

A. I. N° - 281332.0025/10-5  
AUTUADO - HL DISTRIBUIDORA LTDA.  
AUTUANTE - MÔNICA CAVALCANTI SILVA ARAÚJO  
ORIGEM - INFAS ATACADO  
INTERNET - 15.12.2011

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0320-04/11**

**EMENTA:** ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO PREVISTA NO DECRETO N° 7.799/00, NAS SAÍDAS PARA NÃO CONTRIBUINTES DO IMPOSTO E PARA INSCRITOS COMO “CONTRIBUINTE ESPECIAL”. Não ficou demonstrado que os destinatários das mercadorias em questão, efetivamente são contribuintes do ICMS, ou seja, praticam operações ou prestações de serviços que constituam fatos geradores do ICMS. O tratamento fiscal previsto no Decreto n° 7.799/00 aplica-se unicamente às saídas de mercadorias para pessoas inscritas como contribuintes no cadastro estadual. Infração caracterizada. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO NO PRAZO REGULAMENTAR MULTA. Sendo o imposto pago na operação subsequente, dispensa-se, nesse caso, o pagamento do tributo, exigindo-se a multa de 60% do imposto não antecipado, pelo descumprimento de obrigação acessória. Infração caracterizada. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. “ANTECIPAÇÃO PARCIAL”. PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO. É devida antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias, não enquadradas no regime de substituição tributária, quando adquiridas fora do Estado para comercialização. Infração mantida. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MULTA. a) MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Infração elidida com provas do registro tempestivo das notas fiscais. b) MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Revisão fiscal reduz o valor do débito exigido. Afastadas preliminares de nulidade. Não acolhidos os pedidos de diligência e de cancelamento ou redução da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 16/12/2010, exige o valor de R\$ 424.854,45, em razão das seguintes infrações:

Infração 01. Recolhimento a menos de ICMS no valor de R\$ 382.797,47, em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo. Período: janeiro a dezembro de 2005 e janeiro a dezembro de 2006. Multa de 60%.

Trata-se de empresa signatária de Termo de Acordo para utilização do tratamento tributário previsto no Dec. 7.799/00, que desenvolve comércio atacadista de produtos de higiene, limpeza e conservação domiciliar – CNAE 4649408, e comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria, constatando-se que promoveu vendas a pessoas jurídicas inscritas na condição de contribuinte especial e a não contribuinte do ICMS, descumprindo a condição prevista no art. 1º do referido decreto para fazer jus ao benefício, reduzindo indevidamente a base de cálculo do imposto.

Infração 02. Multa percentual no valor de R\$29.016,10, sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Período: janeiro a dezembro de 2005, janeiro a outubro de 2006.

Consta na descrição que para um grupo de mercadorias incluídas no regime de ST, recebidas de outras unidades da Federação, efetuou o recolhimento na saída, como se o regime de tributação fora normal.

Infração 03. Descumpriu obrigação tributária principal, ocorrendo infração diversa das previstas em lei, na qual não houve dolo.

Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS Antecipação Parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização. Art. 61, inciso IX; Art. 125, inciso II, §§ 7º e 8º e Art. 352-A do RICMS/BA. Valor: R\$ 6.283,78. Multa de 60%. Período: janeiro, abril, julho, agosto, outubro a dezembro de 2006.

Infração 04. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) sujeita(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de R\$ 5.044,24. Período: dezembro 2005, junho, setembro e dezembro de 2006.

Infração 05. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não sujeita(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de R\$ 1.712,86. Período: maio, agosto e dezembro de 2005, janeiro, julho e novembro de 2006.

O autuado, às fls. 753 a 790 dos autos, impugna o lançamento tributário. Preliminarmente, com base no art. 150, § 4º, do CTN, argui a decadência do direito de lançar o tributo com relação aos fatos geradores anteriores a 28 de dezembro de 2005 e entende cerceado seu direito de defesa em face de o procedimento fiscal ter se baseado em arquivos eletrônicos e que os demonstrativos produzidos pela autuante lhe são incompreensíveis e não esclarecem as infrações.

Alega que não conseguiu compreender como se chegou aos números apresentados, creditando tal deficiência à falta de comunicação entre a empresa e a autuante, em razão da fiscalização “remota”.

Transcrevendo-o, diz que o auto de infração contraria o art. 39 do RPAF/99. Com base em doutrinas, reforça o argumento que o PAF prejudica a ampla defesa, o contraditório e que, no seu entendimento, a justiça administrativa não vem sendo alcançada seja porque falta independência funcional aos julgadores por seguirem orientação do Ente tributante, que os impede de livre apreciar o conflito, quer seja porque o nosso sistema adota a teoria dualista, que implica em processos autônomos nas esferas administrativa e judicial, razões pelas quais requer a nulidade do auto de infração.

Sobre o Decreto 7.799/00 afirma que constitui uma concessão de incentivos fiscais, entre eles, a redução da base de cálculo em até 41,176%, dando competitividade às empresas atacadistas baianas e negar este benefício resultaria em desfavorecer o comerciante.

No mérito, diz inexistir irregularidade na aplicação do benefício fiscal, havendo sim, equívoco na interpretação do art. 1º do citado decreto pela autuante. Transcreve o dispositivo legal citado para dizer que não existe no texto legal vedação à comercialização com benefícios nele contidos

quando os destinatários forem inscritos na condição de especial, pois preconiza que a redução da base de cálculo se aplica nas operações de saídas internas destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS da Bahia, sem excluir qualquer contribuinte elencado no art. 150 do RICMS/BA. Reproduz os arts. 149 e 150 do RICMS/BA, para dizer que a sua é a única interpretação possível, qual seja: Todas as operações internas destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS da Bahia, independentemente da sua condição como independente da nomenclatura, se especial, se normal, se microempresa, etc., estão amparadas pelo benefício fiscal à época dos fatos geradores.

Alega que o legislador regulamentar só excluiu do decreto as operações destinadas a contribuintes inscritos na condição de especial e a não contribuintes a partir de 13/11/2006, conforme o disciplinamento legal que transcreve. Aduz que se trata de uma regra interpretativa que fortalece seu argumento defensivo.

Diz que antes havia dúvidas se o contribuinte especial era considerado ou não contribuinte do ICMS e a alteração objetivou restringir o direito de todos os contribuintes, alcançando apenas determinadas atividades econômicas que estavam reiteradamente sendo autuadas pelo Fisco, preservando essas empresas de possíveis exigências fiscais. Daí, conclui que somente a partir da inclusão do §3º ao art. 1º do multicitado decreto os contribuintes inscritos na condição de especial foram considerados como não contribuintes do ICMS.

Alega, ademais, que os contribuintes inscritos na condição especial recolhem o ICMS como qualquer outra empresa considerada como normal, a exemplo da exigência do pagamento de diferença de alíquotas previsto no RICMS/BA.

Fala que a inscrição estadual, conforme o art. 4º da LC 116/03, é apenas o aspecto formal da relação jurídico tributária. Se a intenção do legislador do Dec. 7.799/00 foi alcançar somente as operações destinadas às empresas consideradas como contribuintes do ICMS pela definição da LC 116/03, a inscrição no cadastro seria irrelevante. Segundo ele, o texto legal deveria referenciar "... destinadas a contribuintes do Estado da Bahia...". Caberia nesse caso a interpretação que o benefício se destinava apenas a operações destinadas ao contribuinte materialmente considerado, mas, não foi assim publicado o texto que diz "... destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia...". Assim, entende que não há exceção a qualquer destinatário inscrito.

Afirma que o Fisco baiano decidiu esclarecer a redação do art. 1º do Dec. 7.799/00, restringindo o benefício da redução da base de cálculo ao comércio atacadista de: a) artigos de escritório e de papelaria, de ferragens; b) ferragens e ferramentas; c) material elétrico; e, d) materiais de construção em geral.

Por essa exegese, entende que perdeu o direito de utilizar o benefício nas operações internas destinados a contribuintes na condição de especial somente a partir de 01/08/2006, pois antes, todos os contribuintes estavam autorizados a utilizar o benefício para contribuintes especiais.

Ademais, alega que agiu de boa-fé pelo que se aplica ao caso a regra do art. 112 do CTN e, como a inserção do §3º do art. 1º do Dec. 7.799/00 criou uma ilegal discriminação entre contribuintes nos termos do art. 150, II, da CF, que contraria os princípios da isonomia de tratamento tributário, a alteração não pode prosperar sob pena de ser considerada inconstitucional pelos Tribunais pátrios.

Aduz que agravando os equívocos de interpretação da norma pela autuante, alega existência de erros materiais na autuação em diversas notas fiscais relacionadas no demonstrativo já que foram destinadas a contribuintes inscritos na condição de normal, a exemplo das inscrições estaduais 52808647, 52014783, 64242120, 63314961, 44371542, 38657560, 22025141, 23207655, 54109029, 91529700, 23197134, 31031714, 62051521, 52958416, 56698637 e 38194852, cujos extratos "Consulta Pública ao Sintegra", foram acostados à presente defesa, razão pela qual diz que uma revisão fiscal é pertinente e deve ser determinada.

Também diz que a infração 02 contém erros que resultam na sua improcedência, pois as tributou nas saídas, tendo em vista que o imposto relativo a essas mercadorias ou foram pagos na entrada do estabelecimento, ou a responsabilidade pela retenção do ICMS estava atribuída ao remetente

(art. 373, § 3º do RICMS/BA, transcrito). Junta diversos comprovantes de pagamento do imposto devido por antecipação tributária que devem ser excluídos da infração. Também pede diligência fiscal para exclusão da infração.

Com relação à infração 03, diz ser inaplicável a multa de 60% tipificada por ser genérica, contrariando o princípio da taxatividade e viola o princípio da reserva legal. Alega que no caso em apreço ocorreu apenas a intempestividade do pagamento do imposto já que escriturou todas as notas fiscais e tributou as mercadorias nas saídas e que a penalidade específica para o caso só foi introduzida na legislação em 27/11/2007, razões pelas quais a infração deve ser julgada nula.

Aduz que a autuante errou quando calculou o imposto devido por antecipação parcial aplicando a alíquota de 17%, sem considerar o benefício fiscal, o que resultaria em cálculo pelo percentual de 10%, nos termos do Decreto 7.799/00, pois o § 2º do art. 352-A, do RICMS/BA, que reproduz, estabelece que na hipótese de a base de cálculo do imposto relativo à operação subsequente for reduzida, a do imposto sujeito ao pagamento da antecipação parcial também seria contemplada com a redução, orientação que, inclusive, se acha no site da SEFAZ. Por isso, entende que esta infração também deve ser anulada, pois, no seu entendimento, não é possível alteração da multa pelo órgão julgador.

Quanto às infrações 04 e 05, além da argüição de decadência, diz existir erros materiais. Objetivando comprová-los por amostragem, junta cópia das páginas dos livros Registro de Entradas onde se encontram registradas todas as notas fiscais que foram acusadas de não registradas na escrita fiscal. Cita as notas fiscais 0213010 e 213493, registradas à fl. 26, 090862 e 091374, às fls. 31 e 34, 62965, à fl. 18, 028622, à fl. 40, 034022, à fl. 14. Requer diligência fiscal para comprovar o que alega e, inobstante o alegado, diz que a multa afronta garantias constitucionais por ter caráter de confisco.

Conclui requerendo: 1) Reconhecimento da decadência indicada; 2) Reconhecimento da nulidade do AI por cerceamento do direito de defesa em razão dos demonstrativos ininteligíveis; 3) Improcedência da infração 01 em razão do erro de interpretação do artigo 1º do Dec. 7.799/00; 4) Improcedência da infração 01 em razão da não aplicação do princípio “in dúvida contra fiscum”; 5) Improcedência da infração 01 em razão da não aplicação do princípio da não diferenciação tributária; 6) Improcedência da infração 01, em razão dos erros materiais na composição da base de cálculo; 7) Improcedência da infração 02 em razão das provas acostadas ao PAF com os devidos recolhimentos por antecipação tributária, como também pela ilegitimidade passiva; 8) Inaplicabilidade da multa de 60% relativa à infração 03; 9) Improcedência da infração 03 em face aos erros materiais pela aplicação de alíquota indevida; 10) Improcedência das infrações 04 e 05 em razão de diversas notas fiscais se encontrarem registradas nos livros próprios; 11) Cancelamento da multa aplicada em razão de seus efeitos confiscatórios.

Por fim, reforça o pedido de diligência por fiscal estranho ao feito para comprovar suas alegações.

Às fls. 893 a 899 dos autos, a autuante presta a Informação Fiscal. Contesta a preliminar de decadência dizendo ter obedecido ao prazo previsto no art. 173 do CTN e diz que esse assunto é esclarecido no acórdão JJF N° 0033-02/10.

Sobre a alegada incompreensão dos demonstrativos fiscais e fiscalização “remota”, informa que os contatos com a empresa se iniciaram em julho/2010 com a intimação fiscal e arrecadação dos arquivos magnéticos. Explicou pessoalmente o conteúdo dos relatórios aos Srs. Heitor Carvalho Lima e Helder Lima que solicitaram ajustes. Em 03/08/2010, os documentos foram devolvidos ao Sr. Helder Lima e entre as duas intimações para ajuste dos arquivos magnéticos, fez vários contatos com esses senhores, com a Sra. Sandra e com o Sr. João Marcelo Brandão Carneiro, contador da empresa.

Diz que identificados os principais pontos da autuação, em novembro apresentou os relatórios que compõem o auto ao contribuinte para análise, ocasião em que esclareceu o conteúdo e

entregou cópia em CD. Nessa oportunidade estavam presentes os Srs. Heitor Lima, Helder Lima, o Contador João Marcelo Brandão Carneiro e a Sra. Lucília Pereira Ledo, Supervisora da Infaz Atacado.

Quanto à materialidade da autuação, constatou que o autuado não atendeu as condições para fruição do seu Termo de Acordo conforme estabelecido no Decreto 7.799/00, pois as vendas para contribuintes do ICMS foram abaixo do percentual mínimo estabelecido ao passo que, as saídas para não contribuintes, sejam não inscritos ou inscritos na condição de especial representaram a maioria das vendas, e, por isso, não pode reduzir a base de cálculo nas vendas para qualquer tipo de pessoa jurídica sendo ou não sendo contribuinte do ICMS.

Para detalhar a situação descrita, produziu 05 demonstrativos: a) “Uso do Dec. 7.799/00 Sem Atingir o Percentual Mínimo” que mostra, resumidamente, a proporção entre as saídas para contribuintes e não contribuintes do ICMS, deixando claro que o autuado não atingiu o percentual mínimo de vendas destinadas a contribuintes do ICMS, conforme estabelecido no parágrafo primeiro do Dec. 7.799/00, que transcreve; b) “Uso do Dec. 7.799/00 Sem Atingir o Percentual Mínimo – Redução de base de cálculo indevida” que detalha por item de nota fiscal o valor da redução indevida nas saídas para contribuintes do ICMS já que o percentual mínimo estabelecido no Dec. 7.799/00 não foi atingido; c) “Uso do Dec. 7.799/00 Sem Atingir o Percentual Mínimo – vendas para não contribuintes” que lista por nota fiscal todas as vendas feitas para não contribuintes do ICMS”; d) “Uso do Dec. 7.799/00 Sem Atingir o Percentual Mínimo – vendas para inscritos como “especial” que lista por nota fiscal todas as vendas feitas para inscritos como “especial”; e) “Uso do Dec. 7.799/00 Sem Atingir o Percentual Mínimo – vendas para contribuintes inaptos” que lista por nota fiscal todas as vendas feitas para contribuintes inaptos.

Entende que os demonstrativos são claros e detalhados, não havendo razão na alegação defensiva. Esclarece que a impossibilidade da fruição do benefício no período fiscalizado não se deve ao entendimento equivocado de que promoveu vendas a pessoas jurídicas inscritas na condição de “especial”, mas pelo fato de suas vendas para contribuintes do ICMS terem sido abaixo do percentual mínimo estabelecido no Decreto 7.799/00.

Reproduzindo os arts. 149, 150 e 36 do RICMS/BA, discorda do entendimento defensivo de que a pessoa jurídica inscrita na condição de especial é contribuinte do ICMS, pois não é tão somente a inscrição do destinatário no cadastro que o faz contribuinte do ICMS, dando ao remetente o direito a usufruir o benefício tributário. Para tanto, se faz necessário que além de inscrito o destinatário seja contribuinte do ICMS e as exceções previstas no § 3º do art. 1º do Dec. 7.799/00, não se aplicam ao autuado.

Com relação aos equívocos materiais citados na defesa, concorda que as inscrições listadas são de contribuintes inscritos na condição de “normal”, mas não influi na infração, pois esta se deu exatamente porque as vendas para contribuintes do ICMS não atingiram o percentual mínimo para gozo do benefício de redução de base de cálculo. Portanto, na autuação não existe erro material, mas cumprimento da legislação.

Com relação à infração 02, esclarece em primeiro lugar que as notas fiscais listadas pelo autuado não constam dos demonstrativos da autuação, já que recolheu o imposto. As notas fiscais constantes dos demonstrativos não tiveram o imposto recolhido e foram tratadas como de mercadoria tributável na saída e, por isso, é devida a multa pelo cometimento da infração tendo em vista o tratamento fiscal indevido.

Quanto à inexistência da multa relativa à infração 03, confirma o enquadramento com respaldo na legislação, não vendo razoabilidade no argumento defensivo.

Com relação à infração 04, reconhece que as notas fiscais estão lançadas no livro Registro de Entradas, sendo esta improcedente.

Quanto à infração 05, acolhe parte da alegação de defesa e reduz o valor nela devido, conforme novo demonstrativo que produz.

Às fls. 922 a 935, o autuado volta a se manifestar. Diz que a autuante segue interpretando equivocadamente a legislação que trata do benefício fiscal e descumpriu o preceito do §6º do art. 127 do RPAF/99. Repisa seus argumentos defensivos, em especial, de que não descumpriu qualquer dispositivo do Dec. 7.799/00, inclusive no que pertine ao atendimento do “percentual mínimo” com vendas para contribuintes inscritos no cadastro do ICMS, seja na condição de normal, especial, microempresas, etc., e aporta ementa de decisão judicial para dizer que redução de base de cálculo corresponde a isenção parcial.

À fl. 948, a autuante diz que as argumentações do contribuinte já foram analisadas. Mantém a posição manifestada na informação fiscal e encaminha os autos ao CONSEF.

Conforme fl. 952, por decisão de maioria, na assentada de julgamento a 4ª JJF converteu o PAF em diligência à INFRAZ de origem para:

#### AUTUANTE

1. Esclarecer se o demonstrativo de suporte da infração 1 engloba apenas as operações com **contribuinte especial, isento, não contribuinte do ICMS e contribuinte em situação cadastral irregular** ou se envolve **todas as operações** praticadas no período fiscalizado;
2. Caso englobe todas as operações praticadas no período fiscalizado, elaborar demonstrativo apartado das operações: a) **com contribuintes do ICMS**; b) **contribuinte especial, isento, não contribuinte do ICMS e contribuinte em situação cadastral irregular**.

#### INSPETORIA FAZENDÁRIA

Intimar o autuado para tomar conhecimento do resultado da diligência, **inclusive com fornecimento de cópia dos demonstrativos refeitos, se for o caso**, concedendo prazo de **10 (dez) dias** para se manifestar, caso queira.

À fl. 956 a autuante informa o cumprimento da diligência juntando demonstrativos da especificação solicitada, qual seja: a) esclarecendo que o demonstrativo da infração 01 engloba todas as operações de venda do período; b) como solicitado no item 2 do pedido, elaborando planilhas separadas juntando respectivos arquivos magnéticos (fls. 957 a 967).

Intimado a se manifestar sobre a diligência, o contribuinte junta petição de dilação de prazo para tanto.

#### VOTO

O lançamento de ofício, ora impugnando, traz a exigência do ICMS, em razão das seguintes infrações: Infração 01. Recolhimento a menos de ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo; Infração 02. Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente; Infração 03. Descumprimento de obrigação tributária principal, ocorrendo infração diversa das previstas em lei, na qual não houve dolo; Infração 04. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) sujeita(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal; Infração 05. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não sujeita(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal.

Na defesa, o autuado, preliminarmente, arguiu a decadência do direito de lançar o tributo com relação aos fatos geradores anteriores a 28 de dezembro de 2005 e entendeu cerceado seu direito de defesa em face de o procedimento fiscal ter se baseado em arquivos eletrônicos e que os demonstrativos produzidos pela autuante lhe são incompreensíveis e não esclarecem as infrações. Alega que não conseguiu compreender como se chegou aos números apresentados,

creditando tal deficiência à falta de comunicação entre a empresa e a autuante, em razão da fiscalização “remota”.

Antes de analisar o mérito do lançamento tributário, aprecio essas preliminares.

O art. 150, § 4º do CTN, estabelece que:

(...)

*§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 05 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Disciplinando essa matéria, o §5º do art. 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), dispõe:

*Art. 107-B*

*§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 05 (cinco) anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não cabendo contra ela a determinação do art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Portanto, sendo tanto a atividade fiscal do ICMS quanto a atividade administrativa judicante vinculadas à legislação baiana e, mais especificamente, à interpretação da Ordem Legal dada pelo Poder Executivo a quem ambas as atividades estão adstritas, até porque a atividade judicante no âmbito da Administração Pública visa o controle interno dos atos administrativos e não a substituir a função jurisdicional que, no Brasil, compete, com exclusividade, ao Poder Judiciário, rejeito a preliminar de decadência suscitada tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 16/12/2010, com ciência do autuado em 27/12/2010. Logo, os créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos no período de 01/01 a 31/12/2005 só estariam acobertados pelo instituto da decadência se o lançamento tributário ocorresse a partir de 01/01/2011.

Vale consignar que esse tem sido o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF 0102-12/05, 0113-12/05 e 0192-11/05 e, mais recentemente, o Acórdão CJF 0144-11/09.

Com relação ao alegado cerceamento do direito de defesa em face de o procedimento fiscal ser baseado em arquivos eletrônicos, que os demonstrativos não esclarecem as infrações porque são incompreensíveis e que tal deficiência se deu por falta de comunicação entre a autuante para com a empresa, em razão da fiscalização “remota”, vejo que tal argumento não resiste à análise dos autos pelas seguintes razões: Primeiro, porque além de os autos conterem elementos que indicam vista a documentos fiscais do contribuinte, como livros, notas fiscais e arquivos magnéticos elaborados compulsoriamente pelo contribuinte, os quais devem espelhar a verdade material de sua atividade comercial (fls. 10, 11, 118 a 717 e 916), a informação de reiterados contatos da autuante com representantes do autuado, sócios e contador, inclusive reunião com presença da Supervisora da INFRAZ, em que tratam de esclarecimentos da ação fiscal, não foi contestada pelo impugnante. Ademais, como observado pela autuante, os demonstrativos são claros quanto aos seus dados, e das extensas manifestações defensivas infere-se que o impugnante possui plena compreensão das infrações, bem como do enquadramento legal aposto pela autuante no lançamento tributário de ofício.

Portanto, da análise das peças processuais, constato que na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto nos artigo 39, 41 e 42, do RPAF/99, sendo as infrações descritas de forma clara, estando fundamentadas nos demonstrativos e documentos fiscais que as embasam, estando elas determinadas, com segurança, bem como identificado o infrator. Conforme recibo de fl. 747, o contribuinte recebeu cópia dos papéis de trabalho que respaldam a

autuação e exerceu o direito de ampla defesa e do contraditório demonstrando pleno conhecimento dos fatos arrolados no presente Auto de Infração. Não vislumbro nos autos qualquer indicativo de cerceamento ao direito de defesa, e a lide se tem transcorrido no âmbito do devido processo legal. Portanto, não acolho as preliminares de nulidade arguidas, inclusive a de ilegitimidade passiva para a infração 02, pois sendo objeto da autuação, mercadorias de uso hospitalar adquiridas em Minas Gerais e São Paulo, estados que denunciaram o acordo relativo à substituição tributária, a responsabilidade pela antecipação é do autuado, e, com fundamento no art. 147, I do RPAF, indefiro o pedido de diligência, pois os elementos processuais são suficientes para formar minha convicção.

Por último, denego o pedido de dilação de prazo para manifestação do contribuinte sobre o resultado da diligência pedida à fl. 952 por, além de falta de previsão legal, não ver necessidade para tanto, tendo em vista tratar-se de mera questão de direito em que as posições do contribuinte e autuante estão amplamente clarificadas nos autos.

Vencida a análise da questão prejudicial, passo ao mérito do lançamento tributário.

A infração 01 exige ICMS por uso indevido do benefício fiscal contido no Dec. 7.799/00, em face de o autuado não ter cumprido a condição suspensiva prevista no seu art. 1º. O impugnante disse inexistir irregularidade na aplicação do benefício fiscal, havendo sim, equívoco na interpretação do art. 1º do citado decreto, pela autuante, pois não existe no texto legal vedação à comercialização com benefícios quando os destinatários forem inscritos na condição de especial uma vez que a redução da base de cálculo se aplica nas operações de saídas internas destinadas a pessoas jurídicas, bastando apenas que estas sejam inscritas no CAD-ICMS da Bahia.

Alegou que o legislador regulamentar só excluiu do decreto as operações destinadas a contribuintes inscritos na condição de especial e a não contribuintes a partir de 13/11/2006, com efeitos a partir de 01/08/2006, quando restringiu essas destinações a determinadas atividades econômicas, e perdeu ele o direito à redução da base de cálculo em suas vendas para estabelecimentos cadastrados como “especial”. Ademais, entende que também são contribuintes do ICMS, os inscritos na condição “especial”. Dizendo ter agido de boa-fé deve aplicar-se a regra do art. 112 do CTN e, como a inserção do §3º do art. 1º do Dec. 7.799/00 criou uma ilegal discriminação entre contribuintes nos termos proibidos pelo art. 150, II, da CF/88, contrariando os princípios da isonomia de tratamento tributário, a alteração é inconstitucional. Além do erro na interpretação do art. 1º do Dec. 7.799/00, alega existência de erros materiais na autuação já que diversas notas fiscais relacionadas no demonstrativo foram destinadas a contribuintes inscritos na condição de normal.

Compulsando os autos, vejo que a infração 01 tem respaldo nos demonstrativos de fls. 13 a 40. O demonstrativo de fl. 13 registra o faturamento do período fiscalizado; o de fl. 13-A e B, o imposto; os de fls. 14 a 17 indicam os valores e percentuais das saídas destinadas a contribuintes e não contribuintes do ICMS; e os de fls. 18 a 40 são parte dos demonstrativos analíticos das irregularidades apuradas, cuja integridade consta do CD de fl. 748.

De logo ressalto que o impugnante, conhecendo e tendo consigo todos os elementos da autuação, não contesta seus números e nem aponta qualquer inconsistência dos dados que subsidiam o auto de infração, se restringindo a defender-se quanto à questão de direito no que diz respeito à consideração de parte dos adquirentes de suas mercadorias registrados na condição de especial no CAD-ICMS da Bahia, serem contribuintes do ICMS e, por isso, considera correta a redução da base de cálculo que aplicou.

Pois bem, analisando o caso, neste aspecto, constato a razão caber à autuante, pois a inscrição no CAD-ICMS na condição de “Especial”, necessariamente, não atribui à pessoa a condição de contribuinte do ICMS, uma vez que conforme conceituação legal, “*Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços*

*de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (art. 4º da LC 87/96 e art 5º da Lei 7.014/96).*

Além dessa definição, taxativamente, a lei também atribui a condição de contribuinte do ICMS à pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: *I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização (parágrafos únicos do art. 4º da LC 87/96 e 5º da Lei 7.014/96).*

Portanto, esses são os contribuintes do ICMS de direito, sem qualquer extensão. Assim, não há que fazer confusão com o contribuinte de fato do ICMS, o consumidor final que, em alguns casos pode até ser o próprio contribuinte de direito quando adquire para seu consumo próprio mercadoria tributada pelo ICMS, situação em que é tributado com a alíquota interna.

Para o caso presente, a pessoa jurídica inscrita na condição “especial” no CAD-ICMS da Bahia não se encaixa nas definições legais de contribuinte do ICMS, pois, ou adquire mercadoria para consumo próprio, sendo mero contribuinte de fato, ou não está habilitado/autorizado pela SEFAZ para a revenda ao consumidor final das mercadorias que adquiriu do autuado. Ressalte-se que, conforme indicam os autos, trata-se de material de uso hospitalar adquirido por clínicas médicas e hospitais.

A própria excepcionalidade, na situação cadastral de “especial”, indica a inexistência de condições normais que permitam a inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS de tais estabelecimentos para praticar operações e/ou prestações sujeitas à incidência do ICMS.

Conforme art. 149 do RICMS/BA, a inscrição no “Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia (CAD-ICMS) tem por finalidade a habilitação para o exercício dos direitos relativos ao cadastramento e o registro dos elementos de identificação, localização e classificação do sujeito passivo e respectivos titulares, sócios, responsáveis legais, condôminos e contabilistas”. Portanto, como se vê da finalidade expressa no dispositivo legal, não apenas podem se inscrever no CAD-ICMS, contribuintes do ICMS. A propósito, o inciso V, do art. 150 do RICMS/BA, dita que se inscreverão, antes de iniciarem suas atividades, na condição de contribuinte especial, as pessoas jurídicas não obrigadas a se inscreverem, mas que, por opção própria, requerem inscrição: 1 - as empresas legalmente habilitadas a operar como arrendadoras nas operações de arrendamento mercantil (“leasing”); 2 - as empresas de construção civil, quando não consideradas legalmente contribuintes do ICMS (art. 36 e art. 543); 3 - os estabelecimentos gráficos quando confeccionarem, exclusivamente, impressos mediante encomenda direta dos respectivos clientes.

Tal entendimento se consolida através de diversos pareceres proferidos pela Diretoria de Tributação da SEFAZ respondendo a consulta de contribuintes atacadistas, conforme publicado no site dessa Secretaria, a exemplo dos de nºs 2068/07, 2315/07 e 16265/08, abaixo reproduzido, que, se referindo a não aplicação do benefício da redução de base de cálculo nas vendas efetuadas a Órgãos Públicos, serve para aclarar o entendimento relativo à condição de contribuinte, constante do Dec. nº 7.799/00:

*“PARECER Nº 16265/2008 DATA: 28/08/2008.*

*ICMS. Consulta. O benefício previsto no Dec. nº 7.799/00 aplica-se exclusivamente às saídas internas efetuadas pelo estabelecimento atacadista com destino a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, ou seja, às saídas internas destinadas a pessoas físicas ou jurídicas que pratiquem operações e/ou prestações sujeitas à incidência do imposto estadual.*

*A consultente, empresa acima qualificada, atuando neste Estado no comércio atacadista de equipamentos elétricos de uso pessoal e doméstico (atividade principal), dirige consulta a esta Administração Tributária, nos moldes do Regulamento do Processo*

*Administrativo Fiscal, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, solicitando orientação no tocante à questão a seguir transcrita:*

*"Adquirimos recentemente o Termo de Acordo Atacadista e gostaríamos de saber se podemos nos beneficiar com a redução de base de cálculo nas vendas efetuadas a Órgãos Públicos que não são contribuintes do ICMS."*

**RESPOSTA:**

*Em resposta à orientação solicitada, ressaltamos que o art 1º do Dec. nº 7.799/2000, que disciplina a aplicabilidade do benefício da redução de base de cálculo nas operações efetuadas por atacadistas baianos, assim estabelece expressamente:*

*"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:(...)".*

*Vê-se, assim, da leitura do dispositivo legal acima transcrito, que o benefício ali previsto aplica-se exclusivamente às saídas internas efetuadas pelo estabelecimento atacadista com destino a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, ou seja, às saídas internas destinadas a pessoas físicas ou jurídicas que pratiquem operações e/ou prestações sujeitas à incidência do imposto estadual.*

*Nesse contexto, e considerando que os Órgãos Públicos, em princípio, não se caracterizam como contribuintes do ICMS, visto que não praticam operações ou prestações de serviços que constituam fatos geradores deste imposto, as saídas internas de mercadorias efetuadas pela Consulente com destino a tais entidades não estão alcançadas pelo benefício previsto no Dec. nº 7.799/00.*

*Ressalte-se, por fim, que a Consulente deverá acatar o entendimento estabelecido na resposta à presente consulta, ajustando-se à orientação recebida e, se for o caso, efetuando o pagamento das quantias porventura devidas, dentro do prazo de 20 (vinte) dias após a ciência da resposta, nos termos do art. 63 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF (Dec. nº 7.629/99).*

*É o parecer.*

*Parecerista: CRISTIANE DE SENA COVA*

*GECOT/Gerente: 28/08/2008 – ELIETE TELES DE JESUS SOUZA*

*DITRI/Diretor: 28/08/2008 - JORGE LUIZ SANTOS GONZAGA”*

O §3º, art. 1º do Decreto 7.799/00, não deixa dúvidas quanto a esse entendimento quando conclui o aludido parágrafo afirmando: “..... destinadas a não contribuintes do ICMS inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia na condição de especial”. Segue “*in verbis*”, o aludido dispositivo normativo.

*"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:*

*...*

*§ 3º 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.” (grifo do relator).*

Assim, ao contrário do que argumenta o impugnante, esse §3º não foi introduzido no sentido interpretativo, mantendo o benefício fiscal nas vendas para contribuintes do ICMS e o restringindo nas saídas internas para contribuintes especiais inscritos sob os códigos de atividades econômicas constantes dos itens 13 (Comércio atacadista de artigos de escritório e de papelaria), 14-A (Comércio atacadista de ferragens e ferramentas), 14-B (Comércio atacadista de material elétrico) e 14-C (Comércio atacadista de materiais de construção em geral) do Anexo Único do Dec. 7.799/00, para, além dos contribuintes do ICMS da Bahia, aos não contribuintes do ICMS e aos inscritos no CAD-ICMS na condição de especial, mas, como se clarifica no vocábulo inicial do texto, para **estender**, excepcionalmente, a redução da base de cálculo inicialmente concedida apenas aos contribuintes do ICMS, quando das vendas internas dos atacadistas das quatro atividades para não-contribuintes do ICMS inscritos no CAD-ICMS na condição de especial.

Ora, a autuação neste ponto, ocorreu por não ter sido satisfeita a **condição suspensiva** (tendo em vista sua natureza prospectiva por referir-se a operações futuras) sem a qual o contribuinte autuado não pode operar com redução da base de cálculo nas suas vendas internas. (art. 116, inciso II, c/c art. 117, inciso I, do CTN). Esta condição suspensiva da qual aqui se trata, também está indubitavelmente expressa no **art. 38 da Lei 7.014/96** registrando que “quando o reconhecimento do benefício do imposto depender de condição, não sendo esta satisfeita, o imposto será considerado devido no momento em que ocorreu a operação ou prestação”, bem como repetida no art. 11 e parágrafo único do RICMS/BA, que abaixo transcrevo.

**Art. 11.** Quando a fruição ou o reconhecimento do benefício fiscal depender de condição, não sendo esta satisfeita, o tributo será considerado devido no momento em que houver ocorrido a operação ou prestação sob condição.

**Parágrafo único.** O pagamento do imposto, na hipótese deste artigo, será feito com os acréscimos moratórios cabíveis e, se for o caso, multa, os quais serão devidos a partir do vencimento do prazo em que o tributo deveria ter sido pago caso a operação ou prestação não tivesse sido efetuada com o benefício fiscal, observadas, quanto ao termo inicial da incidência, as normas reguladoras da matéria.

Ora, essa condição geral para fruição do benefício fiscal não passou despercebida ao legislador do Dec. 7.799/00 ao nele inserir o parágrafo único do art. 3º-E, estabelecendo (*in verbis*): “Para fruição do benefício de que trata este artigo, deverá ser observada a correspondência prevista no art. 1º entre o valor das saídas **destinadas a contribuintes do ICMS** e o faturamento total.”

Portanto, não há “desenquadramento de fato” do contribuinte autuado para uso do benefício fiscal a que está habilitado pelo Termo de Acordo que assinou com a SEFAZ. Sendo o ICMS apurado por período, podem usufruir o benefício fiscal aqueles em que satisfizer a condição suspensiva. Portanto, a autuação não consiste no desfazimento do Termo de Acordo, uma vez que, para tanto (desenquadramento por iniciativa do fisco), necessariamente, há que preceder denúncia do referido termo. Satisfazendo a condição suspensiva estabelecida no art. 1º do Dec. 7.799/00, enquanto não denunciado o seu Termo de Acordo, a qualquer tempo o contribuinte poderá usufruir o benefício fiscal de redução da base de cálculo nas saídas internas a contribuintes do ICMS da Bahia. Não houve desenquadramento para gozo do benefício fiscal, pois isto implica em perda definitiva do direito de redução de base de cálculo que apenas pode ser revisto com firma em novo Termo de Acordo com a SEFAZ.

Desse modo, estimo que a autuação não cuida de desenquadramento do contribuinte do direito ao uso do benefício fiscal e tampouco o caso trata de regime diferenciado de tributação. A propósito, entendo que o legislador inseriu o art. 7º-A no Dec. 7.799/00, exatamente para evitar a solução de continuidade, impedindo o desenquadramento automático em caso de não satisfação eventual da condição suspensiva e consequente necessidade de constituição de novo Termo de Acordo para gozo do benefício fiscal quando o contribuinte voltasse a satisfazer a condição.

Em outro giro, se poderia pontuar que para firmar o Termo de Acordo o estado antes atestou o preenchimento das condições para uso do benefício fiscal por parte do contribuinte autuado, estabelecendo-se, assim, uma condição resolutiva ao benefício fiscal por mera celebração do

Termo de Acordo. Nisso não vislumbro lógica pela simples objetividade do instituto em pauta: tratando-se de situação de fato, destina-se a operações que virão; futuras, quando só então se verificam as circunstâncias materiais necessárias a que se produzam os efeitos próprios da condição, que não atendida não se permite o benefício, uma vez que esta não se implementou (art. 116, I, c/c o art. 117, I, do CTN).

Outra não pode a consideração, senão vejamos essa hipotética situação: Verificada que a declaração de vendas anteriores a contribuintes do ICMS por contribuinte que requeira um Termo de Acordo preencha a condição estabelecida no art. 1º do Dec. 7.799/00 e firmado o termo, posteriormente, por razões de mero interesse estratégico ou de descoberta de filão mercadológico, esse detentor do Termo de Acordo passe a concentrar 80% de suas vendas a pessoas jurídicas registradas no CAD-ICMS na condição de “especial”, portanto, não contribuintes do ICMS, pode ele operar com redução de base de cálculo, já que suas vendas a contribuintes são de apenas 20%, isto é, aquém dos limites mínimos estabelecidos no Dec. 7.799/00? Entendo que não.

De todo modo, se faz fundamental para deslindar essa questão, uma análise sobre o instituto tributário do Benefício Fiscal e, para tanto, vejo pertinente a digressão que segue.

Benefício Fiscal é um instituto tributário importante tanto do ponto de vista econômico como jurídico.

Do ponto de vista jurídico é relevante porque uma análise imprecisa de seus pressupostos nos conduz a uma confusão interpretativa que, a meu juízo, provoca dano ao planejamento do gasto fiscal frente aos princípios constitucionais que norteiam o Sistema Tributário, misturando em uma mesma sigla figuras tributárias antípodas no que se refere a renúncia fiscal.

Quando através do tributo se busca conseguir objetivos de política econômica ou social é possível conceder benefícios fiscais, ainda que com isso sofra o princípio constitucional da generalidade tributária, expressando que todos devem pagar impostos segundo sua capacidade econômica (art. 145, §1º, CF). Isto é, o princípio só vale e deve observar-se se o tributo se mantém em sua função histórica e originária de ser meio de o estado obter dinheiro, de ser um instrumento financeiro, com fins fiscais. Ou seja, na medida em que se persigam fins não fiscais entram em jogo, com prioridade, os princípios constitucionais de ordem econômica encartados no art. 170 da Constituição Federal, em especial - como para este caso -, os previstos nos incisos VII (redução das desigualdades regionais), VIII (busca do pleno emprego) e IX (tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte...).

Benefício Fiscal é um desgravamento tributário, mas não se pode confundir desgravamento fiscal com benefício fiscal. Nem todo desgravamento é um benefício.

O conjunto dos desgravamentos ou minorações tributárias se subdividem em desgravamentos estruturais e benefícios fiscais. O legislador pode eleger (muitas vezes de maneira inadequada) qualquer figura minorativa (isenção, redução de base de cálculo, alíquota reduzida, etc.) para conceder um benefício tributário ou tê-lo como instrumento técnico de adequação do tributo a determinadas circunstâncias de conjuntura econômica, não previstas pelo legislador original. É necessário que se faça uma análise da função de cada figura para determinar sua natureza jurídica de desgravamento estrutural, benefício fiscal ou mero privilégio que se constitui na figura contrária de benefício: um “malefício fiscal”.

Os desgravamentos estruturais operam dentro do tributo para consecução prioritária de **justiça fiscal** concretizando o princípio de capacidade contributiva e seus corolários de igualdade, progressividade e do não confisco, tendo como efeito prático a cobrança de tributos apenas sobre aquela parte da riqueza ou operações que podem e devem contribuir para a manutenção dos gastos públicos, segundo os cânones legais. Portanto, não há falar em “gasto fiscal” no caso de desgravamentos estruturais, pois não constituem nenhuma dispensa de receita. Diante da aplicação desses institutos de técnica fiscal não existe renúncia. Os benefícios fiscais, ao contrário, são institutos redutores de carga tributária representativos de renúncia fiscal, que

atendem prioritariamente a outros princípios constitucionais tão importantes quanto os que regem o sistema tributário.

Segundo EUSÉBIO GONZÁLEZ GARCIA<sup>1</sup>, “os benefícios fiscais são minorações incentivadoras baseadas em razões alheias ao fundamento do tributo, que produzem uma dispensa total ou parcial de obrigação tributária. O estabelecimento de benefícios fiscais responde à consecução de fins extrafiscais, de caráter econômico ou social, com o propósito de incentivar a realização de determinados comportamentos considerados desejáveis pelo legislador”. Constituem elementos do Direito promocional de que fala NORBERTO BOBBIO revelando que o Direito em geral não é um fim em si mesmo senão também um meio para se conseguir determinados objetivos socialmente desejados, pois o Direito atual não só se constitui de normas de conduta (proteção-repressão), como também de normas de organização (proteção-promoção) que requerem utilizar, sobretudo, normas que estimulem comportamentos e nesta linha o tributo, por sua fundamental influência no comportamento dos agentes econômicos, deve ser utilizado não só com efeito de arrecadação como também para promover condutas que levem ao desenvolvimento econômico e ao bem estar social. Traduzem vantagem de caráter econômico, limitada pelas circunstâncias, que representa uma autêntica sanção positiva do Ordenamento Tributário com objetivo de promover condutas constitucionalmente protegidas.

Portanto, os benefícios fiscais são exonerações ou minorações que se situam em face dos ingressos ou receitas. Constituem receitas não ingressadas e correspondem a gastos fiscais equivalentes e substitutos de subvenções diretas que se equiparam a entrega de dinheiro público aos agentes econômicos beneficiários.

Assim, por exemplo, com a isenção (inclusive redução de base de cálculo - como no caso em análise -, que é uma de suas espécies, isenção parcial, segundo o STF), é possível identificar um “benefício tributário”, pois, “uma isenção é um benefício tributário, quando fugindo de sua função primária que é disciplinar o tributo (a isenção é um instituto neutro que não tem por objeto beneficiar nem penalizar os supostos que ela contempla), não incorporando objetivos claros de justiça fiscal seja instituída com clara tendência de promover condutas e seja possível sua conversão em subvenção direta, pois a conversão em subvenção e a função promocional são elementos próprios e identificadores dos benefícios tributários” (Velarde Aramyo, S. Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997)

Não resta dúvida que o Dec. 7.799/00, instituído com finalidade extrafiscal, visou dar competitividade ao setor atacadista baiano frente aos situados em outros estados, estabelecendo claras e objetivas condições para usufruto do benefício fiscal, vertido neste caso, na possibilidade de redução da base de cálculo nas vendas internas de mercadorias dos atacadistas que relaciona a contribuintes do ICMS da Bahia.

Pois bem, no caso de interpretação jurídica, seguindo a BOBBIO, com respeito aos “vazios” normativos, SILVIA VELARDE, na obra citada, indica que é possível assinalar que *lacuna jurídica* não significa a falta de uma norma qualquer, senão de uma norma certa. Quer dizer, frente a um pressuposto de fato que não se encontre expressamente previsto teremos duas alternativas: regulá-lo de maneira idêntica ao caso regulado utilizando a analogia ou de modo oposto ao mesmo.

O pensamento teórico a respeito da natureza das normas tributárias evoluiu com o tempo, partindo de uma concepção fruto da primazia do poder político até que fossem, como hoje, consideradas normas ordinárias típicas da atividade legislativa. Sem embargo, ainda se discute dentro das normas tributárias o caráter das normas minorativas se é excepcional ou também ordinário.

Em geral se sustenta que as normas que concedem benefícios fiscais constituem uma derrogação à disciplina ordinária do tributo e que, portanto, se deve considerá-las excepcionais por constituir um desvio a respeito dos princípios de direito tributário. Os que isto sustentam (e aqui se insere o

legislador nacional, conforme a disciplina do art. 111 do CTN) assinalam a necessidade de interpretar tais normas da maneira mais estrita possível, rechaçando, por conseguinte, a interpretação extensiva e a analogia. Assim, a regra do art. 111 do CTN há de ser entendida no sentido de que as normas reguladoras das matérias ali mencionadas não comportam interpretação ampliativa nem integração por equidade. Sendo possível mais de uma interpretação - porque o elemento literal é insuficiente e não impede outros elementos de interpretação -, todas razoáveis, ajustados aos elementos sistemáticos e teleológicos, deve prevalecer aquela que mais se aproximar do elemento literal.

Interpretação literal de norma jurídica é a modalidade interpretativa que revela o significado da letra da lei. O conceito das palavras situa-se em uma das seguintes faixas: conceito vulgar (entendimento comum do termo); jurídico (significado decorrente de norma jurídica); jurídico-penal (significado elaborado pelo Direito Penal). Se o vocábulo for definido nos três setores, por ordem de preferência, salvo se implicar contradição será tomado na acepção jurídico-penal, jurídica e vulgar.

Assim, literal ou gramatical é a interpretação em razão do intérprete recorrer a elementos puramente filológicos do texto analisado, deste extraíndo o sentido depois de acurada apreciação do emprego das palavras, da significação dos vocábulos.

A *priori*, para apreender o sentido da lei, a interpretação busca reconstruir o pensamento legislativo através das palavras da lei, na sua conexão lingüística e estilística, procura o sentido literal. Poder-se-ia dizer, que a interpretação literal, gramatical ou filológica - como preferem denominar alguns -, corresponde ao estágio primeiro do processo interpretativo. Não restam dúvidas que é sobre a letra da lei e seu significado verbal que se deve iniciar o processo.

No magistério de TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ Jr., a questão da interpretação gramatical está indissoluvelmente arraigada nas questões léxicas. Parte-se do pressuposto de que a ordem das palavras e o modo como elas estão conectadas são importantes para obter o correto significado da norma. Assim, dúvidas podem surgir quando a norma conecta substantivos e adjetivos ou usa pronomes relativos. Ao valer-se da língua natural, o legislador, está sujeito a equivocidades que, por não existirem nessas línguas regras de rigor (como na ciência), produzem perplexidades.

Mesmo em corrente doutrinária que concebe todas as normas tributárias como tendo caráter ordinário e, por isso, entendendo ser possível interpretá-las com base nos critérios geralmente admitidos em Direito - entre os quais se encontra a analogia -, em linha doutrinal se considera que as normas tributárias são suscetíveis de integração analógica. Entretanto, ressaltam, não se poder olvidar que também se deve verificar se na regulação formal deste instrumento encontra alguma limitação ou proibição expressa; neste último suposto, não procede esta integração por mandato claro e contundente do legislador, tal como sucede com os supostos do art. 108, §§ 1º e 2º, do CTN que expressam: “*O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei*” e “*O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido*”.

VELARDE, por exemplo, entende que procede a aplicação da analogia em todas aquelas figuras que formam parte da estrutura ordinária do tributo, seja isenção, redução, dedução ou outras desgravações tributária, porque com elas o tributo, longe de diminuir-se, se vê expressado nos termos exatos previstos pelo legislador ao tempo de regular a disciplina integral do mesmo. Em cambio, quando se utiliza estas mesmas figuras ou as bonificações como autênticos benefícios fiscais, quer dizer, como instrumentos minorativos que criam posições de preferência com fins de promoção, então sim, cabe aplicar a proibição de interpretação ampliativa, e devido a isso, não será possível que aquelas normas tributárias que concedem benefícios possam ser sujeitas à aplicação da analogia.

Assim, para este caso em exame, essas ponderações doutrinárias reforçam a impossibilidade de aplicação do raciocínio do impugnante que quer considerar as suas operações de vendas a pessoas

jurídicas registradas no CAD-ICMS na condição de “contribuinte especial” como passíveis de redução da base de cálculo, pois que isso implica em uma interpretação ampliativa da norma concentradora do benefício fiscal em apreço, o que vejo plenamente vedado em nosso Ordenamento Tributário.

Ademais, do ponto de vista econômico, do qual também não deve se afastar o julgador nesse caso, a interpretação da norma como pretendida pelo impugnante afronta toda a lógica ou razão de ser do benefício tributário em questão, pois se o comércio atacadista tem, primordialmente, como clientes os estabelecimentos varejistas revendedores de suas mercadorias ao consumidor final - categoria na qual, para fins do benefício fiscal previsto no Dec. 7.799/00, se incluem os estabelecimentos registrados no CAD-ICMS na condição de “especial” -, vendendo diretamente a essas pessoas usufruindo o benefício tributário, o contribuinte autuado atua em concorrência injusta e predatória com o setor varejista baiano causando um dano maior na economia do estado que o possível bem auferido, caso vingasse sua interpretação. Acresça-se que as pessoas jurídicas inscritas na condição de “contribuinte especial” quando adquirem mercadorias fora do estado, em regra, são tributadas à alíquota interna da Bahia e, caso em sua nota fiscal o ICMS seja destacado com alíquota interestadual, deve recolher à Bahia o ICMS correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

Concluída a análise acima, também firmo que a inconstitucionalidade aventada no caso não pode ser apreciada neste âmbito administrativo judicante (art. 167, I, RPAF/99), devendo incidir neste caso toda legislação tipificada para a infração. Quanto ao argumento de boa-fé alegado pelo impugnante, ressalto que ao direito tributário não interessa o “*animus agendi*” do sujeito, ou seja, uma vez demonstrado que o fato da vida se subsume ao tipo legal, havendo obrigação, o gravame compulsório a ela correspondente é exigível, independentemente de o sujeito passivo ter agido por boa ou má fé.

Sobre a existência de erros materiais questionada porque no demonstrativo constam vendas destinadas a contribuintes normais, como já anteriormente definido, equivoca-se o impugnante, pois a autuação se deve ao fato do autuado, embora tendo o Termo de Acordo previsto no art. 7º do Dec. 7.799/00, não ter cumprido a condição suspensiva prevista no art. 1º do citado decreto, no período fiscalizado, qual seja, ao menos 65% de suas vendas internas destinadas a contribuintes do ICMS registrados no CAD-ICMS da Bahia. Portanto, em se tratando de norma de isenção na modalidade parcial, a sua interpretação é literal, restrita (art. 111, II, do CTN), e não satisfeita a condição suspensiva determinante, *sine qua non*, não é possível reduzir a base de cálculo do ICMS, mesmo nas vendas a contribuintes do ICMS da Bahia. A propósito, repito, cabe salientar que o presente caso não trata de desenquadramento do contribuinte do tratamento tributário previsto no decreto que, para se concretizar, há que ser precedido, quando por iniciativa do fisco, de denúncia do Termo de Acordo (art. 7º-A, do Dec. 7.799/00), visto que o autuado continua com a possibilidade de usufruir o benefício fiscal, desde que satisfaça a condição suspensiva nos períodos de apuração do imposto.

Assim, para o cálculo do percentual da condição suspensiva citada, não se computam as saídas para não contribuintes do ICMS ou para pessoas inscritas no CAD-ICMS na condição de especial, pois estes também não são contribuintes do ICMS.

Observando as notas fiscais emitidas pelo autuado (fls. 69 a 85) vejo nelas constar material de uso hospitalar, destinados a clínicas e hospitais, que apesar de inscritas na condição de especial, não se caracterizam como contribuintes do ICMS, visto que não praticam operações ou prestações de serviços que constituam fatos geradores deste imposto. Isto posto, dúvida não há que as saídas internas de mercadorias efetuadas pelo autuado com destino a tais adquirentes não estão alcançadas pelo benefício previsto no Dec. nº 7.799/00, e as excluindo das vendas totais dos períodos de apuração do ICMS compreendido pela ação fiscal, constata-se que o contribuinte não satisfez a condição suspensiva (arts. 116, I, c/c art. 117, I, do CTN) prevista no art. 1º do decreto citado para uso do benefício fiscal e, portanto, todas as suas operações, inclusive as operações de

vendas internas para contribuintes do ICMS da Bahia, são tributáveis com a alíquota interna de 17%, como pertinentemente exigido neste auto de infração.

De todo modo, o contribuinte fazendo uso do seu amplo direito de defesa, conforme determina o art. 123 do RPAF, não demonstrou nos autos que os destinatários das mercadorias em questão, efetivamente são contribuintes do ICMS, ou seja, praticam operações ou prestações de serviços que constituam fatos geradores do ICMS. A autuante reclamou o imposto apenas nos períodos em que o contribuinte não teve direito ao benefício por não ter satisfeito a condição suspensiva.

Infração procedente.

A infração 02 é de multa percentual sobre o imposto que deveria ser pago por antecipação, na condição de Substituto Tributário, com saída posteriormente tributada.

O impugnante disse que a infração contém erros, pois tributou as mercadorias nas saídas ou teve o imposto pago na entrada conforme comprovantes que anexa, pedindo exclusão de valores que relaciona. Ademais, aduz que a responsabilidade pela retenção do ICMS é do remetente.

Analizando os autos no que se refere a esta infração, atesto a informação da autuante que as notas fiscais listadas pelo autuado não constam do demonstrativo da autuação e que as notas fiscais constantes dos demonstrativos não tiveram o imposto recolhido e foram tratadas como de mercadoria tributável na saída, conforme o exemplo que cita (NF 15680, fl. 50, livro entrada fl. 394/395, NF 5153, fl. 72) e, por isso, é devida a multa pelo cometimento da infração tendo em vista o tratamento fiscal indevido.

Observo que o art. 42, inciso II, alínea “d” do RICMS/97, abaixo reproduzido, no período fiscalizado já previa a aplicação da multa de sessenta por cento do valor do imposto não recolhido por antecipação, que, no caso, se refere à antecipação de ICMS relativo a saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Portanto, não se trata de exigência de imposto, e sim, aplicação de penalidade por falta de cumprimento da obrigação principal, relativamente ao recolhimento do ICMS por antecipação tributária, estando a multa exigida de acordo com a legislação.

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

....

*II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:*

...

*d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares.*

Vale salientar, que no caso de o contribuinte deixar de recolher o imposto por antecipação, mas que, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, a legislação prevê a dispensa de exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade, conforme o §1º do artigo transcrito acima e, no presente caso, a autuante atesta que as mercadorias dessa infração saíram tributadas, razão pela qual corretamente propõe a aplicação da multa.

Com relação à ilegitimidade passiva, não cabe ao caso o argumento defensivo, pois, tratando-se de produtos hospitalares (fls. 41 a 87) provenientes de São Paulo e Minas Gerais, estados que denunciaram o acordo interestadual de substituição tributária a eles relativos, a responsabilidade é do contribuinte autuado (art. 371, do RICMS/BA).

Tendo em vista que os elementos de prova não elidem a acusação, a infração subsiste na íntegra.

Infração procedente.

A exigência fiscal e respectiva penalidade relativa à infração 03 que se refere à falta de recolhimento de ICMS por antecipação parcial (que não encerra a fase de tributação), relativo ao período: janeiro a dezembro de 2005, janeiro a outubro de 2006, em face de aquisição interestadual de mercadorias tributáveis sob regime de conta corrente fiscal destinadas à comercialização em que se exige o imposto e se propõe a aplicação da multa de 60% tipificada no art. 42, II, “f” da Lei

7.014/00, em face do descumprimento da obrigação principal, está em linha com o entendimento sedimentado neste CONSEF, conforme exposto em várias decisões, a exemplo do acórdão CJF N° 0040-12/00, e mais recentemente os acórdãos CJF N° 0023-12/11 e CJF n° 0172-12/11.

Impugnando a infração, o contribuinte disse que a autuante errou quando calculou o imposto devido por antecipação parcial aplicando a alíquota de 17%, sem considerar o benefício fiscal, o que resultaria em cálculo pelo percentual de 10%, nos termos do Decreto 7.799/00, pois o § 2º do art. 352-A, do RICMS/BA estabelece que na hipótese de a base de cálculo do imposto relativo à operação subsequente for reduzida, a do imposto sujeito ao pagamento da antecipação parcial também seria contemplada com a redução, orientação que, inclusive, se acha no site da SEFAZ. Por isso, entende que esta infração também deve ser anulada, pois, no seu entendimento, não é possível alteração da multa pelo órgão julgador. Ao fim pede cancelamento ou redução do seu valor.

Esse erro material suscitado não existe. Apreciando os autos constato estar o impugnante equivocado, pois, conforme se vê no demonstrativo de fls. 88 a 113, no cálculo do imposto devido aplicou-se a redução da base de cálculo em 41,176%, para sobre a nova base de cálculo reduzida se aplicar a alíquota interna de 17%, o que resulta em uma carga tributária de 10%, como argumenta o impugnante. No caso, como se pode ver no demonstrativo resumo de fl. 87, do imposto calculado foi deduzido o pago pelo autuado, exigindo-se apenas a diferença por recolhimento a menos que o devido.

Entretanto, tratando-se de infração ocorrida em período de apuração em que, conforme visto no demonstrativo de fl. 16 (2006), o contribuinte não cumpriu a condição suspensiva *sine qua non* para uso do benefício fiscal (art. 1º do Dec. 7.799/00), tendo em vista as disposições contidas nos arts. 20, 21 e 23 da Lei 87/96, (arts. 29, 30, 38 da Lei 7.014/96), que tratam do crédito fiscal, não se aplica ao caso a redução de base de cálculo permitida no decreto citado, aliás, como corretamente tratada na infração 01, devendo a exigência tributária ser feita à alíquota interna de 17%, portanto, sem redução da base de cálculo. Contudo, por incorrer em majoração do valor originalmente exigido, a diferença do imposto devido não pode constar nesse lançamento tributário por representar *reformatio in pejus* figura jurídica aqui não permitida. Portanto, com fundamento no art. 156 do RPAF, represento o caso à autoridade competente para, em outro procedimento fiscal, exigir a diferença ainda devida.

Com relação ao pedido de cancelamento ou redução da multa, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, tal apreciação não compete a esta instância de julgamento (art. 159, do RPAF).

#### Infração procedente.

Com relação à infração 04 que trata de multa de caráter acessório por falta de lançamento de notas fiscais de entrada de mercadorias tributáveis sem registro na escrita fiscal, o impugnante apresentou provas de que as notas fiscais relacionadas no demonstrativo que respalda a acusação fiscal (fl. 114) foram registradas no livro de Entrada de Mercadorias (Doc. 04, fls. 864 a 890). Portanto, a acusação resta elidida.

#### Infração improcedente.

A infração 05 trata de multa de caráter acessório por falta de lançamento de notas fiscais de entrada de mercadorias com fase de tributação encerrada sem registro na escrita fiscal. Do mesmo modo que para a infração anterior, o impugnante apresentou provas, mas relativas apenas às notas fiscais 913797 e 90862 relacionadas no demonstrativo que respalda a acusação fiscal (fl. 115). A autuante as excluiu da infração por ocasião da informação fiscal, conforme novo demonstrativo de fl. 900. Assim, resta devido na infração o valor de R\$ 1.678,68, conforme o novo demonstrativo citado.

No que tange ao argumento de que as multas cominadas são desproporcionais e confiscatórias, observo que todas são previstas no artigo 42 da Lei nº 7.014/96, portanto são legais. Além disso, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fls. 6 a 8), se atendidas as condições estabelecidas no art. 45-A do mencionado diploma legal, poderão ter redução de até 100%. De certa forma, a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante a infração que lhe é imputada, pode não haver ônus da multa aplicada, ou ônus menor do que o percentual grafado no Auto de Infração.

Com relação à alegação de que a multa de caráter confiscatório é inconstitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA (Dec.7.629/99), não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária.

Por oportuno, quanto à legalidade da exigência do ICMS antecipação parcial, observo que a mesma foi instituída no ordenamento jurídico do Estado da Bahia pela Lei 8.967/03, produzindo efeitos a partir de 1º de março de 2004, e de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA não se inclui na competência deste órgão julgador apreciar questão de inconstitucionalidade da legislação tributária.

Além disso, por maioria, os ministros do Supremo Tribunal Federal (STF) negaram o pedido de anulação do artigo 12-A da Lei Estadual 8.967/03, da Bahia, feito pela Confederação Nacional do Comércio por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) 3426. Assim, continua valendo o dispositivo que alterou a Lei do ICMS no Estado (7.014/96), impondo a antecipação parcial do imposto às empresas que adquirirem mercadorias para comercialização em outro Estado, independentemente do regime de apuração adotado pela empresa.

Assim, considerando todo o exposto, em especial que o tratamento fiscal previsto no Decreto nº 7.799/00, nas saídas internas, aplica-se unicamente às saídas de mercadorias para pessoas inscritas como contribuintes do ICMS no cadastro estadual, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, por manutenção inalterada das infrações 01, 02 e 03, insubsistência da infração 04 e subsistência parcial da infração 05 (fl. 900).

#### **VOTO DISCORDANTE (Quanto à infração 01).**

Apesar da extensa fundamentação apresentada pelo nobre relator, peço respeitosa vênia para manifestar voto discordante, nos termos abaixo aduzidos.

Inicialmente, ainda que por mera questão de ordem semântica, cumpre salientar que o termo “*condição suspensiva*”, utilizado em diversos trechos do voto questionado, em verdade refere-se à condição resolutiva. Esta última é aquela que extingue direito ou efeitos jurídicos já existentes, logo que se verificar um determinado fato. Condição suspensiva é a que afasta temporariamente os resultados de ato jurídico ou direito, por certo período no qual algum evento não ocorra. Ou seja, na condição suspensiva o fato incerto constitui o direito, ao passo que na condição resolutiva desconstitui, como ocorreu no caso vertente (descumprimento das condições estabelecidas no art. 1º do Decreto 7.799/2000, fazendo incidir o regime normal de tributação).

Foi registrado que o contribuinte não satisfez à “*condição suspensiva*” prevista no art. 1º do Decreto 7.799/2000.

O mencionado preceptivo da legislação estatui a redução de base de cálculo nas operações de saídas internas de estabelecimentos constantes do seu Anexo Único, beneficiários de Termos de Acordo de Atacadistas, destinadas a contribuintes do imposto, desde que satisfeitos, em cada período de apuração, os percentuais de faturamento.

Muito bem, a partir do instante em que o contribuinte satisfez os requisitos do Termo de Acordo e do art. 1º do Decreto, a condição para a fruição do benefício resta integralizada e constituída, até o momento em que deixe de existir, o que demonstra a sua natureza resolutiva, e não suspensiva.

No mérito da infração 01, concordo com os fundamentos para a exigência do imposto, com exceção do fato (não observado pela autuante) de que ao contribuinte deve ser concedido o direito de creditar-se do tributo destacado nas notas fiscais de entrada.

Uma vez que o sujeito passivo perdeu – nos meses objeto da auditoria – o direito ao regime diferenciado do Decreto 7.799/2000, sendo de imediato remetido à apuração normal, devem ser computados os créditos pelas entradas, sob pena de agressão aos dispositivos legais abaixo transcritos e ao princípio da não cumulatividade.

*Lei Complementar 87/1996. Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

*Lei 7.014/96. Art. 26. Para efeito de aplicação do disposto nos arts. 24 e 25, os débitos e créditos serão apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados neste Estado, conforme dispuser o Regulamento (LC 87/96 e 102/00).*

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL da infração 01.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 281332.0025/10-5, lavrado contra **HL DISTRIBUIDORA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 389.081,25, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “a” e “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de R\$ 29.016,10, e da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 1.678,69, previstas no art. 42, inciso II, “d”, e § 1º, e XI do mesmo artigo e lei acima citados, e dos acréscimos moratórios acordados na Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de dezembro de 2011.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JORGE INACIO DE AQUINO – RELATOR

PAULO DANILLO REIS LOPES – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE