

A. I. Nº. - 298629.0046/09-8  
AUTUADO - FORTAPEL COMÉRCIO DE PAPÉIS LTDA.  
AUTUANTE - IARA ANTONIA DE OLIVEIRA ROSA  
ORIGEM - INFAC ATACADO  
INTERNET - 05. 05. 2011

1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0104-01/11

**EMENTA:** ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERNAS. DECRETO Nº 7.799/00. SAÍDAS PARA CONTRIBUINTES COM SITUAÇÃO IRREGULAR NO CADASTRO ESTADUAL. O autuado deve obedecer aos limites fixados pelo Decreto nº 7.799/2000. A exclusão de valores que já tinham sido recolhidos e a consideração das operações realizadas para contribuintes cadastrados na condição de “especiais”, a teor do disposto no art. 11 do Decreto 10.156/06, combinado com o § 3º do art. 1º do Decreto 7.799/00, resultam na redução do montante do débito. Infração parcialmente caracterizada. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. a) VALOR DAS SAÍDAS SUPERIOR AO DAS ENTRADAS. b) VALOR DAS ENTRADAS SUPERIOR AO DAS SAÍDAS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Infrações reconhecidas. Não apreciadas as arguições de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual e rejeitadas as alegações de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Através do presente Auto de Infração, lavrado em 22/12/2009, foi constituído crédito tributário representando o ICMS no valor de R\$129.493,61, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – recolheu a menos o ICMS, em decorrência de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo, nos meses de julho de 2005 a julho de 2006, exigindo o imposto no valor de R\$120.041,99, acrescido da multa de 60%. Consta que ocorreu uso indevido do benefício previsto no Decreto nº 7.799/00, pelo fato de o contribuinte não ter atingido o percentual mínimo do valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS;

02 – deixou de recolher o ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, no exercício de 2006, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis –, exigindo o imposto no valor de R\$8.450,29, acrescido da multa de 70%;

03 – deixou de recolher o ICMS, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entradas – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias tributáveis realizadas anteriormente e também não

contabilizadas, no exercício de 2005, sendo exigido o imposto no valor de R\$1.001,33, acrescido da multa de 70%.

O autuado apresentou impugnação ao lançamento tributário às fls. 481 a 502, ressaltando que em relação às infrações 02 e 03, entende que a autuante procedeu de maneira correta, razão pela qual reconhece a sua procedência, juntando os comprovantes de pagamento dos montantes exigidos, (DOC. 04 – fls. 515 a 517), e requerendo a extinção destes créditos tributários.

Assim, a impugnação corresponderá apenas à infração 01, que entende ser absolutamente improcedente, refutando integralmente a exigência, com base nas razões que apresenta ou pelas impropriedades de forma que viciam e maculam o lançamento.

a) Do Decreto 7.799/2000 – observa que a autuação está fundamentada nesse Decreto (DOC. 05 – fls. 518 a 521), conforme dispositivos que transcreveu. Observa que de acordo com o art. 1º, foi concedida a redução da base de cálculo a contribuintes inscritos no CAD-ICMS, desde que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS atingisse determinados percentuais, os quais inicialmente se referiam a quatro diferentes faixas, que dependiam do faturamento da empresa. Após várias alterações, a partir de 01/10/2005 as faixas passaram a ser duas: 65% para contribuintes cuja receita bruta do exercício anterior fosse igual ou inferior a R\$45.000.000,00 e 50% para contribuintes cuja receita fosse superior a R\$45.000.000,00.

Lembra que a partir de 01/08/2006 foi incluído o § 3º, que estendeu o benefício a não contribuintes do ICMS inscritos na condição de especial. Salienta que com base no Decreto, a autuante se equivocou quando da lavratura do Auto de Infração, primeiro porque não explicitou quais os clientes para os quais vendera mercadorias, que não seriam contribuintes do ICMS; segundo, porque considerou, na apuração do percentual, diversas mercadorias imunes à incidência do imposto; e, terceiro, porque glosou vendas realizadas a contribuintes do ICMS, inscritos no Estado da Bahia.

Realça que quando instituiu diferentes faixas, tratando de forma diferente determinados contribuintes, o Estado da Bahia não utilizou o instrumento normativo apropriado, determinado pela Constituição Federal de 1988, não podendo haver qualquer graduação de percentual de venda, devendo ser aplicada apenas o menor existente no Decreto, qual seja, 50%.

Aduz que de acordo com o princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106 do CTN [Código Tributário Nacional], o § 3º do Decreto 7.799/00 deve ser aplicado aos fatos pretéritos.

b) Do *bis in idem* relativo ao tributo com vencimento em 09/08/2005 – frisa que em relação ao ICMS do mês de julho de 2005, a cobrança é indevida, uma vez que somente aderiu ao Decreto 7.799 em 17/08/2005, conforme parecer retirado do Sistema de Controle de Pareceres Tributários (DOC. 06 - fls. 522 a 525). Observa que para aderir ao Decreto, realizou uma denúncia espontânea abrangendo o período de junho de 2004 a julho de 2005, no valor de R\$74.758,37, de acordo com o explicitado no Sistema de Informações da Administração Tributária, fornecido quando da adesão ao parcelamento em 60 meses, deferido em 10/08/2005 (DOC. 07 – fls. 526 a 528).

Deste modo, o valor relativo àquela ocorrência já foi denunciado espontaneamente, parcelado e o pagamento vem sendo adimplido mês a mês. Afirma que mesmo na hipótese de inadimplemento do parcelamento, não poderia ser efetuada nova autuação sobre o mesmo período. Requer a exclusão do lançamento no valor de R\$7.937,77, sob pena de caracterização do *bis in idem*.

c) Da violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa – assevera que o Auto de Infração é nulo, por flagrante violação aos referidos princípios, previstos no inciso LV do art. 5º da Constituição Federal. Apresenta definição de Vicente Greco Filho para o princípio do contraditório.

Realça que o princípio da ampla defesa está correlacionado com o princípio do contraditório e aduz que a não apresentação de informações aos acusados, essenciais para o deslinde da questão, faz com que tais princípios sejam violados, cabendo, no caso do direito tributário, ao agente fiscal explicitar

de forma clara como chegou ao crédito tributário, sem qualquer obscuridade. Realça que, no caso presente, a informação mais importante para o deslinde da lide foi omitida pela autuante.

Diz que como a infração decorreu do fato de “*não ter atingido o percentual mínimo do valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS*”, a informação mais importante consiste em saber quais as empresas que não foram consideradas contribuintes do ICMS, sendo necessário informar o valor das saídas efetuadas pelo autuado para não-contribuintes do imposto. Alega que apesar de sua extrema importância para a defesa e para o julgamento, tal informação não foi trazida aos autos.

Acrescenta que conforme mídia digital que lhe foi entregue (DOC. 08 – fls. 529/530), a fiscal considerou determinadas saídas aos contribuintes e aos não contribuintes, conforme planilha que reproduziu em seguida, discriminando as saídas destinadas a não contribuintes, porém, não indicou quais as notas fiscais e, principalmente, quais os contribuintes excluídos do cálculo da empresa, fundamento da autuação. Além disso, nas mais de trezentas páginas do relatório Anexo I, B e Anexo II, B, trouxe informações acerca das notas fiscais, mas não citou os destinatários dos produtos e, principalmente, quais deles foram excluídos das vendas do impugnante.

Destaca que tem o direito de saber que contribuintes foram excluídos, por se tratar do objeto da autuação, pois seu principal fundamento defensivo seria tentar demonstrar que tais empresas são contribuintes. Como tais omissões prejudicaram sua defesa, o lançamento deve ser inteiramente anulado, sob pena de violação expressa aos princípios acima mencionados.

d) A impossibilidade de inclusão das mercadorias imunes na receita bruta para os fins do Decreto 7.799 – frisa que de acordo com os anexos do Auto de Infração, presume-se que as mercadorias imunes ao ICMS foram contabilizadas no faturamento da empresa, para fins de incidência do Decreto 7.799, o que significa que para chegar ao percentual de venda a contribuintes ou não do imposto, foi contabilizada a venda de mercadorias imunes. Salienta que tal prática vai de encontro ao ordenamento jurídico constitucional tributário.

Apresenta o conceito de autoria de Paulo de Barros Carvalho para a imunidade tributária, alegando que, sendo estabelecida pela Constituição Federal, ela impede a competência das pessoas constitucionais de editarem normas incidentes sobre determinadas situações, o que significa que quando concedida pela Constituição, a imunidade é hipótese de não-incidência.

Frisa que quando é estabelecida a regra de que as vendas devam chegar a determinado “*valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS*”, é óbvio que tais vendas são de mercadorias tributáveis, de sorte que a inclusão das mercadorias imunes vai de encontro à sistemática instituída pela Constitucional Federal. Realça que vende papel, imune, a alguns clientes, dentre os quais o IPRAJ [Instituto Pedro Ribeiro de Administração Judiciária], órgão do próprio Estado da Bahia, conforme notas fiscais (DOC. 09 – fls. 531 a 624).

Afirma que se a autuação não for anulada, por violação àqueles princípios, o que admite apenas por hipótese, para cálculo do valor global das saídas destinadas aos contribuintes do ICMS, devem ser excluídas aquelas relativas às mercadorias imunes do imposto.

e) As vendas destinadas ao IPRAJ não devem ser consideradas – salienta que de acordo com as notas fiscais (DOC. 10 – fls. 625 a 629), o IPRAJ é um dos seus clientes, sendo público e notório que esse órgão tem natureza jurídica de autarquia de gestão do Tribunal de Justiça da Bahia (TJ-BA), o que significa que representa o próprio Estado da Bahia.

Entende que ainda que as mercadorias não sejam imunes, não se pode incluir a autarquia no rol dos não contribuintes do Estado da Bahia, por se confundir com o próprio Estado. Aduz que é óbvio que o IPRAJ não é contribuinte, por fazer parte da máquina administrativa do Estado e, desse modo, o Estado da Bahia não poderia ser contribuinte dele próprio. Afirma que se o IPRAJ fosse uma empresa privada, seria contribuinte do ICMS para determinadas atividades, como a venda do Diário Oficial, de forma que o fato de não ser considerado contribuinte se dá apenas pelo fato de representar o Estado da Bahia, que não poderia ser contribuinte dele mesmo.

Por este motivo, conclui que as vendas realizadas ao IPRAJ não devem ser consideradas para fins de incidência do Decreto 7.799, pois, de forma indireta, foram realizadas para o Estado da Bahia.

f) Impossibilidade da adoção de tratamento diferenciado entre pessoas jurídicas, no percentual de 50%, independentemente do faturamento da empresa – observa que o Sistema Tributário Nacional impõe linhas a serem seguidas pelos entes públicos, garantindo o particular contra os excessos. Diz que a Constituição outorga competência para as pessoas jurídicas de direito público instituírem tributos, porém estabelece limitações, dentre as quais aquela disciplinada no art. 150, I, que nenhum tributo pode ser exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, sendo esta formalmente produzida pelo Poder competente, conforme prevê o art. 97 do CTN [Código Tributário Nacional].

Como o Decreto 7.799/00 veio reduzir o valor do ICMS, entende que, em tese, não contrariou a Constituição, podendo produzir efeitos, porque veio beneficiar os contribuintes. Contudo, a constitucionalidade existe quando faz distinção entre empresas, por faturamento, violando o princípio da isonomia. Utiliza-se do art. 150, inciso II da CF/88, que trata sobre a isonomia tributária.

Destaca que de acordo com os critérios para apuração do percentual da receita bruta a serem alcançados para fazer jus aos benefícios, em princípio, empresas com faturamento de R\$20.000.000,00 poderiam ser diferentes daquelas com faturamento de R\$21.000.000,00. Porém, quando são instituídas diferenciações que impliquem na concessão ou não do benefício, estas deveriam ser instituídas por lei, uma vez que a redução de tributo pode ser feita por Decreto, porém as diferenciações entre empresas deverão ser instituídas por Lei, sob pena de violação do princípio da legalidade.

Conclui que o Decreto é legal até quando concede benefícios, indistintamente. Porém, quando começa a instituir limitações, com relação a este fato, deve ser declarado inconstitucional. Assim, como a diferenciação entre empresas, por Decreto, é manifestamente inconstitucional, deve ser aplicada para todos os contribuintes a menor alíquota existente na norma, relativamente ao faturamento bruto da pessoa jurídica, qual seja, 50%.

Desta forma, caso o Auto de Infração não seja anulado, entende que devem ser excluídos do cálculo os materiais imunes e, independentemente do faturamento da empresa, deve ser aplicado o percentual de 50% sobre a receita bruta.

g) As empresas adquirentes das mercadorias e os percentuais atingidos – alega que apesar da nulidade, por falta de demonstração dos compradores não considerados contribuintes, fez um levantamento do cadastro das empresas no Estado da Bahia, constatando que a maioria das vendas ocorreu para contribuintes do ICMS, como se verifica nos extratos no site da SEFAZ (DOC. 11 – fls. 630 a 728).

E a partir da situação cadastral dos contribuintes, fez os cálculos das saídas, mês a mês, excluindo as mercadorias imunes, as vendas ao IPRAJ e utilizando as informações prestadas pelo sistema do Estado da Bahia, chegando aos seguintes números (conforme planilhas do DOC. 12 – fls. 729 a 809):

Mês	Vendas a Contribuintes	Vendas a Não Contribuintes	Venda a isentos	Porcentagem de vendas a contribuintes
Setembro 05	R\$ 59.346,20	R\$ 28.460,75	R\$ 1.099,00	66,75%
Outubro 05	R\$ 73.222,61	R\$ 35.744,00	R\$ 8.064,80	62,56%
Novembro 05	R\$ 75.854,60	R\$ 29.675,42	R\$ 6.555,30	67,67%
Dezembro 05	R\$ 106.340,10	R\$ 33.232,58	R\$ 9.488,90	71,33%
Janeiro 06	R\$ 89.206,37	R\$ 46.132,64	R\$ 5.997,30	63,11%
Fevereiro 06	R\$ 45.501,32	R\$ 40.451,45	R\$ 3.204,50	51,03%
Março 06	R\$ 95.958,02	R\$ 35.457,15	R\$ 8.101,00	68,77%
Abril 06	R\$ 72.926,70	R\$ 22.189,90	R\$ 10.713,80	68,90%
Maio 06	R\$ 84.991,75	R\$ 35.536,22	R\$ 5.610,70	67,37%
Junho 06	R\$ 47.625,05	R\$ 22.389,30	R\$ 2.976,50	65,24%
Julho 06	R\$ 83.553,30	R\$ 39.618,61	R\$ 5.188,00	65,09%

Frisa que se forem abatidos os materiais imunes e considerado o percentual de 50%, em nenhum dos meses o limite seria ultrapassado e, não sendo considerado o percentual de 50%, os meses de

novembro e dezembro de 2005, além de março, abril, maio, junho e julho de 2006 chegariam a percentual igual ou superior a 65% e, portanto, deveriam ser excluídos da autuação.

Ressalta que o levantamento se baseou nas informações prestadas pelo próprio Estado da Bahia, que não tem ideia sobre os contribuintes excluídos pela autuante e quais as notas fiscais que não foram consideradas, informações não disponibilizadas. Assim, refuta todos os percentuais utilizados pelo fisco, por não representarem a realidade dos fatos.

h) Da retroatividade benigna do § 3º do artigo 1º do Decreto 7.799 – salienta que a irretroatividade da norma jurídica tributária é a regra, sendo a retroatividade uma exceção, disciplinada no transcreto artigo 106 do CTN. Aduz que havendo a possibilidade de retroatividade benigna da norma tributária, torna-se importante destacar o § 3º do art. 1º do Decreto 7799, efeitos a partir de 01/08/2006.

Assim, a partir dessa data, o Estado da Bahia deixou de tratar a venda realizada a não contribuintes como contrário ao Decreto, estando a retroatividade benigna explícita e a norma deve ser aplicada ao presente caso. E havendo aplicação do § 3º, a quantidade de vendas aos contribuintes chegaria aos percentuais que indicou em seguida, conforme planilhas anexadas no DOC. 12.

Mês	Vendas a Contribuintes	Vendas a Não Contribuintes	Venda a isentos	Porcentagem de vendas a contribuintes
Setembro 05	R\$ 59.346,20	R\$ 28.460,75	R\$ 1.099,00	98,76%
Outubro 05	R\$ 73.222,61	R\$ 35.744,00	R\$ 8.064,80	93,10%
Novembro 05	R\$ 75.854,60	R\$ 29.675,42	R\$ 6.555,30	94,15%
Dezembro 05	R\$ 106.340,10	R\$ 33.232,58	R\$ 9.488,90	93,63%
Janeiro 06	R\$ 89.206,37	R\$ 46.132,64	R\$ 5.997,30	95,75%
Fevereiro 06	R\$ 45.501,32	R\$ 40.451,45	R\$ 3.204,50	96,40%
Março 06	R\$ 95.958,02	R\$ 35.457,15	R\$ 8.101,00	94,19%
Abril 06	R\$ 72.926,70	R\$ 22.189,90	R\$ 10.713,80	89,87%
Maio 06	R\$ 84.991,75	R\$ 35.536,22	R\$ 5.610,70	95,55%
Junho 06	R\$ 47.625,05	R\$ 22.389,30	R\$ 2.976,50	95,92%
Julho 06	R\$ 83.553,30	R\$ 39.618,61	R\$ 5.188,00	95,95%

Assevera que aplicando-se a retroatividade benigna do § 3º, em todos os meses também conseguiria alcançar o percentual mínimo do valor global das saídas de mercadorias.

i) A base de cálculo utilizada pela fiscal em alguns meses está equivocada – destaca que mesmo na hipótese de nenhuma de suas teses prevalecer, a fiscal se equivocou quando apurou a base de cálculo em alguns meses, o que verificou ao somar o valor bruto das notas fiscais, a base de cálculo utilizada para pagamento do ICMS e a soma da diferença entre tais montantes, conforme DOC. 12.

Após a realização desses cálculos, comparou as bases de cálculo utilizadas pela autuante e aquelas que encontrou, relativas a determinados meses, conforme tabela a seguir, destacando que a diferença entre a base de cálculo encontrada pela fiscal e a real chega a R\$47.334,14:

Data da Ocorrência	Valor das Saídas	Valor Considerado para pagamento do ICMS	Diferença – Base de Cálculo real	Base de Cálculo encontrada pela Fiscal
30.09.2005	R\$ 88.905,95	R\$ 51.970,24	R\$ 32.410,62	R\$ 36.370,05
31.10.2005	R\$ 117.031,41	R\$ 71.942,88	R\$ 37.203,87	R\$ 47.994,17
30.11.2005	R\$ 111.982,67	R\$ 68.336,83	R\$ 35.600,29	R\$ 45.922,64
31.12.2005	R\$ 149.447,60	R\$ 89.683,74	R\$ 59.763,86	R\$ 61.098,41
31.01.2006	R\$ 141.255,19	R\$ 84.018,37	R\$ 39.977,50	R\$ 58.183,64
30.04.2006	R\$ 105.746,40	R\$ 66.110,07	R\$ 39.636,33	R\$ 42.357,70
			R\$ 244.592,47	R\$ 291.926,61

Afirma que as notas fiscais relativas aos meses de setembro, outubro, novembro e dezembro de 2005, além de janeiro e abril de 2006 não foram anexadas, em decorrência do seu volume, mas os valores que encontrou, relacionados às notas fiscais, são os mesmos utilizados pela fiscal.

Frisa que sendo mantida a autuação, a base de cálculo deve se referir à diferença entre as vendas e os valores utilizados pelo contribuinte como sendo a base de cálculo reduzida do ICMS.

Conclui nos seguintes termos:

- a) com relação ao tributo vencido em 09/08/2005 existe *bis in idem*, uma vez que a adesão ao Decreto 7.799 ocorreu posteriormente e houve denúncia espontânea sobre o mesmo período;
- b) a autuante privou do contribuinte a informação mais importante, que deu causa ao crédito tributário e deixou de relacionar as empresas que não foram consideradas contribuintes do ICMS;
- c) como foi ocultado o principal fundamento da autuação, o lançamento deve ser declarado nulo, por violação expressa aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa;
- d) as vendas de mercadorias imunes à incidência do imposto não podem fazer parte do cálculo dos valores globais de saída das mercadorias, para fins do benefício previsto no Decreto 7.799;
- e) como o IPRAJ é uma autarquia do Poder Judiciário da Bahia, para fins de incidência do Decreto 7.799, é contribuinte do ICMS, porque o Estado da Bahia não pode ser contribuinte dele mesmo;
- f) como o Decreto 7.799 pode conceder benefícios, mas não pode estabelecer diferenças entre os contribuintes, para que não se caracterize violação ao princípio da legalidade, deve ser utilizado o percentual de 50% para todos os contribuintes que aderiram ao Decreto;
- g) excluindo os materiais imunes e as vendas ao IPRAJ, considerando as informações do site da SEFAZ sobre as empresas que efetuaram as compras, e utilizando o percentual de 50%, em nenhum mês seria ultrapassado o percentual mínimo do valor global das saídas destinadas a contribuintes;
- h) aplicando a retroatividade benigna do § 3º do art. 1º do Decreto 7.799, em todos os meses autuados alcançaria o percentual mínimo do valor global das saídas de mercadorias, mesmo que não se admitisse a exclusão dos produtos imunes e o percentual de 50%;
- i) a base de cálculo utilizada pela autuante nos meses de setembro a dezembro de 2005, janeiro e abril de 2006 são maiores que as de fato existentes, atingindo uma diferença de R\$47.334,14.

Como entende que prestou todos os esclarecimentos necessários ao julgamento, juntando provas e questionando com base na lei e nos fatos, requer que seja inteiramente anulado o lançamento, por violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, ou, alternativamente, sejam excluídos o mês 07/2005, as mercadorias imunes e as vendas ao IPRAJ; a consideração do percentual único de 50% do valor global das saídas tributáveis destinadas a contribuintes; sejam consideradas como contribuintes as empresas relacionadas no site da SEFAZ como tal; a retroatividade benigna do § 3º do art. 1º do Decreto 7.799; a revisão da base de cálculo dos meses de setembro a dezembro de 2005, de janeiro e abril de 2006; e que a autuação seja julgada improcedente nos pontos contestados.

A autuante prestou informação fiscal às fls. 812 a 815, quando teceu os seguintes comentários a respeito das alegações defensivas concernentes à infração 01:

- a) após confrontar o valor consignado no Auto de Infração, na ocorrência 07/2005, com aquele constante da Denúncia Espontânea nº. 6004310058, de 09/08/2005, constatou que o montante exigido fora contemplado nessa denúncia, o que significa que o ICMS fora devidamente recolhido;
- b) para que não se configurassem violações aos princípios do contraditório e da ampla defesa, foi solicitado ao setor competente que efetuasse a entrega ao contribuinte da relação de todas as notas fiscais relativas a não contribuintes, utilizadas no cálculo do percentual mínimo exigido no Decreto 7799/00, sendo concedido o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação do autuado;
- c) rebate o pleito pela não inclusão das mercadorias imunes e daquelas destinadas ao IPRAJ, na receita bruta para fins do Decreto 7799/00, tendo em vista que nessa norma não há nenhuma hipótese de exclusão de qualquer mercadoria, imune ou não, para o cálculo do percentual mínimo exigido para alcance do benefício, o mesmo ocorrendo quanto ao destino da mercadoria, não existindo

exclusão em função do destinatário. Observa que de acordo com o art. 1º do Decreto, o cálculo do percentual mínimo é realizado pelo valor global das saídas;

d) no que se refere à alegação de inconstitucionalidade do Decreto 7799/00 ao instituir tratamento diferenciado entre pessoas jurídicas, bem como quanto à retroatividade benigna do § 3º do art. 1º do Decreto 7799/00, realça que a discussão não se constitui em matéria de sua competência, razão pela qual não emite nenhuma informação a respeito;

e) quanto ao fato de o autuado ter apresentado base de cálculo diferenciada para os meses de setembro a dezembro de 2005, janeiro e abril de 2006, afirma que tais dados estão inconsistentes, pois na tabela do impugnante, tomando como exemplo o mês de setembro de 2005, o valor das saídas foi de R\$88.905,95, o valor considerado para pagamento do ICMS foi de R\$51.970,24, sendo a diferença entre os dois valores de R\$36.935,71, no entanto o valor apresentado na tabela do contribuinte, como diferença de base de cálculo real é de R\$32.410,62. Acrescenta que os cálculos efetuados pela autuante encontram-se em arquivo magnético anexado à fl. 11.

Conclui, ressaltando que o valor do débito referente à infração 01 foi alterado para R\$112.104,22, mantendo-se os mesmos valores para as demais infrações, motivo pelo qual sugere a procedência parcial do Auto de Infração.

Cientificado (fls. 987/988) a respeito da informação fiscal e anexos, além do arquivo em mídia eletrônica, contendo os dados relativos às notas fiscais referentes a não contribuintes, quando foi reaberto o prazo de defesa em 30 (trinta) dias, o contribuinte apresentou nova impugnação às fls. 990 a 996, quando reprisou as suas alegações contrárias à exigência consubstanciada na infração 01.

Salienta que através da leitura da relação dos supostos não contribuintes informados pela autuante, percebe-se que existem várias divergências entre os não contribuintes utilizados pela fiscal e a situação fática existente, de acordo com o site da própria SEFAZ, o que significa que a lista em questão vai de encontro à situação das empresas informada na SEFAZ, conforme certidões anexadas na defesa inicial.

Frisa que, a título exemplificativo, as empresas que a seguir relacionou, e que se encontravam inscritas como “especiais” ou na condição de “inaptas”, foram excluídas pela autuante, mas, de fato, são contribuintes do ICMS, de acordo com o extrato obtido através do site da SEFAZ, documento mais do que apto para atestar a situação dos compradores. Ressalta que foram excluídas empresas que são ou à época da venda eram contribuintes do Estado da Bahia, o que pode ser constatado através do levantamento do cadastro das empresas já anexado aos autos (DOC. 11 da impugnação).

Aduz que a mídia que recebeu comprova que foram excluídas vendas de produtos imunes, contabilizadas no seu faturamento, contrariando o ordenamento jurídico constitucional tributário. Ademais, a fiscal explicitou que excluiu as vendas realizadas ao IPRAJ, autarquia representativa do Estado da Bahia, as quais não poderiam ser incluídas entre os não contribuintes do Estado.

Assim, a partir da mídia que lhe foi oferecida, conclui que o lançamento é improcedente, pois com base na situação cadastral de cada um dos contribuintes, excluindo-se as mercadorias imunes e as vendas ao IPRAJ, chega-se aos percentuais apontados na impugnação, que indicam que em nenhum dos meses autuados foi ultrapassado o limite estabelecido pelo Estado da Bahia.

Na sequência, reprisa os argumentos atinentes a equívoco incorrido pela autuante, no que se refere à apuração da base de cálculo em alguns meses, indicando que esse fato teria resultado em uma diferença de R\$47.334,14.

Por fim, repete os pedidos oferecidos na peça de defesa.

À fl. 998, a autuante se pronunciou a respeito da manifestação defensiva, aduzindo que o impugnante manteve todas as suas alegações anteriores, acrescentando que a lista dos supostos não contribuintes elencados pela autuante ia de encontro aos dados verificados no site da SEFAZ, citando algumas empresas excluídas pelo Fisco, que, entretanto, seriam contribuintes do ICMS.

Contesta essa assertiva, realçando que os não contribuintes incluídos no cálculo do percentual mínimo exigido no Decreto se encontravam nessa situação no período fiscalizado, no cadastro da SEFAZ, conforme consta no Sistema de Informações da Secretaria da Fazenda – INC, onde se constata que apesar de algumas das empresas relacionadas pelo autuado atualmente serem contribuintes do ICMS, passando da condição de contribuinte especial para contribuinte normal, durante o período fiscalizado não eram contribuintes do ICMS. A título de exemplo, anexa o histórico da condição de diversos contribuintes, extraído do INC/SEFAZ (fls. 999 a 1.031).

Aduz que as demais alegações defensivas já foram devidamente analisadas na informação fiscal.

Às fls. 1.038 a 1.040, o autuado mais uma vez se pronunciou, quando fez a juntada do Decreto nº. 10.156/2006 (DOC. 01 – fls. 1.041 a 1.048), alegando que de acordo com o seu art. 11 *“Ficam convalidados os procedimentos adotados pelos contribuintes do ICMS, a partir de 1º de agosto de 2004, com base na redação dada por este Decreto ao § 3º do artigo 1º do Decreto 7.799, de 09 de maio de 2000.”*.

Frisa que essa disposição confirma, integralmente, a tese que utilizara em sua defesa (item h), uma vez que a infração se deu em razão de suposta utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo nas saídas de julho de 2005 a julho de 2006, pois no entendimento da fiscal, a empresa não atingiu o percentual mínimo do valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS.

Desta forma, entende que de acordo com o referido art. 11, a percentagem de vendas a que se refere aos contribuintes chegaria aos percentuais que indicara nas planilhas anexadas à impugnação (DOC. 12), conforme reproduziu.

Assevera que aplicando-se o art. 11 do Decreto 10.156/06, em todos os meses conseguiria alcançar o percentual mínimo do valor global das saídas de mercadorias. Frisa que por mais este fundamento, o Auto de Infração deve ser julgado totalmente improcedente.

Considerando que ao se insurgir contra a infração 01, que trata do uso indevido da redução da base de cálculo prevista no Decreto 7.799/00, pelo fato de o contribuinte não ter atingido o percentual mínimo do valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS, o autuado suscitou a retroatividade benigna do disposto no § 3º do art. 1º daquela norma, tomando por base previsão do art. 11 do Decreto 10.156/06: a 1ª JJF diligenciou o processo à INFRAZ Atacado (fl. 1.051), para que a autuante revisasse o lançamento referente à citada infração, incluindo os valores relativos às operações destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS na condição de ESPECIAIS, aos valores globais das saídas destinadas a contribuintes do ICMS, para verificação dos percentuais mínimos que possibilitem o uso daquele benefício, elaborando, se fosse o caso, novos demonstrativos.

Em seguida, a Repartição Fazendária deveria entregar ao autuado, cópias reprográficas dos elementos juntados pela diligente e da solicitação, quando deveria ser informado ao sujeito passivo quanto à concessão do prazo de 10 (dez) dias, para que ele, querendo, se manifestasse. Havendo manifestação do autuado, deveria ser dada ciência à autuante.

Em atendimento ao pedido de diligência, a autuante informou à fl. 1.057 que efetuou a revisão da infração 01, acrescentando os valores relativos às operações de vendas para contribuintes inscritos na condição de especiais aos valores globais das saídas destinadas a contribuintes do ICMS, realçando que essa infração trata do uso indevido da redução da base de cálculo prevista no Decreto 7.799/00, em razão de o contribuinte não ter atingido o percentual mínimo do valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS, porém esse Decreto omite a convalidação do procedimento previsto no art. 11 do Decreto nº 10.156/06.

Salienta que, diante disso, elaborou novos demonstrativos (fls. 1.055/1.056), nos quais verificou que o autuado só não atingiu os percentuais mínimos que possibilitam o uso do benefício, nos meses de agosto e setembro de 2005, que atingiram respectivamente os percentuais de 73,03% e 85,52%, quando deveria ser de 95%. Ressalta que o contribuinte assinou o Termo de Acordo em 22/07/2005, passando

a utilizar o benefício em julho de 2005, porém o valor do débito indicado no Auto de Infração para esse mês já fora recolhido mediante Denúncia Espontânea nº 6004310058, de 09/08/2005.

Indica que, desse modo, o valor do débito relativo à infração 01 foi alterado para R\$16.907,71.

Após ser cientificado a respeito do resultado da diligência, o autuado se manifestou às fls. 1.062 a 1.064, aduzindo que com a revisão da infração 01, acrescentando os valores das vendas a contribuintes especiais aos valores globais das saídas destinadas a contribuintes do ICMS, com base na retroatividade benigna do Decreto 7.799/2000 combinado com o Decreto 10.156/2006, constatou-se que somente não foram atingidos os percentuais mínimos nos meses de agosto e setembro de 2005.

Deste modo, como a tese que sustentara acerca da retroatividade benigna foi acatada pela própria fiscal, não tem comentários a respeito, concordando integralmente com os fundamentos utilizados. Porém, quanto aos cálculos efetivados, entende que existe o seguinte erro de fato: na nova planilha apresentada, o valor histórico do ICMS referente aos meses de agosto e setembro de 2005 chegaria a R\$16.907,71, porém o autuado elaborou tabela detalhada desses meses, chegando aos valores dos tributos nos montantes de R\$8.716,00 (agosto) e R\$5.509,80 (setembro), totalizando R\$14.225,80, gerando a diferença de R\$2.681,91, em conformidade com a planilha que anexa (DOC. nº 01 – fls. 1.065 a 1.079). Solicita que os cálculos sejam refeitos, estabelecendo-se a verdade material dos fatos.

Reitera os demais fundamentos da impugnação, em especial o fato de terem sido excluídos dos cálculos referentes aos meses ainda pendentes, as mercadorias imunes do imposto, bem como as vendas a empresas que, de fato, são ou foram à época, contribuintes do ICMS, de acordo com o levantamento do cadastro das empresas já anexado aos autos (DOC. 11 da Impugnação).

Mantém o pedido inicial, requerendo que seja ratificado por este Conselho de Fazenda a tese da retroatividade benigna da norma, explicitada no Decreto Estadual 10.156/06 e acatada pela própria fiscal autuante no novo levantamento. Pede que sejam apreciadas as demais teses trazidas aos autos, em especial a não inclusão das mercadorias imunes à incidência do ICMS no valor global das saídas, e a exclusão das vendas ao IPRAJ em relação ao percentual de saída. Por fim, caso essas teses não sejam aceitas mencionadas, sejam refeitos os cálculos, pois, caso devido, o ICMS a ser recolhido será no valor histórico de R\$14.225,80.

Tendo em vista a manifestação do contribuinte, a autuante voltou a se pronunciar à fl. 1.084, ressaltando que o valor do débito da infração 01 foi alterado para o montante de R\$15.152,85, referente aos meses de agosto (no valor de R\$8.969,94) e setembro de 2005 (no valor de R\$6.182,91), constantes à fl. 01 do Auto de Infração. Solicita que seja desconsiderado o valor de R\$16.907,71 (fl. 1.057), pois, equivocadamente tinha somado os débitos dos meses de julho e agosto, quando deveria somar os valores referentes aos meses de agosto e setembro de 2005.

Consta às fls. 1.033 a 1.036, extrato do SIGAT/SEFAZ referente ao pagamento parcial do débito, nos valores correspondentes às infrações 02 e 03.

## VOTO

Saliento que o processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais, estando determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza das infrações apuradas, que se encontram fundamentadas em diplomas legais vigentes, e nos demonstrativos e respectivos documentos que fundamentam a autuação. Ademais, o Auto de Infração segue estritamente as determinações previstas nos dispositivos constantes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF/BA), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, não ensejando em qualquer violação aos princípios que regem o processo administrativo fiscal, tendo o sujeito passivo demonstrado perfeito conhecimento das infrações.

No que concerne à nulidade da autuação, suscitada especificamente com base em suposta violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, sob a alegação de que a Fiscalização não teria fornecido as informações relativas aos adquirentes das mercadorias, que se encontravam em

situação cadastral irregular ou que se tratavam de não-contribuintes do ICMS, ressalto que em atendimento a solicitação da autuante, a Repartição Fazendária promoveu a entrega ao contribuinte da relação das respectivas notas fiscais, além de ter esclarecido que a apuração se baseara nos dados contidos no Sistema de Informações da Secretaria da Fazenda – INC, concernentes ao período fiscalizado, quando foi reaberto o prazo de defesa em 30 (trinta) dias.

Quanto à afirmação do contribuinte de que a indicação contida no Decreto nº 7.799/2000, de diferentes percentuais de redução da base de cálculo, a depender das faixas de faturamento dos contribuintes, seria constitucional, observo que este órgão julgador não tem competência para declarar a constitucionalidade da legislação do Estado, em conformidade com o disposto no art. 167 do RPAF/BA.

Observo que o Auto de Infração é composto por três imputações, das quais o contribuinte acatou expressamente as infrações 02 e 03, o que significa que não existe lide a respeito dessas imposições tributárias. As citadas infrações correspondem à falta de recolhimento do ICMS, tendo sido constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, que no primeiro caso correspondeu às operações de saídas, no exercício de 2006, enquanto que no segundo prevaleceram as operações de entradas, fato ocorrido no exercício de 2005.

Considerando, ademais, que os valores apurados foram devidamente recolhidos pelo autuado e o levantamento efetuado pela fiscalização se encontra corretamente apontada nos respectivos demonstrativos, as exigências em questão se encontram devidamente caracterizadas.

No que se refere à infração 01, vejo que a acusação correspondeu ao recolhimento a menos do ICMS, em razão da utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo prevista no Decreto nº 7.799/00, devido ao fato de o contribuinte não ter atingido o percentual mínimo do valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS.

Observo que a imposição tributária está ancorada na disposição contida no art. 1º do referido Decreto, que assim dispõe:

*“Art. 1º Nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto, destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo poderá ser reduzida em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento), desde que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS corresponda, no mínimo, em cada período de apuração do imposto, aos seguintes percentuais de faturamento:*

*I - 65% (sessenta e cinco por cento), tratando-se de estabelecimento cuja receita bruta do exercício anterior seja igual ou inferior a R\$ 45.000.000,00 (quarenta e cinco milhões de reais);*

*...*

*IV - 50% (cinquenta por cento), tratando-se de contribuinte cuja receita do exercício anterior seja superior a R\$ 45.000.000,00 (quarenta e cinco milhões de reais).”*

Ao atacar o mérito do lançamento, o sujeito passivo apresentou os seguintes argumentos: que a autuante não explicara quais dentre os destinatários das vendas que realizara não seriam contribuintes do ICMS ou não se encontrariam em situação regular no cadastro estadual, que considerara diversas mercadorias imunes à incidência do imposto e que glosara vendas realizadas ao IPRAJ (Instituto Pedro Ribeiro de Administração Judiciária).

No que concerne à questão levantada sobre a falta de esclarecimento a respeito dos adquirentes de mercadorias que não seriam contribuintes, já restou explanado acima que a autuante esclareceu devidamente ao autuado que os dados cadastrais deveriam corresponder à época da ocorrência dos fatos e não a um momento posterior. Quanto aos adquirentes cadastrados como contribuintes especiais, tratarei mais adiante, pois esse tema foi objeto de diligência fiscal.

Em relação à insurgência defensiva quanto às situações envolvendo vendas de mercadorias imunes da incidência do ICMS e nos casos de operações destinadas ao IPRAJ, discordo inteiramente da reclamação do impugnante, haja vista que o tratamento diferenciado previsto no Decreto 7.799/00, visando a redução da base de cálculo do imposto, volta-se tão somente às saídas que tenham como destinatários contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia e que, além disso, se refiram a operações tributadas. Como as situações aventadas não se enquadram nessas duas premissas, é evidente que o entendimento correto é aquele adotado pela Fiscalização.

Vale acrescentar que, conforme bem pontuou a autuante, o referido Decreto não prevê nenhuma hipótese de exclusão de qualquer mercadoria, imune ou não, para o cálculo do percentual mínimo exigido para alcance do benefício, o que também ocorre quanto ao destino da mercadoria, não existindo, portanto, qualquer exclusão em função do destinatário ou da forma de tributação da mercadoria.

No que concerne à insurgência do contribuinte contra a exigência relativa ao mês de julho de 2005, alegando que parcelara o débito através de denúncia espontânea, observo que a autuante, de forma acertada, após constatar que assistia razão ao impugnante, excluiu o valor correspondente.

Concordo com os esclarecimentos apresentados pela autuante a respeito da questão levantada pelo contribuinte, de que haveriam inconsistências em alguns dos períodos compreendidos pela autuação, haja vista ter restado demonstrado que os cálculos realizados pelo Fisco se encontram corretos, à exceção do mês de julho de 2005 e de outros períodos que serão devidamente ajustados, conforme discorri em seguida.

Tendo em vista que ao se insurgir contra essa infração, o autuado suscitou a retroatividade benigna do disposto no art. 11 do Decreto nº 10.156/06, que estabelece a convalidação dos procedimentos adotados pelos contribuintes a partir de 01/08/2004, com base na redação dada ao § 3º do art. 1º do Decreto 7.799/00, esta 1ª JJF solicitou que a autuante realizasse uma revisão do lançamento, incluindo os valores relativos às operações destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS na condição de especiais, aos valores globais das saídas destinadas a contribuintes do ICMS, para verificação dos percentuais mínimos que possibilitassem o uso do benefício, elaborando novos demonstrativos.

Ressalto que tal solicitação se prendeu ao fato de o mencionado § 3º determinar, textualmente, que *“Estende-se o tratamento tributário previsto neste artigo às operações internas realizadas por estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes dos itens 13, 14-A, 14-B e 14-C do Anexo Único deste decreto destinadas a não contribuintes do ICMS inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia na condição de especial.”*. Considerando que a atividade do autuado está cadastrada sob o código 464781801, que corresponde ao item 13 acima referido, enquadra-se perfeitamente na situação prevista naquela norma legal.

Assim, ao realizar a diligência, a autuante efetuou os pertinentes ajustes, adequando a apuração dos valores a serem exigíveis do contribuinte à diretriz acima reportada, indicando por meio de demonstrativos (fls. 1.055/1.056), que os percentuais mínimos que permitem o uso do benefício, somente não foram alcançados nos meses de agosto e setembro de 2005, que atingiram respectivamente os percentuais de 73,03% e 85,52%, quando deveria ser de 95%. Lembrou que o contribuinte passara a utilizar o benefício em julho de 2005, ao assinar o Termo de Acordo, porém o débito apontado no Auto de Infração para esse mês já fora recolhido por meio de denúncia espontânea.

Saliente que, no entanto, como o impugnante apontou, de forma correta, que ocorreria equívoco quanto aos valores remanescentes encontrados, a autuante demonstrou que realmente cometera um engano, que consistira na indicação de valores remanescentes para os meses corretos (agosto e setembro de 2005), porém computara os valores relativos aos meses de julho e agosto, de forma que o montante correto a ser exigido é de R\$15.152,85, correspondendo às parcelas de R\$8.969,94 (agosto) e R\$6.182,91 (setembro), excluindo-se os demais períodos compreendidos nesta infração.

Quanto à alegação apresentada pelo contribuinte em sua última manifestação, contrária aos resultados finais a serem exigidos, sob a assertiva de que a apuração correta seria aquela indicada na relação que acostou às fls. 1.065 a 1.079, ressalto que tais elementos não se prestam para elidir sequer parcialmente os novos valores apontados pela Fiscalização, haja vista que não se encontram acompanhadas das provas materiais correspondentes.

Dest modo, concluo pela manutenção parcial da exigência fiscal consubstanciada na infração 01, para que seja exigido o imposto no valor de R\$15.152,85.

Voto pela procedência parcial do Auto de Infração, cabendo a homologação dos valores recolhidos.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298629.0046/09-8**, lavrado contra **FORTAPEL COMÉRCIO DE PAPÉIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$24.604,47**, acrescido das multas de 60% sobre R\$15.152,85 e de 70% sobre R\$9.451,62, previstas nos incisos II, alínea “a” e III do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, alterado pelo Decreto nº. 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de abril de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR