

**PROCESSO** - A. I. Nº 298629.0047/10-8  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e A GOMES & IRMÃO LTDA.  
**RECORRIDOS** - A GOMES & IRMÃO LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0059-02/11  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**INTERNET** - 05/02/2015

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0013-12/15

**EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. OPERAÇÕES COM REDUÇÃO INDEVIDA. RECOLHIMENTO A MENOS.** A mudança de critério feita pela fiscalização, demonstra insegurança da base de cálculo, pois fornece elementos conflitantes de apuração, sendo explicado de forma analítica já em sede de segundo grau, tendo falta de certeza necessária qual o tratamento dado aos produtos sujeitos à substituição tributária. Entende-se restar patente a insegurança na determinação da base de cálculo imputável, assim como ter havido cerceamento do direito de defesa na medida em que os critérios de fiscalização foram alterados no curso do processo sem que o mesmo tenha tido prazo adequado, vício este insanável, por insegurança da base de cálculo e por cerceamento do direito de defesa. **Infração Nula**, nos termos do art. 18, IV, do RPAF. Modificada a Decisão recorrida. **2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE SAÍDA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO.** Foram excluídas da exigência as operações de saídas destinadas a pessoa física. Reduzido o valor exigido. **Infração subsistente em parte. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PROVIDO. Decisão unânime.**

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário contra Decisão proferida pela 2ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal em 18/03/2011 que julgou, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 31/03/2010, com o objetivo de exigir da oro recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$ 521.749,19 (quinhentos e vinte e um mil setecentos e quarenta e nove reais e dezenove centavos), em decorrência do cometimento de 03 (três) Infrações, das quais são objeto de Recurso de Ofício as Infrações 1 e 2, e objeto do Recurso Voluntário tão somente a Infração 1. A Infração 2 julgada parcialmente procedente não foi objeto do Recurso Voluntário e a Infração 3 foi impugnada genericamente e mantida no julgamento de piso, e também não foi objeto do Recurso Voluntário apresentado.

***Infração 01. RV e RO** – recolheu a menos o ICMS no valor de R\$460.204,06 em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo. Multa de 60%. Consta que o sujeito passivo fez uso Indevido do benefício do Termo de Acordo do Dec. 7799/00, nas saídas dos meses de fevereiro, março, abril, maio, julho, outubro e dezembro de 2007 e nos meses de janeiro, março, abril, setembro, outubro e dezembro de 2008, por não ter atingido percentual mínimo do valor global das saídas destinadas a contribuinte do ICMS.*

***Infração 02. RO** - deixou de proceder à retenção do ICMS no valor de R\$ 56.892,14 e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Multa de 60%;*

Após a apresentação da defesa (fls. 303/324) e da correspondente informação fiscal (fls. 340/345), o fiscal alterou o valor do débito da Infração 1, majorando-o para R\$ 785.843,74, e reduzindo para

R\$ 16.780,50 na infração 2, mantendo o valor original da infração 3, reconhecendo, pois, parcialmente a procedência do Auto de Infração lavrado. Tal alteração decorreu da modificação da lógica de apuração do imposto realizada pelo agente fiscal, que inicialmente equiparou pessoas físicas com operações habituais como contribuintes de ICMS nos termos do Decreto nº 7790/00, e posteriormente as excluiu, o que modificou a apuração das Infrações 1 e 2.

O contribuinte apresentou manifestação (fls. 371/380) referente à informação fiscal, onde reitera os argumentos da impugnação e acusa grave erro do autuante ao majorar a infração 1, aduzindo assim, fatos novos e anexando novos demonstrativos e levantamentos. Em nova informação fiscal (fls. 383/384) o autuante mantém o Auto de Infração com os valores ajustados.

A instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação pela 2ª JJF que entendeu por bem, julgar, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração, determinando que o autuado fosse intimado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$455.053,01, acrescido da multa de 60%, sobre R\$ 450.401,02 e de 70% sobre R\$ 4.651,99, previstas no artigo 42, incisos II, “a” e “d” e inciso III da Lei nº 7.014/96, edos acréscimos legais, o que fez nos seguintes termos:

### **VOTO**

*O presente lançamento de ofício, ora impugnado, traz a exigência de 03 infrações, por descumprimento da obrigação principal, já devidamente relatadas.*

*Não pertence razão ao autuado quando argui nulidade da infração 01, sob o argumento de que não cabia competência ao autuante para desenquadrá-lo do regime previsto pelo Decreto nº 7799/00, pois não houve o aludido desenquadramento, visto que o autuado continuou usufruindo o benefício nos meses em que atendeu às condições do aludido ato normativo, restando à exigência do ICMS apenas nos meses em que não foi alcançado o percentual mínimo previsto, condição necessária para a obtenção do benefício fiscal em lume, bem como continuou a usufruir do benefício nos demais meses seguintes ao período fiscalizado. A autuante reclamou o imposto apenas nos períodos em que o contribuinte não tinha direito ao benefício, não podendo se falar em desenquadramento. Assim, cabe competência a autuante para exigir o crédito tributário que o autuado deveria ter recolhido aos cofres do Estado e não o fez sob o amparo de um benefício condicionado cuja condição não atendeu, ou seja, utilizou um benefício fiscal que não tinha direito, uma vez que só tinha direito a redução da base de cálculo, prevista no aludido decreto, nos meses que alcançava o percentual previsto de vendas a contribuintes. A segurança jurídica foi garantida na medida em que o aludido decreto fixa claramente as condições para a concessão do benefício, bem como as questões sobre a inclusão ou exclusão dos contribuintes e não contribuintes foram sanadas pela autuante em suas informações fiscais, conforme será contemplado no exame do mérito.*

*Em consonância com a autuante, entendo que, mesmo havendo uma diferença abaixo dos 65%, não há previsão no Decreto 7799/00 para se considerar satisfeita a condição do benefício, bem como aplicar proporcionalidade da diferença percentual não atingida ou aproximações. É importante lembrar que os benefícios fiscais são contemplados com a interpretação restritiva, conforme previsão do art. 111 do CTN.*

*Verifico que o autuante, acertadamente, acolhe o argumento do autuado de que as vendas destinadas a pessoas físicas não podem ser consideradas como destinadas a contribuintes com a exigência do imposto por substituição tributária, constante da infração 02, razão pela qual a autuante excluiu essas operações da infração 02, ou seja, não os considerou mais contribuintes em razão do volume das operações e acrescentou tais vendas como a não contribuintes para efeito do cálculo do percentual de 65% das vendas a contribuintes exigido pelo Decreto 7799/00, para concessão do já mencionado benefício, até por que não havia como demonstrar concretamente a sua condição de contribuinte.*

*Em consequência desse remanejamento a autuante apurou que o a impugnante não atingiu o percentual mínimo previsto no Decreto 7799/00 nos meses de janeiro a julho e setembro a dezembro de 2007 e no ano de 2008 nos meses de janeiro a maio e julho a dezembro. A autuante refez os demonstrativos e apurou um novo valor da infração 01 de R\$ 785.843,74.*

*Ficou demonstrado, também, pela autuante, que às saídas realizadas para pessoa jurídica sem inscrição estadual utilizadas no cálculo do percentual, foram destinadas à instituições de ensino, instituições financeiras, clínica médica etc., conforme anexo I gravado em mídia anexa à fls. 337, aquisições destinadas ao consumo e não com o intuito de comercialização.*

*Os §§ 3º e 4º do art. 1º do Dec. 7799/00, diferente do que alega o autuado e em consonância com a autuante, não autorizam a inclusão de vendas de material de papelaria e escritório a não contribuintes no benefício, determinam a inclusão das operações internas destinadas a não contribuinte do ICMS inscrito no CAD-ICMS da Bahia, na condição de especial, desde que o estabelecimento que realiza a venda esteja inscrito no aludido cadastro sob os códigos de atividades econômicas constantes dos itens 13, 14-A, 14-B e 14-C do Anexo único desse decreto, inclusões essas que foram feitas no cálculo do percentual mínimo exigido no mencionado decreto,*

conforme demonstrar o autuante através dos Anexos XIX, XX, XXII e XXIV, gravados em mídia anexada à fls. 362.

Ocorre que o valor original da infração 01 é de R\$ 521.749,19 e foi modificado pela autuante, conforme já exposto, para R\$ 785.843,74, após a informação fiscal. Tal diferença entre a exigência original e a resultante da informação fiscal, resultante, essencialmente, da inclusão das vendas para pessoas físicas no cálculo, contudo, não pode ser reclamado no presente lançamento de ofício, pois a diferença a mais encontrada se trata de um valor que não foi alvo do presente lançamento, indo além do elemento quantitativo do fato gerador foi apurado, só podendo ser exigida mediante um novo Auto de Infração.

Considerando o novo demonstrativo, à fl. 361, em que foram devidamente deduzidos os estornos de créditos efetuados pelo autuado, quando entendeu que era beneficiado pela redução da base de cálculo, e, tendo em vista que foram incluídos, no aludido levantamento, meses que não constam do lançamento original, cabe manter os ajustes efetuados pela autuante em relação aos meses originalmente exigidos, excluindo a exigência dos demais meses, conforme demonstrativo a seguir, que reduz o valor da infração 01 para R\$ 433.720,79.

Infração	Débito	Ocorrência	Vencimento	Val. Histórico/Julgado (R\$)
03.02.06	1	28/2/2007	9/3/2007	29.873,57
03.02.06	1	31/3/2007	9/4/2007	34.345,11
03.02.06	1	30/4/2007	9/5/2007	18.528,50
03.02.06	1	31/5/2007	9/6/2007	23.171,21
03.02.06	1	31/7/2007	9/8/2007	20.729,39
03.02.06	1	31/10/2007	9/11/2007	40.893,10
03.02.06	1	31/12/2007	9/1/2008	37.938,97
03.02.06	1	31/1/2008	9/2/2008	42.379,81
03.02.06	1	31/3/2008	9/4/2008	29.554,89
03.02.06	1	30/4/2008	9/5/2008	25.446,87
03.02.06	1	30/9/2008	9/10/2008	46.196,57
03.02.06	1	31/10/2008	9/11/2008	40.415,65
03.02.06	1	31/12/2008	9/1/2009	44.247,15
Total				433.720,79

Amparado no que dispõe o art. 156 do RPAF/BA e, tendo em vista a identificação de novos créditos tributários que não cabiam serem reclamados no presente lançamento, resta representação à INFAZ de origem para instaurar novo procedimento fiscal, com vista à apuração e exigência das aludidas diferença através de um novo Auto de Infração.

A infração nº 02 foi apurada em razão das vendas do autuado para empresas inaptas e para pessoas físicas para as quais o autuado emitiu a nota fiscal e deixou de proceder à retenção e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativos às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste estado.

A autuante acolhe, acertadamente, a argüição do impugnante de que as vendas realizadas para pessoas físicas não deveriam ser consideradas como vendas a contribuintes do imposto, mas consumidores finais, até por que não foram apresentados dados consistentes para sustentar que se tratavam de contribuintes. Assim, refaz a autuante o levantamento fiscal, excluindo tais operações, o que resultou em um novo valor a ser exigido da infração nº 02 de R\$16.680,23, conforme apresentado na informação e demonstrativo abaixo:

#### DEMONSTRATIVO INFRAÇÃO 2

MÊS	2007	2008
1	R\$ 249,78	R\$ 644,19
2	R\$ 364,40	R\$ 1.170,71
3	R\$ 393,41	R\$ 836,67
4	R\$ 432,18	R\$ 456,86
5	R\$ 269,06	R\$ 316,33
6	R\$ 183,29	R\$ 452,89
7	R\$ 323,18	R\$ 1.117,38
8	R\$ 828,07	R\$ 2.360,37
9	R\$ 786,74	R\$ 1.685,33
10	R\$ 718,21	R\$ 633,33
11	R\$ 796,03	R\$ 551,94
12	R\$ 573,63	R\$ 536,25
	R\$ 5.917,98	R\$10.762,25
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 16.680,23</b>	

Em consequência desta Decisão, conforme já mencionado na infração 01, as vendas para pessoas físicas foram consideradas como saídas para não contribuintes e o cálculo do percentual mínimo exigido no Decreto 7799/00, na infração 01 foi refeito.

Cabe acolhimento às razões alinhadas pela autuante quanto afirma que o impugnante, quanto à infração 03,

*não identificou quais eram os erros constantes do levantamento quantitativo e não anexou nenhum documento comprobatório dos mesmos. Assim, mantenho a infração 03, com base no art. 142 do RPAF/BA, in verbis:*

*“Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.”*

*Diante do exposto, voto pela **PROCÊDENCIA EM PARTE** do Auto de Infração.*

Como se pode inferir da leitura do voto acima reproduzido, a 2ª JF assim se posicionou em relação aos argumentos aduzidos pela então impugnante:

- a) Não acatada o argumento de nulidade da infração 1, uma vez que não averigua o aludido desenquadramento do regime previsto no Decreto nº 7799/90; prevalecendo, pois razão à autuação, uma vez que o contribuinte deveria ter recolhido aos cofres estaduais e não o fez sob o amparo de um benefício fiscal que não faz jus. Ficou demonstrado que as saídas realizadas para pessoa jurídica sem inscrição estadual, utilizadas no cálculo do percentual, foram realizadas para o uso e consumo de instituições de ensino, instituições financeiras e clinica médica. Foram consideradas as vendas para pessoa física no cálculo do percentual mínimo para efeito do benefício constante do Decreto nº 7799/00, na informação fiscal, portanto, após a constituição do lançamento de ofício, resultando em um valor do crédito tributário ajustado maior do que o exigido originalmente. Mantidos os meses com os ajustes realizados pela autuante e excluídos os demais. Reduzido o valor reclamado. Infração parcialmente subsistente.
- b) No que concerne à infração 2 segue a posição do fiscal autuante, acolhendo a arguição do impugnante de que as vendas realizadas para pessoas físicas não deveriam ser consideradas como vendas a contribuintes do imposto, mas consumidores finais, até por que não foram apresentados dados consistentes para sustentar que se tratavam de contribuintes. Assim, refeito o levantamento fiscal, excluindo tais operações, o que resultou em um novo valor a ser exigido da infração nº 2. Foram excluídas da exigência as operações de saídas destinadas a pessoa física. Reduzido o valor exigido. Infração subsistente em parte.
- c) Quanto à infração 3 o contribuinte não identificou quais eram os erros constantes do levantamento quantitativo e não anexou nenhum documento comprobatório dos mesmos. Devendo ser mantida a infração com base no art. 142 do RPAF/BA.

Em razão da desoneração procedida, os autos foram remetidos para esta Câmara de Julgamento Fiscal para análise do **Recurso de Ofício**, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11.

Intimado acerca do resultado do julgamento o sujeito passivo interpôs **Recurso Voluntário (fls. 405/428)**, reitera todos os argumentos suscitados na peça defensiva, além de:

- i. Especificamente no que concerne a infração 1, alega que a Decisão da 2ª Junta ao reestabelecer o cálculo original do referido item, incluindo as pessoas físicas como contribuintes do imposto (situação esta esclarecida e determinada tanto pelo fiscal autuante quanto pela própria junta como equivocada/ilegal) gerou uma contradição lógica insuperável, acarretando uma absoluta falta de segurança. Ou seja, que a infração não poderia ser mantida na forma como está, nem corrigida, pois ensejaria majoração do débito, o que demonstraria insegurança do lançamento, consistindo em Nulidade insanável.
- ii. Quanto à Infração 1 aduz ainda que, em razão do princípio da razoabilidade deveria ser considerado como cumprido o percentual mínimo de 65% nos meses em que esse percentual foi superior a 64,5%.
- iii. Alega ainda que devem ser equiparadas a vendas a contribuintes as vendas realizadas a não contribuintes de produtos relacionados ao CNAE 4647-8/01, por força do §4º do art. 1º do decreto 7799/00, mesmo quando esses não estejam inscritos no cadastro especial, pois além de ser um requisito meramente formal, posteriormente o referido cadastro foi extinto do ordenamento jurídico mas foi mantido o benefício, o que atestaria ser mero requisito formal e desnecessário.

iv. Aduz que não pode ser apenado com a perda integral do benefício quando se depara com percentuais mínimos e insignificantes para se atingir os 65% de vendas a contribuintes, razão pela qual requer a perda proporcional à diferença não atingida.

Em Parecer, a PGE/PROFIS (fls. 434/436) opinou pelo Improvimento do Recurso, alegando que:

- i. Não se aplica o princípio da razoabilidade, pois a interpretação das normas de incentivo fiscal devem ter interpretação literal, sob pena de violar os princípios da isonomia e da legalidade.
- ii. Também não se pode exigir a manifestação da Diretoria da Administração Fazendária para que o auditor fiscal exerça o direito potestativo de lançamento. Não obstante, no caso concreto não houve desenquadramento do incentivo fiscal, apenas ocorreu o descumprimento dos requisitos que concederam o benefício.
- iii. No tocante a majoração do *quantum debeatur* da infração 1 não procedem as razões recursais pois a parcela a maior verificada na informação fiscal não foi gravada no presente auto.

No dia 17 de Outubro de 2011 a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deliberou pela conversão do processo em diligência à Autuante, para que ela apresentasse analiticamente os valores pertinentes aos créditos fiscais relativos à infração de item 1.

O resultado da referida diligência veio no dia 16 de Novembro de 2011 (fls.445/538).

Em resposta ao resultado da diligência o autuado peticionou insistindo na nulidade da infração de número 1. A despeito disso, trouxe uma novidade legislativa, qual seja o Decreto nº 13.339/11, cuja linha interpretativa corrobora com uma das linhas da defesa. Deste modo requereu que caso não seja declarada a nulidade, ao menos os valores sejam corrigidos na forma dos §§3º e 4º do art.1º do Decreto nº 7.799/00 (fls. 540/544).

Em Parecer opinativo a PGE se manifestou pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, tendo encaminhando os autos para a SEFAZ/CONSEF para julgamento por uma de suas câmaras (fls.548/550).

O CONSEF, no dia 11 de Novembro de 2013 solicitou diligência à INFAZ de origem para esclarecer alguns itens relacionados à infração 1 (fls.553). O resultado da diligência informou quem compõe a coluna de “Saídas a contribuintes”; também foi elaborado demonstrativo de crédito fiscal inerente a infração 1; bem como novo levantamento de débitos deste item (fls. 557/558).

Ao tomar ciência da conclusão da diligência pela INFAZ o autuado apresentou nova manifestação, reiterando o Recurso voluntário, insistindo na nulidade da infração 1 devido a contradição lógica nos critérios para cobrança do crédito tributário (fls.613/621).

A PGE/PROFIS não fora intimada para se manifestar após a conclusão da diligência.

Em razão disso, em assentada de julgamento do dia 07 de julho de 2014 esta CJF decidiu converter o julgamento em diligência para que o representante da PGE/PROFIS tomasse conhecimento do resultado da diligência e da manifestação do Recorrente.

Em novo opinativo (fl. 642), o d. Procurador José Augusto Martins Júnior ratificou o Parecer anterior (fls. 434/436).

## VOTO

Passo à análise inicialmente do Recurso Voluntário, mas antes de adentrar ao mérito, analiso as preliminares de nulidade arguidas pelo Recorrente.

O cerne da questão relativa à Infração 1 trata da exigência de imposto pela utilização indevida do Termo de Acordo de que trata o Decreto nº 7799, por não ter o Recorrente atingido o percentual mínimo do valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS.

O Recorrente aduz, inicialmente, ser nula a Infração 1 em razão de uma contradição lógica insuperável, que tornou nula a infração. Isto porque, como se sabe, a infração 1 resulta exclusivamente da perda do benefício de que trata o Decreto nº 7799/00, uma vez que o recorrente, em alguns meses, não teria atingido o percentual mínimo de 65% de vendas a contribuintes. Ocorre que, ao apurar o percentual de vendas a contribuintes, a própria Autuante reconhece que incluiu algumas pessoas físicas como contribuintes do imposto. Veja como a Autuante justifica a inclusão destas pessoas físicas no percentual correspondente às vendas para contribuintes do imposto:

*“Na análise destas vendas foi verificado que sempre havia ou uma habitualidade da compra ou o grande volume de mercadorias. O Decreto 7799/00, no seu art. 1º diz que “...poderá ser reduzida em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e seis milésimos por cento) desde que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS corresponda, no mínimo...” e o Art. 36 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia diz “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.*

*Tendo em vista que o conceito de contribuinte no Regulamento do ICMS torna-se o entendimento subjetivo, pois o mesmo regulamento não define o que seja habitualidade ou que volume caracteriza intuito comercial e o princípio geral do direito do in dubio pro reo, resolvemos acatar a alegação do contribuinte e considerar as vendas para pessoas físicas como saídas para contribuintes do ICMS.”*

O Recorrente se insurgiu contra esta linha de raciocínio: *se a definição de contribuinte é subjetiva e está ligada à habitualidade e volume das compras, tanto que foram incluídas pessoas físicas sem cadastro, a Auditora também deveria ter incluído diversas vendas de material de escritório e papelaria a pessoas jurídicas sem cadastro, como clínicas, prefeituras e escolas, especialmente porque o próprio Decreto nº 7799/00 autoriza a inclusão destas vendas no cômputo de vendas a contribuintes, ainda que a mercadoria seja para uso do estabelecimento e não comercialização (§§3º e 4º do art. 1º). Demais disso, a cobrança de substituição tributária sobre vendas a pessoas físicas (por presunção de revenda) é absolutamente ilegal.*

Em razão disso, a Autuante então modifica o seu entendimento. *Retira as pessoas físicas do percentual de venda a contribuintes, majorando a infração 01 e reconhece que não se pode cobrar substituição tributária em vendas a pessoas físicas, reduzindo a infração 02 do lançamento fiscal.*

E posteriormente, a Decisão proferida pela 2ª Junta de Julgamento teria gerado uma contradição lógica insuperável. *De um lado, a Junta reconhece que “as vendas destinadas a pessoas físicas não podem ser consideradas como destinadas a contribuintes (...), ou seja, [o autuante] não os considerou mais contribuintes em razão do volume das operações e acrescentou tais vendas como a não contribuintes para efeito de cálculo do cálculo do percentual de 65%”. Mas, de outro, reconhece igualmente que “a diferença (...) resultante, essencialmente, da inclusão das vendas para pessoas físicas no cálculo, contudo, não pode ser reclamado no presente lançamento de ofício (...), só podendo ser exigidas mediante um novo Auto de Infração”. E, por fim, a Junta mantém a infração 01 sem a majoração, em respeito ao art. 156 do RPAF.*

Segundo o Recorrente, ao manter a infração 1 sem a majoração, a Junta de Julgamento reavivou o cálculo original do percentual, que incluía pessoas físicas como contribuinte do imposto, ao tempo em que a mesma Junta entende que este cálculo está incorreto.

Em outras palavras, a Junta está mantendo uma infração que ela mesma entende calculada de forma ilegal, residindo aí a contradição e vício insanável, isto porque a “correção” deste cálculo ensejaria a majoração do Auto de Infração no curso do PAF, o que é vedado pela legislação.

Diante desse contexto, o Recorrente aduz que não há como “salvar” a infração 1 deste PAF, sendo lícito apenas percorrer dois caminhos:

*a) esta egrégia Câmara de Julgamento entende que não pode ser incluída venda habitual e em grande volume para pessoa física no cálculo do percentual de 65%. Neste caso, a infração não pode ser mantida na forma como está e nem “corrigida”, pois ensejaria majoração do débito. Assim, a única opção é julgar totalmente nula a infração 01, por falta de elementos suficientes para definir com segurança a infração (art. 18 do RPAF);*

*b) esta egrégia Câmara de Julgamento entende que pode ser incluída venda habitual e em grande volume para pessoa física no cálculo do percentual de 65%. Neste caso, a infração 01 é indiscutivelmente improcedente, pois o contribuinte atinge o percentual de 65% em vendas habituais e em volume para diversas pessoas jurídicas sem cadastro não consideradas pela fiscalização.*

Da análise dos autos, entendo assistir parcial razão aos fundamentos aduzidos pelo Recorrente, ora, é fácil constatar a insegurança da base de cálculo da infração em análise.

A própria agente fiscal, quando da sua informação fiscal, asseverou que após “entendimentos” com o contribuinte caracterizou as vendas a pessoas físicas com emissão de nota fiscal como venda a contribuinte.

Portanto, originalmente a infração 1 foi apurada com a inclusão de pessoas físicas como contribuintes. Posteriormente, ao analisar a impugnação quanto ao item 2, a autuante mudou o seu critério já no curso do processo administrativo, apresentando novo demonstrativo em que majorou a infração 1 e reduziu a infração 2.

No referido demonstrativo, que passou a ser o demonstrativo da infração 1, o contribuinte apenas teve 10 dias para se manifestar.

Outrossim, parte dos demonstrativos foram apresentados sinteticamente, e apenas explicados e apresentada a respectiva planilha analítica já em segundo grau.

Causa certa estranheza o comportamento vacilante da preposta fiscal. A atividade fiscalizatória é plenamente vinculada, razão pela qual está sujeita à lei, e não a entendimentos com o fiscalizado.

Assim, se a preposta adotou originalmente como critério de apuração o percentual de vendas a contribuintes com habitualidade, não pode modificá-lo porque tal critério foi contestado.

Essa mudança de critério, por si só, já demonstra a insegurança da base de cálculo, pois a própria autoridade administrativa fornece elementos conflitantes de apuração.

Outrossim, após a alteração completa dos critérios adotados pela fiscalização, o contribuinte teve apenas 10 dias para se manifestar, ainda, parte do critério utilizado apenas foi explicado de forma analítica já em sede de segundo grau.

Ademais, não se sabe com o grau de certeza necessária qual o tratamento dado aos produtos sujeitos à substituição tributária.

*Também entendo ser consistente o fundamento aduzido pelo recorrente no sentido de questionar se a definição de contribuinte é subjetiva e está ligada à habitualidade e volume das compras, tanto que foram incluídas pessoas físicas sem cadastro, a Auditora também deveria ter incluído diversas vendas de material de escritório e papeleria a pessoas jurídicas sem cadastro, como clínicas, prefeituras e escolas, especialmente porque o próprio Decreto nº 7799/00 autoriza a inclusão destas vendas no cômputo de vendas a contribuintes, ainda que a mercadoria seja para uso do estabelecimento e não comercialização (§§3º e 4º do art. 1º).*

De fato, caso semelhante fora analisado pela 1ª. CJF no Acórdão CJF n. 0241-11/10, onde em voto vencedor do Conselheiro Fábio Moura, sob a presidência da d. Conselheira Denise Mara, entendeu por julgar Nula infração idêntica de outro recorrente em razão de insegurança da base de cálculo.

Diante de tudo quanto o exposto, entendo restar patente a insegurança na determinação da base de cálculo imputável na infração 1, assim como entendo ter havido claro cerceamento do direito de defesa do contribuinte na medida em que os critérios de fiscalização foram alterados no curso do processo sem que o mesmo tenha tido o prazo adequado de defesa.

Assim, a meu ver, há vício insanável, por insegurança da base de cálculo e por cerceamento do direito de defesa, razão pela qual entendo ser nula a infração 1, nos termos do art. 18, IV, do RPAF.

Em que pese as demais alegações preliminares e de mérito quanto à Infração 1 restarem superadas, cumpre ressaltar que mesma sorte não mereceria a outra preliminar de nulidade ao

entender que a ilustre Autoridade Fiscal não possui competência funcional para determinar a perda do regime previsto no Decreto nº 7.799/00, atribuição exclusiva do Diretor de Administração Tributária da circunscrição fiscal do contribuinte. É o que determina os arts. 7º e 7º-A do Decreto nº 7.799/00.

Entendo que o que ocorreu, *in casu* não foi a perda do benefício, tanto que a empresa manteve seu benefício em alguns meses e mesmo após a fiscalização, mas sim verificação de cumprimento de condições de um benefício condicional. O que a agente fiscal fez foi verificar, mês a mês, se o Recorrente cumpriu a condição estabelecida pelo Decreto nº 7799/00 e cobrou o imposto devido aos meses em que houve utilização indevida do benefício. Assim, não houve rescisão do termo de Acordo firmado.

Restam prejudicados os demais argumentos aduzidos quanto à Infração 1.

Desta forma, acolho a preliminar de nulidade da Infração 1 aduzida pelo Recorrente, razão pela qual voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

No que atine ao Recurso de Ofício apresentado em razão da desoneração realizada na Infração 2, entendo que o mesmo não merece acolhimento.

Isto porque, a redução da Infração 2 decorreu da exclusão das vendas realizadas a pessoas físicas, não havendo provas de que se enquadravam no conceito de contribuinte do imposto. Tal redução também fora procedida pela própria autuante. Entendo não merecer reparo a Decisão.

Assim, diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Assim, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar nula por vício material a Infração 1 e, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, mantendo a Infração 2 no valor de R\$16.680,23 acrescido de multa de 60%. A Infração 3 não fora objeto de Recurso razão pela qual resta mantida no valor de R\$4.651,99 acrescida de multa de 70%.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298629.0047/10-8**, lavrado contra **A GOMES & IRMÃOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$21.332,22**, acrescido das multas de 60% sobre R\$16.680,23 e 70% sobre R\$4.651,99, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “d” e III, da Lei nº 7.014/96, dos acréscimos legais. Recomenda-se que, através de novo procedimento fiscal, sejam reclamados os valores corrigidos a menos na primeira infração.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de janeiro de 2015.

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

DANIEL RIBEIRO SILVA – RELATOR

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA – REPR. DA PGE/PROFIS