

A. I. N° - 028924.0024/08-1
AUTUADO - ENERGY SAVER DO BRASIL LTDA.
AUTUANTE - ANTONIO FERNANDO DA CUNHA VEIGA
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 13.05.2009

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF N° 0110-01/09

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS À COMERCIALIZAÇÃO. **a)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS. Fatos demonstrados nos autos. Não acatada a alegação do autuado de se tratar de microempresa, com direito a redução de 50% do imposto devido, por ter adquirido as mercadorias diretamente a estabelecimentos industriais. Registro existente no sistema de cadastro da SEFAZ/BA, no período autuado, apontam a sua condição de empresa de pequeno porte. Infrações subsistentes. Rejeitada a nulidade argüida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 08/08/2008, exige ICMS no valor de R\$ 255.218,19, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Recolheu a menos o ICMS antecipação tributária parcial, na condição de empresa de pequeno porte, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de março a outubro e dezembro de 2005, novembro de 2006, janeiro, março e junho de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 91.830,84, acrescido da multa de 50%;
2. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de microempresa, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de janeiro a outubro e dezembro de 2006, abril e maio de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 112.484,16, acrescido da multa de 50%;
3. Recolheu a menos o ICMS antecipação tributária parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte-Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, no mês de setembro de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 10.890,87, acrescido da multa de 50%;
4. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devido pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte-Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de julho, agosto, outubro a dezembro de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 40.012,32, acrescido da multa de 50%;

O autuado apresentou peça impugnatória ao lançamento de ofício (fls. 395 a 404), esclarecendo, inicialmente, que a totalidade de sua atividade se resume à venda de produtos para órgãos públicos, inclusive de outros Estados da Federação, depois de adequado e regular processo licitatório administrativo, sendo a entrega dos produtos feita diretamente pelo seu fornecedor ao órgão

público, através de emissão de nota fiscal de simples remessa, após isto, uma nota fiscal de venda da Energy Saver é entregue diretamente à administração pública.

Diz que a mercadoria sequer transita pelo Estado da Bahia, o que não configura o fato gerador do ICMS na Bahia, porquanto se submete ao sistema *just in time* na persecução de seu objeto social. Alega que estava enquadrada na condição de microempresa à data do fato gerador, razão para obter a redução de 50% do valor do ICMS da Antecipação Parcial, conforme § 4º do art. 352-A do RICMS.

Argúi, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração, por ter extrapolado o prazo 90 dias para a conclusão dos trabalhos sem que houvesse a prorrogação por escrito.

Sustenta que a ação fiscal se iniciou no dia 18 de março de 2008, através da expedição do Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos Fiscais e concluiu suas atividades em 21 de agosto de 2008, conforme Auto de Infração / Termo de encerramento das atividades fiscalizatórias.

Acrescenta que transcorreram mais de 120 dias para conclusão dos trabalhos, sem que houvesse qualquer comunicado formal de sua prorrogação, conforme estatui o § 1º do art. 28 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), que reproduz. Diz que neste diapasão, o art. 18 do aludido RPAF, discrimina fatos que impliquem em nulidade do auto de infração, dentre eles, a Impugnante se subsume no inciso I, que estabelece serem nulos, os atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente.

Aduz que a fiscalização teve início em 18.03.2008, expirando o seu prazo em 17.06.2008, isto é, 90 dias após seu início, logo em não sendo o contribuinte formalmente cientificado da prorrogação da fiscalização, ou seja, a partir de 18.06.2008 a auditoria prosseguiu ilegalmente, sem qualquer tipo de prorrogação formal.

Afirma que, inexoravelmente chega-se a conclusão de que o Auditor Fiscal se tornou incompetente para o exercício daquela fiscalização pelo decurso do prazo § 1º do Art. 28 do RPAF/99. Ressalta que o referido Diploma regulamentar estabelece o “prazo máximo” de validade da ação fiscal.

Assevera que, em razão em razão da ausência de comunicação formal acerca da prorrogação da fiscalização, o sujeito administrativo se tornou incompetente, por consequência, todos os seus atos são nulos, porquanto um dos requisitos de validade do ato administrativo é a competência do sujeito.

Prosseguindo, afirma que o contribuinte deve ter ciência por escrito do ato administrativo prorrogando a fiscalização, tão logo expire o prazo inicial de 90 dias, e como não foi cumprida tal determinação normativa, não pode prosperar o presente auto de infração.

Diz que, para que haja uma perfeita hermenêutica, é imperioso combinar o § 1º do Art. 28 com o inciso I do Art. 18 do RPAF, cujo exercício estará em consonância com as regras e os princípios basilares do Direito Administrativo, sendo a sua desobediência capaz de aniquilar o equilíbrio do sistema normativo pátrio que rege esta matéria.

Sustenta que o Auto de Infração em lide deverá ser considerado nulo desde a origem, por estar eivado de nulidades que atingem frontalmente o sistema jurídico administrativo.

Diz ainda que, caso não seja considerado relevante o motivo para a nulidade do Auto de Infração em lide, deve ser dada a oportunidade para exercer o seu direito de denúncia espontânea, em razão do quanto disposto na 2ª parte do § 1º do Art. 28 do RPAF por força da prorrogação da fiscalização sem a devida notificação ao sujeito passivo.

Manifesta o entendimento de que o aludido § 1º está em desacordo com o parágrafo único do art. 138 do CTN, pois este somente permite a denúncia espontânea, antes do início de qualquer medida fiscalizatória, Questiona como pode uma norma inferior, permitir a utilização da denúncia

espontânea após o início da fiscalização, enquanto está expressamente proibido pelo CTN? Diz ser claro o descompasso existente entre o RPAF e o CTN, bem como, em relação aos princípios gerais de Direito Administrativo, cuja tese está resumida em dois tópicos abaixo transcreve:

“1 – Ao prosseguir na fiscalização sem que houvesse autorização de seu superior hierárquico e comunicação formal ao contribuinte, segundo regras de Direito Administrativo, o Nobre Auditor Fiscal se tornaria incompetente, portanto afetado por um dos vícios que maculam a validade de seus atos; a incompetência do sujeito;.”

2 – Apesar de ser benéfica ao contribuinte, e por isto devendo ser considerada neste caso, a 2ª parte do § 1º do Art. 28, afronta determinação expressa do CTN, que tem status de lei complementar, ao permitir a denúncia espontânea após iniciadas as medidas fiscalizatórias.”

Conclui afirmando que o prosseguimento de fiscalização por sujeito público incompetente é um vício tão grave que traz consequências muito maiores do que a simples possibilidade da utilização do instituto da denúncia espontânea, possibilitando, inclusive a nulidade dos atos praticados pelo Fiscal a partir do 91º dia, quando se tornou incompetente.

Atacando o mérito da autuação, diz que foi surpreendida com a lavratura do Auto de Infração, pelo autuante, após ação fiscal no período relativo ao período de Janeiro de 2005 à Dezembro de 2007, onde, equivocadamente, constatou a ocorrência de irregularidades à legislação do ICMS, notadamente no que concerne à Antecipação Parcial, conforme diz se constatará a seguir.

Aduz que conforme consta na própria intimação, a presente fiscalização foi instaurada em função de divergências entre declarações prestadas na DMA/DME e em informações prestadas em arquivos do Sintegra por empresas fornecedoras, contudo sem tecer maiores comentários.

Alega que, inconformada com a autuação, pois além de ter pago parcialmente os tributos devidos, conforme constatado pela própria auditoria em seu Relatório Fiscal, desconsiderou o salutar entendimento das normas tributárias, atinentes à Antecipação Parcial daqueles contribuintes enquadrados na condição de microempresa, bem como de jurisprudência firmada pelas Juntas de Julgamento Fiscal e Câmaras de Julgamento do CONSEF.

Afirma que, após quase 4 meses de fiscalização, tendo o Ilustre Auditor Fiscal focado seus trabalhos precipuamente nas notas fiscais de entrada, concluiu que o ICMS relativo à antecipação parcial não foi devidamente recolhido, lavrando em decorrência disso o Auto de Infração em lide, no valor histórico de R\$ 255.218,19 (duzentos e cinquenta e cinco mil e duzentos e dezoito reais e dezenove centavos), mais multa de ofício e atualização monetária, alcançando o montante de R\$ 438.760,37.

Sustenta que o autuante não considerou a sua condição de microempresa e não concedeu a redução de 50% do valor do imposto a recolher, no caso de antecipação parcial decorrente de aquisições oriundas de estabelecimentos industriais, de produtos por eles fabricados, realizadas por contribuinte inscrito na condição de microempresa, o que reduziria o valor principal do Auto de Infração para R\$ 127.609,10, registrando que este é o motivo relevante da impugnação.

Prosseguindo, diz que a sua condição de microempresa, assim como, a qualidade de seus fornecedores podem ser comprovadas mediante apresentação do seu contrato social, da Declaração Simplificada do Imposto de Renda, do pagamento do ICMS pelo SimBahia, pelas notas fiscais de entradas, dentre outras.

Aduz que a Constituição Federal de 1988 estabelece em seu art. 146, III, “d” e Parágrafo Único c/c Art. 179 tratamento jurídico diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte,

visando incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas e tributárias, dentre outras.

Ressalta que em momento algum a CF/88 estabeleceu qualquer distinção ao tratamento a ser dispensado às duas categorias empresariais, jamais utilizou o pronome alternativo “ou”, mas sim o pronome aditivo “e”, logo, em face da sede constitucional, qualquer lei inferior deve conceder tratamento diferenciado simultaneamente tanto às ME quanto às EPP's, não sendo admissível que o RICMS conceda benefício à ME's em detrimento das EPP's, como ocorreu com o § 4º do art. 352-A do RICMS.

Consigna a sua crítica ao § 4º do art. 352-A do RICMS, por não deixar expressa a possibilidade da redução de 50% da antecipação parcial do ICMS para as empresas de pequeno porte, registrando que esse não é o seu caso.

Acrescenta que a boa hermenêutica impende em estender às EPP's o mesmo benefício concedidos às ME's, uma vez que a CF/88 não discriminou, não cabe o legislador infraconstitucional discriminar, se confirmando esta assertiva com a alteração ocorrida no RICMS, onde foi concedida a mesma condição para as EPP's, as quais passaram expressamente a usufruírem do desconto a partir de 01/03/2008. Afirma que, contudo, é possível, ampliar a interpretação do referida norma incluindo as EPP's desde o surgimento da Antecipação Parcial do ICMS.

Argumenta que a própria norma do § 4º, não define o que venha a ser microempresa, denotando que são aquelas definidas nos art. 2º, I da Lei Federal 9.841/99 que primeiramente instituiu o Estatuto das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, segundo esta lei, considera-se microempresa a pessoa jurídica que tiver receita bruta anual igual ou inferior à R\$ 433.755,14 e empresa de pequeno porte aquela que tenha receita bruta anual superior à R\$ 433.755,14 e igual ou inferior à R\$ 2.133.222,00.

Afirma que ao definir as condições para fins de enquadramento do porte das ME's e EPP's, a legislação estadual deve estar adstrita do quanto definido na lei 9.841/99, que à época instituiu o Estatuto das ME's e EPP's.

Reitera que se subsume no quanto estatuído para o enquadramento de microempresa, porquanto desde a sua constituição em 01/08/2002, obteve faturamento inferior à R\$ 433.755,14, logo deve ser este o faturamento máximo a ser considerado pela legislação estadual para fins de enquadramento do porte da Impugnante.

Reforça o seu argumento dizendo que em 21.06.05 foi sancionada pelo então Governador do Estado, Paulo Souto, a Lei Estadual 9522/05, definindo que a partir de 01.09.05, seriam consideradas microempresas àquelas com receita bruta no ano anterior igual ou inferior a R\$360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais), que é o caso da Impugnante, conforme DME's de 2005 e 2006 anexadas aos autos.

Diz ser inexorável a conclusão de que no período fiscalizado estava enquadrada na condição de microempresa e por adquirir diretamente de estabelecimentos industriais, produtos fabricados por estes, tem direito à redução de 50% do valor do imposto a recolher, o que não foi observado pelo autuante, sendo um equívoco deste não conceder a redução de 50% na Antecipação Parcial, definida no § 4º do art. 352-A do RICMS, requerendo o recálculo do Auto de Infração, ajustando-o aos parâmetros legais.

Acrescenta que, apesar de ser considerada pelo Fisco Estadual como EPP, mediante as argumentações expendidas é possível que o mesmo revise este enquadramento e corrija nos sistemas de dados da SEFAZ, possibilitando tipificá-lo na opção mais adequada ao seu perfil, qual seja, microempresa, estendendo de ofício o benefício estatuído em lei.

Aduz que, não sendo o caso de reenquadramento formalmente na condição de ME, que também lhe seja deferido o aludido benefício, pois de fato cuida-se de uma microempresa, na essência da expressão.

Conclui pugnando pelo reconhecimento da insubsistência do Auto de Infração em lide, bem como requer a sua nulidade em razão dos vícios formais e materiais detectados, capazes de macular o resultado final da auditoria, porquanto se originou de servidor incompetente, o qual deixou de conceder desconto de 50% do valor do crédito tributário equivocadamente apurado, durante os exercícios de 2005, 2006 e 2007.

Requer ainda que sejam acatados os argumentos grafados nas preliminares de nulidade do Auto de infração, ou alternativamente ao pedido acima, caso não seja considerado relevante o motivo para a nulidade do auto de infração, ora combatido, que seja oportunizado à Impugnante o exercício do direito ao instituto da denúncia espontânea, em razão do quanto disposto na 2ª parte do § 1º do Art. 28 do RPAF por força da prorrogação da fiscalização sem a devida notificação ao sujeito passivo. Também, que seja considerada na condição de ME para o fim de serem refeitos os cálculos, concedendo o desconto de 50% do valor do imposto devido, conforme dicção do § 4º do art. 352-A do RICMS, e que seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário posto em discussão, por ser de Direito.

O autuante prestou informação fiscal (fls. 797/798), afirmando que o contribuinte foi notificado através de Termo de Fiscalização, devidamente assinado pelo representante legal da empresa, sendo lavrado no prazo legal.

Afirma que o autuado além de comercializar equipamentos de informática com o Estado, também vende a quem procura os seus produtos, emitindo notas fiscais para seus clientes e recolhendo o imposto normalmente até o ano de 2005, sendo identificado em monitoramento os débitos fiscais apurados conforme planilhas acostadas às fls. 22 a 30 dos autos.

Prosseguindo, diz que o autuado foi enquadrado na condição de empresa de pequeno porte, a partir de 01/01/2005, conforme informações prestadas e constantes no sistema INC(fl.800). Assevera que uma simples análise dos valores declarados pelo próprio contribuinte em sua DME de 2004, (Vendas R\$ 377.562,00 e Entradas R\$ 253.459,00) à fl. 799, permite constatar que em 31/12/2004 o autuado já estaria enquadrado na condição de empresa de pequeno porte-EPP, o que descaracteriza a sua alegação.

Salienta que a oportunidade de o autuado exercer o direito de denúncia espontânea não se enquadra na argumentação, haja vista que deveria ocorrer antes do início da ação fiscal, conforme previsto no artigo 95 do RPAF/99, que reproduz.

VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de 04 (quatro) infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, decorrentes de falta de recolhimento e recolhimento a menos do ICMS-Antecipação Parcial, na condição de empresa de pequeno porte.

A princípio, não acolho a nulidade argüida pelo autuado, por não ter o autuante prorrogado o prazo de fiscalização, conforme manda o artigo 28,§1º do RPAF/99, haja vista que a ausência de solicitação de prorrogação não se apresenta como motivo determinante de nulidade do ato, na forma do artigo 18, incisos I e IV, do referido Diploma regulamentar.

Certamente, o legislador ao estabelecer no §1º do artigo 28 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal-RPAF/99, que *o procedimento de fiscalização deverá ser concluído no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogável mediante comunicação escrita da autoridade competente por iguais períodos consecutivos, sendo que, esgotado o prazo sem que haja prorrogação ou lançamento de ofício, o sujeito passivo poderá exercer o seu direito à denúncia espontânea, se for o caso*, o fez no intuito de evitar que a fiscalização ficasse indefinidamente sobre o contribuinte, sem qualquer justificativa. Vale dizer que, também protegeu o contribuinte, pois se no prazo de 90 (noventa) dias a fiscalização não for concluída e não havendo comunicação da prorrogação, este poderá exercer o seu direito de denunciar espontaneamente o débito.

Indubitavelmente foi o que ocorreu no caso em exame, haja vista que o contribuinte teve a oportunidade de exercer o seu direito de denunciar espontaneamente o débito, pela ausência de prorrogação tempestiva do procedimento fiscal, contudo, assim não procedeu. Obviamente, que ao ser intimado da lavratura do Auto de Infração e acusar a ciência em 21/08/2008, a possibilidade de denúncia espontânea ficou afastada.

Observo que o contribuinte pode exercer o seu direito de ampla defesa e do contraditório, pois tomou ciência do Auto de Infração em 21/08/2008, tendo o prazo de 30 (trinta) dias a partir da ciência, tendo apresentado defesa com clareza e objetividade sobre os itens da autuação apontados no Auto de Infração.

É certo que o Auditor Fiscal tem competência legal para efetuar o lançamento de ofício, não sendo incompetente para tal, mesmo que tenha ocorrido em momento anterior ausência de prorrogação do prazo de fiscalização, haja vista que em momento posterior houve intimação do contribuinte para ciência da ação fiscal e lavratura do Auto de Infração. Rejeito, portanto, a nulidade argüida.

No mérito, constato que não pode prosperar a alegação defensiva de que se tratava de microempresa, haja vista que os registros existentes no sistema INC da SEFAZ indicam a sua condição de empresa de pequeno porte, desde 01/01/2005, portanto, dentro do período autuado.

Não resta dúvida que a redução de 50% do imposto devido por antecipação parcial, prevista no § 4º do artigo 352-A do RICMS/BA, alcança, exclusivamente, a microempresa, não sendo aplicável ao autuado, haja vista a sua condição de empresa de pequeno porte.

No que concerne à inconstitucionalidade suscitada pelo autuado, existe um óbice à sua apreciação no âmbito administrativo, que é o artigo 167, I, do RPAF/99, que afasta da competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade. Também, nos termos do mesmo artigo 167, III, não têm os órgãos julgadores competência para negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **028924.0024/08-1**, lavrado contra **ENERGY SAVER DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$255.218,19**, acrescido da multa de 50%, prevista no art. 42, I, “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de abril de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR