

PROCESSO - A. I. Nº 298629.0046/09-8
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e FORTAPEL COMÉRCIO DE PAPÉIS LTDA.
RECORRIDOS - FORTAPEL COMÉRCIO DE PAPÉIS LTDA e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0104-01/11
ORIGEM - INFAS VAREJO
INTERNET - 10/10/2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0295-11/12

EMENTA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERNAS. DECRETO Nº 7.799/00. SAÍDAS PARA CONTRIBUINTES COM SITUAÇÃO IRREGULAR NO CADASTRO ESTADUAL. Documentos juntados aos autos comprovam que o valor exigido relativo ao mês de julho/05 já tinha sido recolhido por meio de Denúncia Espontânea antes do início da ação fiscal. Feitos os cálculos com a inclusão das vendas para contribuintes inscritos no cadastro na condição de “especiais”, a teor do disposto no art. 11 do Decreto nº 10.156/06, combinado com o § 3º do art. 1º do Decreto nº 7.799/00. Com relação às ocorrências dos meses de agosto e setembro/05, objeto do Recurso Voluntário, não pode ser acolhida a tese de exclusão das vendas a órgãos da administração pública tendo em vista que não se trata de operações de vendas a contribuintes como defendeu o recorrente e sim consumidores finais, não preenchendo os requisitos estabelecidos no Decreto nº 7.799/00. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime. Recurso Voluntário NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, interposto pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do art. 169, I, “a”, item 1, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário, nos termos do art. 169, I, “b”, do RPAF/99, com vistas ao reexame da Decisão que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração.

O lançamento de ofício foi lavrado em 22/12/09 e acusa o cometimento de três infrações totalizando valor exigido de ICMS no valor de R\$129.493,61. Na defesa apresentada o recorrente reconheceu o cometimento das infrações 2 e 3, sendo objeto do Recurso de Ofício a parte desonerada da infração 1 e do Recurso Voluntário a parte remanescente da mesma infração que trata de:

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.

A 1ª JJF, a partir do voto proferido pelo relator de Primeira Instância inicialmente afastou à nulidade suscitada por entender que não foram violados os princípios do contraditório e da ampla defesa, inclusive reaberto o prazo de defesa. Também, da não análise da constitucionalidade da legislação estadual nos termos do art. 167 do RPAF/BA.

No mérito, transcreveu o art. 1º do Dec. 7.799/00, que estabelece percentual mínimo do valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS, que dá amparo à exigência fiscal, afirmando que:

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 JJJ 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.

Saliento 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.

Deste 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 à homologação dos valores recolhidos.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 1108/1117) o recorrente apresenta um resumo da autuação, defesa, diligência e julgamento. Reconhece que partes das teses apresentadas foram acatadas na Primeira Instância e que se insurge apenas no que tange à venda de mercadorias imunes ao IPRAJ.

Transcreve o art. 1º do Decreto nº 7.799/00 afirmando que da sua leitura percebe-se que a concessão do benefício da redução da base de cálculo se aplica às vendas destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS, “desde que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS corresponesse a determinados percentuais”. Esclarece que nas saídas de mercadorias imunes à incidência do ICMS foram contabilizadas no faturamento da empresa, para fins de incidência do Decreto nº 7.799.

Contesta o posicionamento da 1ª JJF, fundamentando que o citado Decreto não criou exceções, sem considerar que a “imunidade é hipótese de não incidência tributária” e não se trata de base de cálculo tributável, motivo pelo qual “não se trata de base de cálculo tributável”. Transcreve parte de texto de doutrinadores e da Constituição Federal para reforçar seu posicionamento de que as saídas de mercadorias destinadas a estabelecimentos amparados pela imunidade são operações tributáveis.

Entende que “ainda que as mercadorias destinadas ao IPRAJ, não sejam imunes, seria inconcebível incluir tal autarquia no rol dos não contribuintes do Estado da Bahia, pois a mesma se confunde com o próprio Estado” e tais saídas devem integrar a base de cálculo das saídas destinadas a contribuintes do ICMS.

Requer que seja modificada a Decisão da Primeira Instância não incluindo as mercadorias imunes à incidência do ICMS, no valor global das saídas para fins do benefício do Decreto nº 7.799/00 e com relação às demais teses acatadas, que sejam mantidas.

A PGE/PROFIS exarou Parecer (fls. 1123/1125), opinando que o benefício fiscal previsto no citado Decreto engloba as operações destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia e que não pode ser estendido a não contribuintes do imposto, devendo ser Improvido o Recurso.

VOTO

Quanto ao Recurso de Ofício, verifico que o ICMS foi exigido em razão de o contribuinte não ter atingido o porcentual mínimo do valor global das vendas a contribuinte (Decreto nº 7.799/00). Conforme Decisão proferida pela 1ª JJF foi apreciado que o contribuinte com relação à exigência do mês de:

- a) julho/05 – já tinha sido recolhido por meio de Denúncia Espontânea;
- b) Novembro/05 a dezembro/06 – com a inclusão dos valores das vendas a contribuintes especiais, foi atingido o porcentual mínimo de 65% previsto no Decreto nº 7.799/00.

Verifico que, conforme documentos juntado às fls. 526 a 528, foi deferido em 10/08/2005, denúncia espontânea abrangendo o período de junho/04 a julho/05, no valor de R\$74.758,37, de acordo com

o que consta no sistema SIGAT, portanto não era cabível a exigência fiscal, no mês de dezembro/09, quando foi lavrado o Auto de Infração.

Com relação ao período de 11/05 a 12/06, em diligência determinada pela JJF a autuante nos demonstrativos às fls. 1055/1056 inseriu os valores das vendas a contribuintes especiais que foram somadas às vendas a contribuintes o que resultou em percentuais que superam ao mínimo previsto no Decreto nº 7.799/00 de 65%, inexistindo à irregularidade apontada neste período.

Constatou que, conforme cópia do contrato social da empresa (fls. 505/506), a mesma exerce a atividade de comércio atacadista de artigos de escritório e papelaria que corresponde ao item 13 - código 5147-0/01 (vigente na época dos fatos geradores) do Anexo Único do Decreto nº 7.799/00.

Apesar do art. 4º do Decreto nº 10.156 de 13/11/06 ter inserido o §3º do Dec. 7.799/00 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*”, indicando que “produzindo efeitos retroativos a 01 de agosto de 2006”, o art. 11 do citado Decreto [10.156/06], estabeleceu que “*ficam convalidados os procedimentos adotados pelos contribuintes do ICMS a partir de 01/08/2004, com base na redação dada ao § 3º do art. 1º do Decreto 7.799/00*”. Assim sendo, o recorrente preenche os requisitos estabelecidos, e com base nos demonstrativos refeitos pela autuante (fls. 1055/1056) foi atingido o porcentual mínimo de 65% neste período fiscalizado. Portanto, correta a Decisão da 1ª JJF que fica mantida.

Quanto ao Recurso Voluntário interposto, relativo aos meses de agosto e setembro/05, cujo demonstrativo refeito (fl. 1055), não atingiu o porcentual mínimo de 65%, a empresa argumentou que as operações de vendas de papel ao IPRAJ são albergadas com pela imunidade e deveriam serem excluídas da apuração da base de cálculo para considerar em seguidas o rol de contribuintes para atingir o percentual mínimo de 65%, não restando valores a ser exigido.

Observo que conforme disposto no art. 1º do Decreto nº 7.799/00, o benefício da redução da base de cálculo em 41,176% aplica-se às operações quando “... *destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia...*”. A intenção do legislador foi incrementar as atividades de vendas por estabelecimentos atacadistas que exercem um papel de intermediação de vendas entre os estabelecimentos industriais e o comércio varejista, ou seja, entre um contribuinte fabricante de produtos e outro contribuinte que habitualmente efetiva venda diretas ao consumidor.

Ressalto que o parágrafo Único do art. 3º do Decreto nº 7.799/00 estabelece que “*as condições estabelecidas no art. 1º, referem-se à correspondência entre as saídas destinadas a contribuintes do ICMS e o valor do faturamento total*”. Logo, deve ser levado em consideração na apuração do porcentual mínimo a ser atingido, todas as saídas. Mesmo porque, o art. 4º do citado Decreto estabelece que não se aplica o benefício da redução da base de cálculo às operações contempladas com redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido e outros incentivos, além das mercadorias enquadradas na substituição tributária.

Na situação em questão, o estabelecimento beneficiário do citado Decreto no momento que realiza vendas para o IPRAJ, certamente não haverá vendas em operações posteriores e sim o consumo final dos produtos adquiridos, logo, não se enquadra na premissa estabelecida de que o benefício fiscal leva em consideração às vendas destinadas a contribuintes inscritos no CAD-DO ICMS, que não é o caso do IPRAJ.

Pelo exposto, fica mantido o valor exigido de R\$15.152,85, correspondente às parcelas de R\$8.969,94 (agosto) e R\$6.182,91 (setembro), como decidido na primeira instância.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário.

VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário)

Divirjo do entendimento firmado pelo nobre relator quanto ao Recurso Voluntário, que, como visto, tem por objeto os fatos geradores da infração 1, ocorridos nos meses de agosto e setembro/05, cujo demonstrativo refeito (fl. 1055) não teria atingido o porcentual mínimo de 65%, pois a acusação teria levado em consideração, para apuração de tal percentual, as operações de vendas de papel destinadas ao IPRAJ, autarquia estadual que, dentre suas atividades, utilizava o material adquirido para a confecção do periódico da Justiça (Diário do Poder Judiciário).

Essas operações de venda estão devidamente comprovadas e também não há controvérsia acerca da incidência da imunidade prevista no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal. O que se deve perquirir é se essas operações imunes devem ou não ser incluídas no total de operações considerado para o enquadramento do sujeito passivo como atacadista, nos termos do Decreto nº 7.799/00, cujo art. 3º estabelece que "*as condições estabelecidas no art. 1º, referem-se à correspondência entre as saídas destinadas a contribuintes do ICMS e o valor do faturamento total*".

Ao que parece, o relator aplicou o dispositivo literalmente, concluindo que deve ser levado em consideração, na apuração do porcentual mínimo a ser atingido, todas as saídas, o que guardaria correspondência com a expressão faturamento total.

Não é esse, contudo, o melhor entendimento.

Ab initio, vale registrar que as regras de imunidade diferem das normas de isenção não apenas por possuir matriz constitucional, mas também porque, na imunidade, o que se impede é o exercício da competência tributária pelo ente tributante. É dizer, na imunidade, é vedado ao ente tributante instituir imposto sobre determinado fato, o que significa dizer que esse fato é totalmente alheio ao âmbito de incidência do tributo a que faz referência a norma imunizante. Eis a primeira premissa necessária ao presente voto.

A segunda premissa diz respeito ao Decreto nº 7.799/00. Trata-se de um benefício fiscal instituído em favor dos contribuintes atacadistas. Esse benefício, como curial, restringe-se ao ICMS, logo o cumprimento de seus requisitos deve levar em consideração apenas as operações que estão sujeitas ao referido imposto estadual. É elementar que uma redução de base de cálculo do ICMS não poderia levar em consideração ou estar condicionada, por exemplo, a fatos geradores de outros tributos, por manifesta improriedade técnica-jurídica.

Por isso, entendo que a expressão faturamento total constante do art. 3º, do Decreto nº 7.799/00, somente pode ser compreendido como o faturamento obtido com as operações que estão sujeitas à incidência do ICMS. Não propriamente apenas as operações tributadas, mas necessariamente as operações têm de estar no âmbito de incidência do ICMS, ainda que amparada à operação por regras de isenção ou diferimento.

Não se poderia conceber, por exemplo, que dentro desse faturamento total, fossem incluídas receitas obtidas com a prestação de serviços, aluguéis, aplicações financeiras etc., já que se tratam de fatos totalmente alheios à incidência do ICMS e desinfluentes para a caracterização do contribuinte como atacadista.

Mesmo raciocínio deve ser adotado quanto às operações imunes. Veja-se que, como dito linhas atrás, a imunidade impede o exercício de parcela da competência tributária, obstando a instituição de tributo sobre os fatos expressamente previstos no Texto Maior. Ora, se tratam de operações alheias ao ICMS, expressamente excluídas de seu âmbito de incidência por regra imunizante de matriz constitucional, não se pode admitir a sua inclusão no faturamento total do estabelecimento, para fins de enquadramento ou não quanto atacadista.

Nesse contexto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298629.0046/09-8, lavrado contra **FORTAPEL COMÉRCIO DE PAPÉIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$24.604,47**, acrescido das multas de 60% sobre R\$15.152,85 e 70% sobre R\$9.451,62, previstas nos incisos II, “a” e III, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Alessandra Brandão Barbosa, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz, Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo e Rubens Bezerra Soares.
VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário) – Conselheiro: Fábio de Andrade Moura.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de setembro de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – VOTO DIVERGENTE
(Recurso Voluntário)

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS