

A. I. Nº - 211329.0068/14-1
AUTUADO - SACARIA TROPICAL COMÉRCIO LTDA.
AUTUANTE - ALEXINALDO DA SILVA LIMA
ORIGEM - INFAC VAREJO
INTERNET - 11.08.2014

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO JJF Nº 0159-01/14

EMENTA: ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. Apesar de a acusação fiscal estar descrita no Auto de Infração com recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial, verifica-se nas planilhas elaboradas pela Fiscalização que foram arroladas no levantamento, concomitantemente, notas fiscais referentes a mercadorias sujeitas à antecipação parcial e relativas a mercadorias sujeitas à antecipação tributária “total”, sendo calculado o imposto devido como se fosse exclusivamente referente à antecipação parcial. A autuação foi feita de modo equivocado, resultando em falta de certeza e liquidez do lançamento, assim como em cerceamento de defesa. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/03/2014, formaliza a exigência de ICMS no valor de R\$37.391,67, acrescido da multa de 60%, em decorrência de recolhimento a menos do ICMS antecipação 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.

O autuado apresentou defesa (fls. 69 a 81) arguindo, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração por não ter o autuante lhe apresentado os arquivos magnéticos dos demonstrativos que carrearam a autuação nos termos do art. 8º,§3º, do RPAF/99, cuja redação transcreve.

Sustenta que tal vício viola o princípio do devido processo legal, baluarte da ampla defesa e contraditório, previsto na Magna Carta. Reproduz, nesse sentido, o art. 5º, LIV, da CF. Invoca, ainda, no mesmo sentido, o art. 8º da Declaração Universal dos Direitos Humanos, assim como o art. 8º da Convenção de São José da Costa Rica, reproduzindo-os.

Discorre detalhadamente sobre a relevância do princípio do devido processo legal, que garante inúmeros outros postulados como os princípios do contraditório, da ampla defesa e da motivação, sobre cuja importância também discorre. Invoca e transcreve sobre o tema lição de Paulo Henrique dos Santos Lucon.

Salienta que o devido processo legal resguarda as partes de atos arbitrários das autoridades jurisdicionais e executivas garantindo o direito da ampla defesa e contraditório do autuado sobre pena de nulidade da exigência fiscal, conforme estabelece o art. 18 do RPAF, cuja redação reproduz.

Conclui que a autuação é nula, nos termos do art. 18, inciso II do RPAF, por violação expressa ao que dispõe o art. 8º do mesmo RPAF/99.

Argui, ainda, em caráter preliminar, a nulidade da autuação por ausência de provas.

Alega que a Fiscalização lhe imputa o cometimento da infração, entretanto, não prova sua materialidade, pois não colaciona aos autos documentos e livros fiscais necessários para constatação da irregularidade apontada. Acrescenta que documentos necessários para provar a infração, no caso,

as notas fiscais de entrada arroladas na autuação estão ausentes dos autos. Destaca que deve ser rechaçada qualquer "imperatividade" às suposições dos atos administrativos imputados, em especial as infrações destacadas, devendo ser declaradas nulas em razão de não conter elementos suficientes para determinar a infração, conforme determina o art. 18º, inciso IV, alínea "a", do RPAF/99, cujo texto transcreve.

Ressalta que no Direito Tributário é nulo o Auto de Infração baseado em presunção fiscal sem a devida fundamentação, uma vez que se converte em ficção ferindo o princípio do Ato regrado ou Vinculado à Lei, (CTN, art. 97, I e II, 114, 116, I, 141, 142, 144; CF/88, arts. 5º II; 37 "caput", 150, I). Afirma que a imputação é desprovida de elementos comprobatórios, como exige o RPAF, em seus artigos 2º, "caput", 39, inciso III e IV, alínea "b" e 41, inciso II, que transcreve.

Consigna que compartilhando com esse entendimento, destaca o ilustre voto do Relator José Bezerra Lima Irmão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho da Fazenda Estadual – CONSEF, no Acórdão JJF Nº 0033-02/07, cujo teor transcreve. Invoca no sentido desse mesmo entendimento lição de Paulo de Barros Carvalho, reproduzindo o seu texto.

Observa que o suporte fático da imputação do Auto de Infração em lide deve ser transparente e cristalino, corroborado com todos os meios de prova admitidos em direito, para que o ato possa prevalecer, trazendo os efeitos pretendidos, a fim de constituir o vínculo obrigacional entre o particular e o Fisco, no que tange a cobrança do tributo. Destaca nesse sentido a posição de Suzy Gomes Hoffmann em sua obra: "Teoria da Prova no Direito Tributário", reproduzindo o seu texto.

Conclui requerendo a nulidade do Auto de Infração.

Rechaça o mérito da autuação, afirmado que os demonstrativos elaborados pelo autuante contém notória irregularidade, uma vez que ao apurar o ICMS devido não foi considerado que se trata de microempresa e, por conseguinte, possui redução de 60% do valor do imposto antecipado decorrente de aquisições oriundas de estabelecimentos industriais, previsto no art. 352-A do RICMS/97 e no art. 273 do RICMS/2012, cujos textos reproduz.

Observa que tal afirmativa foi constatada através de exame do seu advogado dos DANFES entregues em meio magnético pela Fiscalização, que anexa, demonstrando que as suas aquisições provenientes de fora do Estado são oriundas de estabelecimentos industriais.

Diz que, dessa forma, falta motivo para que o autuante proceda à lavratura do Auto de Infração, baseando-se em exigências inconsistentes, conforme ensina o mestre Celso Antônio Bandeira de Mello, discorrendo sobre o princípio da motivação, cujo teor reproduz. Invoca, ainda, lição de Hely Lopes Meirelles sobre o tema. Também cita e reproduz ensinamento de Seabra Fagundes sobre os cinco elementos do ato administrativo, assim como publicação da Editora Forense, em "Comentários ao Código Tributário Nacional" edição 1ª, pág. 386.

Ressalta que a validade e eficácia do ato administrativo estão condicionadas a sua prática em motivos reais, idôneos e existentes, carecendo de motivos que sustentassem a autuação visto que não foi considerado o desconto legalmente previsto.

Assevera que, pelo que se constata, não havia motivo para que o autuante lhe imputasse a infração, pelo menos nos valores que contesta.

Finaliza requerendo a nulidade do Auto de Infração ou, no mérito, a sua improcedência.

O autuante prestou informação fiscal (91 a 95) salientando, inicialmente, que o presente Auto de Infração se encontra lastreado por Ordem de Serviço de Nº 511.036/13, emitida pela Administração Tributária, na qual, além de determinar o período a ser fiscalizado, determina os roteiros a serem realizados, consonante com o que preceitua o Parágrafo Único do art. 142 do CTN, que estabelece a atividade de lançamento como sendo vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Contesta a argumentação defensiva pelo fato de não ter apresentado os demonstrativos em arquivo magnético, afirmando que, em conformidade com o inciso I do art. 121 do RPAF, o processo administrativo fiscal é instaurado quando da apresentação da defesa, por escrito, impugnando o lançamento de crédito tributário efetuado mediante Auto de Infração, Acrescenta que, dessa forma, no momento da entrega ao contribuinte da via do Auto de Infração e dos documentos que lhe instrui, ainda não está obrigado a realizar a apresentação em papel e em meio magnético conforme alega o autuado. Diz que ainda assim, à guisa de esclarecimento, a obrigação de que trata o §3º do art. 8º deve ser satisfeita no processo, perante à autoridade Julgadora, o que se depreende do §4º do art. 8º.

Sustenta que é totalmente infundada a pretensão do autuado, bem como a alegação de violação ao processo legal com o cerceamento do direito de defesa e do contraditório.

Registra que, conforme consta da Intimação de fl. 66 dos autos, foi enviado ao autuado por via postal – AR, tendo em vista que este se recusou a dar ciência ao Auto de Infração, cópias do Auto de Infração, Termo de Encerramento, Demonstrativo de Débito, Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, Termo de Arrecadação de Livros e Documentos, Planilha de Antecipação Parcial - Total 2011, 2012, 2013, Dados Cadastrais, Relação de DANFES constantes da mídia e envelope contendo CD com Arquivos Eletrônicos; cujo aviso de recebimento, fl. 67, consigna a data de 07/04/2014.

Também contesta a argumentação defensiva de falta de provas na autuação, dizendo que o autuado não apresentou, dentre outros, o livro de Registro de Entradas, conforme comprova o Termo de Arrecadação de Livros e Documentos, fl. 08, consignada no campo de "Observações": "Faltam os Livros de Entrada e Caixa ref. a 2011 a 2013", e embora o autuado tenha sido cientificado em 09/01/2014, através de intimação regular, somente satisfez plenamente a Intimação para Apresentação de Livros e Documentos Fiscais, fl.07, em 08/04/2014, portanto, depois da lavratura do Auto de Infração.

Assinala que parece extremamente temerário o contribuinte resistir em dar cumprimento a uma determinada obrigação acessória, no caso, a apresentação do livro Registro de Entradas e depois, em sua defesa, pugnar pela nulidade do Auto de Infração por insuficiência de provas. Acrescenta que, muito embora o livro Registro de Entradas não tenha sido acostado ao Auto de Infração isso não chega a "precarizar" o mesmo, haja vista que foram acostadas as planilhas apresentadas pelo autuado, fls. 32 a 58.

Sustenta que no mais não há o que se falar em falta de provas. Registra que foram acostados ao Auto de Infração: os Termos, Intimação e Demonstrativo de Débito, fls. 04 a 08, as planilha de Antecipação referentes aos exercícios de 2011 a 2013, elaboradas pelo autuado, fls. 09 a 20, a Relação de DAEs de 2011, 2012, 2013 e 2014, fls. 23 a 26; as DASN 2010 e 2011, fls. 28 e 29, o PGDAS-D de janeiro de 2013, fls. 30/31; as planilhas elaboradas pelo contribuinte, fls. 32 a 58; Relação dos DANFES constantes da mídia, fls. 59 a 62, e finalmente a mídia (CD) contendo todos os DANFES que representam as Notas Fiscais Eletrônicas que acobertaram as operações de compras interestaduais realizadas pelo contribuinte de 2011 a 2013, estando o Auto de Infração em conformidade com o que preceitua o art. 41 do RPAF, cujo texto reproduz.

Diz que fica difícil compreender as alegações do autuado se confrontadas com a declaração de fl. 87, feita por ele, pois, muito embora os DANFES que apresentou à Fiscalização tenham sido devolvidos em 31/03/2014, conforme comprovante de devolução consignado no Termo de Arrecadação de Livros e Documentos de fl. 08, preferiu conhecer a verdade material, a verdade dos fatos, através dos documentos apensados ao Auto de Infração, incluindo-se os DANFES constantes da mídia CD, fl. 63, que é de idêntico conteúdo à mídia que lhe foi entregue.

Frisa que da declaração do autuado depreende-se que os DANFES contidos na mídia são um "*suporte fático transparente e cristalino*", haja vista que foi suficiente para que de sua análise, pudesse *constatar e demonstrar* fatos que lhe serviram para embasar a sua defesa. Aduz que, por conduto

lógico, resta a impossibilidade de o autuado refutar como prova os DANFES constantes na mídia CD, fl. 63.

Registra que o autuado se trata de pessoa jurídica regularmente inscrita, optante do Regime Simples Nacional, desde 01/07/2007, e como tal se submete ao seu regramento, art. 319 do RICMS/12. Observa que a Lei Complementar nº 123/2006, nos incisos I e II do art. 3º define o conceito da microempresa e da empresa de pequeno porte, estabelecendo o critério de enquadramento em conformidade com a Receita Bruta auferida em cada ano-calendário, sendo as microempresas receita bruta igual ou inferior a R\$240.000,00 e a empresa de pequeno porte receita bruta superior a R\$240.000,00 e igual ou inferior a R\$2.400.000,00, sendo o texto legal vigente até 31/12/2011. Acrescenta que, posteriormente, os limites estabelecidos pela Lei Complementar nº 123/2006 foram alterados pela Lei Complementar nº 139/ 2011, produzindo efeitos a partir de 01/01/2012, limitando as microempresas a receita bruta igual ou inferior a R\$360.000,00 e a empresa de pequeno porte a receita bruta superior a R\$360.000,00 e igual ou inferior a R\$3.600.000,00.

Assinala que a Lei Complementar nº 123/2006 estabelece no §7º do art. 3º que: §7º. *Observado o disposto no § 2º deste artigo, no caso de início de atividades, a microempresa que, no ano-calendário, exceder o limite de receita bruta anual previsto no inciso I do caput deste artigo passa, no ano-calendário seguinte, à condição de empresa de pequeno porte.* Diz também que o §8º do mesmo art. 3º dispõe que: 8º *Observado o disposto no § 2º deste artigo, no caso de início de atividades, a empresa de pequeno porte que, no ano-calendário, não ultrapassar o limite de receita bruta anual previsto no inciso I do caput deste artigo passa, no ano-calendário seguinte, à condição de microempresa.*

Assevera que o autuado, por força dos §§ 7º e 8º do art. 3º, em decorrência de ter auferido no ano-calendário de 2010 uma Receita Bruta de R\$409.794,57, portanto, acima do limite de R\$240.000,00, conforme Recibo de DASN 2010, fl. 28 dos autos, passou, automaticamente, no ano-calendário seguinte, isto é, 2011, à condição de empresa de pequeno porte (EPP), condição em que se manteve, também, em 2012 e 2013, tendo em vista que auferiu no ano-calendário de 2011 e 2012 as Receitas Brutas de R\$439.563,85 e R\$406.971,78 respectivamente, portanto, acima do novo limite de R\$360.000,00, conforme Recibo de DASN 2011, fl. 29 dos autos, e o PGDAS-D referente à janeiro de 2013, fls. 30/31 dos autos.

Salienta que, estando o autuado enquadrado como empresa de pequeno porte - EPP, tanto para o exercício de 2011, quanto para os exercícios de 2012 e 2013, por ter a sua Receita Bruta extrapolado o limite de R\$240.000,00 no ano-calendário de 2010, bem como extrapolado o limite de R\$360.000,00 nos anos-calendário de 2011 e 2012, não poderia fruir do desconto de 60%, estabelecido no art. 352-A, § 4º, pois a fruição de tal redução se destina à microempresa. Afirma que, por conseguinte, ao efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial aplicando a redução de 60% sobre o valor do imposto, o autuado fruiu indevidamente de tal benefício, resultando em recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial, bem como, em não aprazamento das suas obrigações tributárias.

Observa que o art. 131, §1º, do CTN, estabelece que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente, sendo assim, estando as reduções do valor do imposto apurado, especificadas no art. 352-A, nos §§ 4º e 5º, do RICMS, condicionadas a termos para sua fruição e ainda em decorrência da fruição indevida da redução de 60% do valor do imposto apurado, prevista no § 4º do art. 352-A do RICMS, pois, efetivamente enquadrado na condição de EPP, o autuado recolheu a menos o valor do imposto devido, não satisfazendo a obrigação principal, consequentemente, perdendo a possibilidade de ser considerado aprazado, fato que inviabiliza a fruição da redução especificada no art. 352-A, § 5º, do RICMS.

Finaliza mantendo o Auto de Infração.

VOTO

O Auto de Infração em exame exige ICMS em decorrência de recolhimento a menos do ICMS antecipação 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.

Preliminamente, no que tange a arguição do autuado de nulidade do Auto de Infração, por não ter o autuante lhe apresentado os arquivos magnéticos dos demonstrativos que carrearam a autuação nos termos do art. 8º, §3º, do RPAF/99, não há como acolher a pretensão defensiva, haja vista que as disposições do art. 8º, § 3º, do RPAF/BA, é que as peças processuais como defesa, informação fiscal, diligências, perícias, recursos, parecer da Procuradoria Geral do Estado e outras manifestações do contribuinte e do autuante, bem como os demonstrativos e planilhas elaborados pelo autuante, autuado e diligentes ou peritos, referentes a processo administrativo fiscal, deverão ser apresentadas em papel e, também, em disco de armazenamento de dados, onde conste cópia exata da peça apresentada.

Vale observar que o artigo 46 do mesmo RPAF, não determina que sejam entregues ao sujeito passivo arquivos magnéticos. Em verdade, o referido dispositivo regulamentar processual determina que na intimação do sujeito passivo acerca da lavratura do Auto de Infração lhe sejam fornecidas cópias de todos os termos, demonstrativos e levantamentos elaborados pelo autuante que não lhe tenham sido entregues no encerramento da ação fiscal e que sejam indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do Auto, inclusive dos elementos de prova obtidos pelo Fisco junto a terceiros de que porventura o contribuinte não disponha.

Inexiste qualquer determinação para que sejam entregues ao autuado os levantamentos em meios magnéticos, haja vista que a determinação é que os arquivos sejam acostados aos autos e que os levantamentos e demonstrativos sejam entregues em cópia, o que, no presente caso, foi observado pelo autuante.

Desse modo, a argumentação defensiva não pode ser acolhida para que seja decretada a nulidade do lançamento de ofício em tela.

Relevante registrar que este CONSEF já tem decisões nesse sentido, a exemplo do Acórdão CJF Nº 0361-13/13.

Quanto à arguição de nulidade da autuação por ausência de provas, verifico que também não prospera, haja vista que, os elementos acostados aos autos, especialmente as planilhas acostadas aos autos às fls. 32 a 58, apresentadas pelo próprio contribuinte – conforme assinalado pelo autuante na informação fiscal – identificam as notas fiscais com todos os seus dados, ou seja, data, nº, fornecedor, unidade da Federação, valor, etc.

Desse modo, também descabe a decretação de nulidade por ausência de provas.

Entretanto, constato a existência de um vício insanável que invalida o lançamento de ofício em exame.

Isso porque, no levantamento realizado a Fiscalização imputou ao contribuinte o cometimento da seguinte infração, conforme descrito no Auto de Infração: *Efetuou o recolhimento a menor do ICMS antecipação 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.*

Portanto, conforme a acusação fiscal, a exigência diz respeito ao ICMS devido por antecipação parcial.

Ocorre que nas planilhas elaboradas pela Fiscalização, fls. 09 a 20 dos autos, se verifica que foram arroladas no levantamento, concomitantemente, notas fiscais referentes a mercadorias sujeitas à antecipação parcial e relativas a mercadorias sujeitas à antecipação tributária “total”, sendo exigido o imposto como se fosse exclusivamente referente à antecipação parcial.

Por certo que são institutos distintos. A antecipação parcial - prevista no art. 12-A da Lei nº 7.014/96 - aplica-se nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, devendo ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23 da Lei 7.014/96, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição. Já a antecipação tributária "total" - prevista no art.8º, §4º, da Lei nº 7.014/96 – apesar de também ser efetuada pelo adquirente, aplica-se dentre outras situações na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado, quando enquadrada no regime de substituição tributária.

Certamente que tal fato, por si só, não seria fator determinante de invalidação do lançamento, haja vista a possibilidade de se fazer a segregação das notas fiscais para exigência apenas do imposto devido por antecipação parcial, conforme a acusação fiscal.

Porém, constato que isso não é possível, haja vista que no levantamento realizado pela Fiscalização houve a inclusão, no cálculo da antecipação parcial, de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, inclusive com aplicação de MVAs relativamente a cada espécie de mercadorias. Ou seja, tanto o *ICMS devido por antecipação parcial* quanto o *ICMS devido por antecipação total* foram calculados como se fosse uma única apuração, uma única exigência fiscal. Cito como exemplo o valor apontado na planilha referente ao mês de **novembro** de 2011, na qual a coluna que aponta o ICMS devido totaliza R\$1.7912,79, tendo o autuante computado o valor do ICMS devido por *antecipação total*, que deduzido do valor recolhido – não se sabe se referente à antecipação parcial ou total - resulta no ICMS devido a título de antecipação parcial de R\$731,74.

É indubidoso que não pode o imposto ser exigido na forma como consta no lançamento de ofício em exame, pois desprovido de certeza e liquidez, o que implica no cerceamento do direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte.

Veja-se que na peça de defesa em nenhum momento o impugnante se reportou a antecipação tributária total, mas apenas sobre a antecipação parcial, obviamente, por ser a imputação atinente ao recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial.

Dante do exposto, considero nula a autuação.

Consoante manda o art. 21 do RPAF/99, recomendo a autoridade competente que analise a possibilidade de repetição dos atos, a salvo de falhas.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO o Auto de Infração nº **211329.0068/14-1**, lavrado contra **SACARIA TROPICAL COMÉRCIO LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de julho de 2014.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR