. Se o fiscal, em face dos documentos de arrecadação, concluiu que houve erros dos prepostos fiscais, teria de identificar logo esses erros, e não simplesmente recomendar que o contribuinte viesse mais tarde a apresentar recurso, para que então ele, auditor, pudesse “reformar a penalidade”. Aliás, o auditor não tem competência para “reformar penalidade”. Nem mesmo as Juntas de Julgamento podem dispensar multa por imposto pago a menos, embora, excepcionalmente, multas por infração de obrigação principal possam ser dispensadas ou reduzidas pela Câmara Superior do CONSEF, nos termos do art. 159 do RPAF, dispositivo que tem inspiração no art. 100 do CTN. O que o fiscal pode é propor ou recomendar tal medida, diante de requerimento do contribuinte, a quem cabe a iniciativa. Caso tivesse havido, realmente, erro dos prepostos do fisco, ensejando com isso que o contribuinte pagasse imposto a menos, a solução seria proceder-se ao levantamento dos valores recolhidos a menos por erro dos prepostos do fisco em separado, e não em conjunto com os outros débitos, para facilitar o deslinde da questão. No entanto, não ficou provada a existência dos alegados erros, de modo que dou por superada essa preliminar.

A segunda questão veio à tona na informação prestada pelo fiscal autuante, com a revelação de que, neste caso, de acordo com o papel de trabalho por ele elaborado, a autuação diz respeito a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e a mercadorias sujeitas ao regime de “antecipação parcial”. 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. Fatos heterogêneos devem ser objeto de itens distintos no Auto de Infração, para facilitar a defesa do sujeito passivo. A reunião, num só item, de débitos relativos à substituição tributária e à “antecipação parcial” dificulta a defesa, especialmente em se tratando de microempresa, que, presumivelmente, nem sempre conta com assessoria jurídica e contábil para compreender as peculiaridades dessas figuras tributárias. Essa

questão motivou a remessa dos autos em diligência à repartição de origem, a fim de que o fiscal autuante refizesse os demonstrativos fiscais, separando, em demonstrativos distintos, os valores pagos a menos a título de antecipação pura, relativamente a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, e os valores pagos a menos a título de “antecipação parcial”. A diligência foi cumprida e reabriu-se o prazo de defesa (30 dias). Dou, então, por superada também esta preliminar.

O demonstrativo fiscal originário às fls. 5/8 foi desmembrado em dois outros demonstrativos.

O primeiro demonstrativo é o constante às fls. 72-73, que diz respeito a recolhimento a menos do ICMS devido a título de antecipação, relativo a aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, fato que no Sistema de Emissão de Autos de Infração (SEAI) com os recursos da informática é enquadrado no código 07.03.02. Este passa a ser o “item 1º” destes autos.

O segundo demonstrativo é o constante às fls. 74-75, que diz respeito a recolhimento a menos do imposto devido a título da chamada “antecipação parcial”, fato que no SEAI é enquadrado no código 07.03.04. Este passa a ser o “item 2º” destes autos.

Com o desmembramento, o débito foi majorado de R\$3.304,24 para R\$6.973,63, dizendo o autuante que a majoração era devida ao fato de que “não há mais compensação entre os dois tipos de ilícitos fiscais”.

Ao ser intimado dos novos elementos, o sujeito passivo impugnou os lançamentos alegando que todos os documentos de arrecadação relativos ao período compreendido entre 1/1/04 e 30/9/06 foram emitidos pelo posto fiscal, e por isso supunha que não haveria nada mais a recolher, já que os cálculos do que era devido foram feitos pelo setor responsável pela emissão dos documentos de arrecadação, não considerando certo que a empresa pague por uma falha do órgão fazendário.

Tendo em vista as peculiaridades deste processo, em que duas situações jurídicas foram objeto de autuação conjunta, descrevendo-se o fato como recolhimento a menos de ICMS devido por “antecipação ou substituição tributária”, considero oportuno tecer breves comentários acerca do que penso a respeito do fenômeno da antecipação.

O *critério temporal* do fato gerador de obrigação fiscal 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 consequentemente 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 *diferimento*.

Foi implantada na Bahia, recentemente, a chamada “antecipação parcial”, que ainda não foi bem 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, uma vez que não encerra a fase de tributação. Apesar de haver entre as duas modalidades de antecipação uma relação de gênero e espécie, trata-se de figuras tributárias com 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 equívocos, seria salutar que o legislador, no futuro, desse nova denominação ao instituto da “antecipação parcial”.

Em face da distinção entre as duas figuras, é conveniente que, ao ser lavrado Auto de Infração envolvendo uma e outra, os fatos sejam separados em itens distintos. 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”.

No presente caso, apesar de inicialmente o fiscal não ter atentado para a distinção entre as duas figuras jurídicas em apreço, isso não desmerece a essência do procedimento fiscal e o vício foi sanado, procedendo-se ao desmembramento dos dados em dois demonstrativos. Em virtude desse desmembramento resultou majoração do débito, de R\$3.304,24 para R\$6.973,63. No entanto, em face das provas apresentadas pelo autuado, o fiscal refez os cálculos do imposto, reduzindo-o para R\$3.098,45.

De acordo com a revisão efetuada pelo autuante, o valor do crédito tributário a ser lançado é este:

a) o débito do “item 1º” – infração 07.03.02 – passa a ser o indicado às fls. 176-177, a saber:

- março de 2004, R\$ 904,03;
- maio de 2004, R\$ 29,53;
- julho de 2004, R\$ 71,92;
- agosto de 2004, R\$ 350,46;
- setembro de 2004, R\$ 249,68;
- outubro de 2004, R\$ 100,98;
- novembro de 2004, R\$ 18,70;
- janeiro de 2005, R\$ 473,68;
- fevereiro de 2005, R\$ 33,63;
- julho de 2005, R\$ 448,93;
- total: R\$ 2.681,54

b) o débito do “item 2º”, criado na revisão fiscal – infração 07.03.04 – passa a ser o indicado à fl. 178, a saber:

- agosto de 2004, R\$ 132,39;
- setembro de 2004, R\$ 35,05;
- outubro de 2004, R\$ 11,34;
- novembro de 2004, R\$ 41,02;
- fevereiro de 2005, R\$ 150,67;

- julho de 2005, R\$ 20,16;
- novembro de 2005, R\$ 26,28;
- total: R\$ 416,91.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269515.0008/07-0**, lavrado contra **ANÁLIA SILVA PIRES**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$3.098,45**, 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, 8 de julho de 2008

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR
ANTONIO CESAR DANTAS OLIVEIRA – JULGADOR