

A. I. Nº - 088568.0004/20-3  
AUTUADO - FERIMPORT COMÉRCIO REPRESENTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA.  
AUTUANTE - ANTÔNIO CÉSAR COSTA SOUZA  
ORIGEM - DAT METRO/INFAZ ATACADO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 10/11/2022

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0190-01/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA EM 41,176%, PREVISTA NO DECRETO Nº 7.799/00. O autuado, no período objeto da autuação, não cumpriu o Termo de Acordo Atacadista do qual é signatário e deixou de recolher ICMS em decorrência de erro na base de cálculo do imposto. Diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal, cumprida por Auditora Fiscal estranha ao feito, resultou em refazimento dos cálculos e redução do valor do débito. Infração parcialmente procedente. Não acolhida a nulidade arguida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 26/06/2020, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$ 375.327,62, acrescido da multa de 60%, em razão do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *Infração 01 – 03.02.18 Recolhimento a menor do ICMS em razão do uso indevido de benefício ou incentivo fiscal ou financeiro decorrente do não recolhimento do valor correspondente a 10% (dez por cento) do respectivo incentivo ou benefício em favor do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.*

Consta ainda o registro de que: *Nos meses de Junho de 2017 a Março de 2018, não atingiu os percentuais previstos para redução da base de cálculo do Decreto 7599/00, Termo de Acordo Atacadista.*

*Apuramos o tributo devido sem o benefício, abatendo os respectivos créditos e impostos pagos anteriormente. Tudo conforme planilhas e CD gravado anexo ao Auto de Infração.*

Período de ocorrência: junho a dezembro de 2017, janeiro a março de 2018.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou Defesa (fls.25 a 46). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva, consignando que a ciência da lavratura do Auto de Infração seu deu por meio de Aviso de Recebimento (AR) em 14/07/2020. Discorre sobre a infração imputada. Argui a nulidade do Auto de Infração por ausência de comprovação e cerceamento ao direito de defesa.

Observa que o Auto de infração é um ato jurídico que produz efeitos na esfera patrimonial das pessoas e, como tal, exige-se o cumprimento de todos os requisitos para sua validade, ou seja, que o agente seja capaz, que o objeto seja lícito, possível, determinado ou determinável, e que obedeça à forma prescrita ou não defesa em lei (artigo 104 do CC).

Diz que assim sendo, tratando-se de ato administrativo, ou seja, um ato jurídico praticado por autoridade pública que tem por finalidade apurar infrações, a confecção do Auto de Infração deverá ser sempre de maneira vinculada, ou seja, seguindo às exatas prescrições da lei, em decorrência do princípio da legalidade estrita a qual toda a Administração Pública está condicionada.

Salienta que na modalidade de ato vinculado o Auto de Infração deve conter os exatos e precisos ditames determinados na lei específica sob pena de nulidade, conforme ocorre no presente caso,

haja vista a existência de vícios, entre os quais, observa-se prioritariamente a falta de clareza e exatidão no que concerne à suposta infringência de norma legal, obstaculizando o exercício à ampla defesa e ao contraditório, uma vez que em momento algum estabelece com clareza o que realmente aconteceu. Reproduz a descrição da conduta infracional constante no Auto de Infração.

Afirma que a falta de coesão sobre o que realmente aconteceu é cristalina, haja vista que, inicialmente, a autuação menciona o recolhimento a menor do ICMS decorrente do “não cumprimento do dever de recolher o correspondente a 10% ao Fundo de Pobreza” e, logo após, afirma que o Auto de Infração decorre do descumprimento do termo de acordo atacadistas.

Alega que no rol de documentos arrolados pela fiscalização não se encontra qualquer documento capaz de atestar o descumprimento ao termo de acordo atacadista, sendo que o autuante se limitou a quantificar o crédito tributário que entende devido, contudo, em nenhum momento indicou, com documentos pertinentes, quais as notas de saída que supostamente teriam representado o descumprimento dos requisitos previstos na Lei e, que, por consectário ensejou a cobrança do crédito tributário lançado.

Aduz que mesmo realizando uma busca extremamente apurada no *site* da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia e sítios vinculados, não foi possível obter uma correlação entre o supracitado Decreto 7599/00 [7799/00] e o descumprimento do “termo de acordo de atacadista”, portanto, a falta de clareza e exatidão potencializa ainda mais a dificuldade em apresentar qualquer manifestação a respeito.

Sustenta que pelo que se nota, trata-se da lavratura de um Auto de Infração, no qual o autuante sequer robustece o lançamento com informações e documentos que atestem o descumprimento da norma apta a ensejar o surgimento da obrigação tributária indicada, bastando-se a expor (com certa incongruência) os fatos, e aplicação da penalidade.

Afirma que para que se veja consagrada qualquer conduta passível de infração, deveria esta, estar em total dissonância com o determinado em lei, o que não se vê comprovado no presente Auto de Infração, haja vista que o autuante limita-se a narrar fatos e supostas condutas ao seu bel prazer, sem ao menos atestar o que foi desrespeitado pelo contribuinte.

Frisa que pela forma em que se desencadeou o lançamento, não lhe é factível sequer apontar se determinada nota de saída foi para contribuinte do ICMS ou se realmente aquela outra seria para consumidor final, porque não se sabe a origem que ensejou o suposto descumprimento, devendo ser acolhida a afirmação do autuante de que “houve o descumprimento do termo de acordo atacadista” e recolher o tributo devido, sem qualquer viabilidade de defesa.

Diz que sequer houve uma planilha sintética apontando eventual descumprimento para os exercícios cobrados, tampouco, exposição analítica com os detalhes e percentuais do que foi ultrapassado, estes sim, únicos documentos capazes de alicerçar a cobrança e viabilizar o exercício da ampla defesa e contraditório.

Alega que dificultando ainda mais o exercício à ampla defesa e ao contraditório, existe confusão quanto ao enquadramento legal indicado pela fiscalização, no caso artigos 2º e 24 a 26 da Lei nº. 7.014/96, cujas redações reproduz.

Indaga como pode defender-se de imputações tão genéricas. Diz que os artigos arrolados pela fiscalização apenas denotam hipóteses de incidência genericamente trazidas pela legislação.

Salienta que estando diante de um verdadeiro embaraço na descrição fática do ato, com ausência de documentos que indiquem com precisão necessária onde foi e em qual importância se deu o erro da empresa e por fim, a total dissonância do enquadramento legal utilizado e a natureza do crédito tributário lançado, conclui-se ser de total inviabilidade a fruição do direito à ampla defesa e ao contraditório consagrado pelo artigo 5º, LV da CF/88.

Consigna que nesse diapasão, esmiuçando os requisitos para a lavratura do Auto de Infração, o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF), aprovado pelo Decreto

nº. 7.629/99, previu requisitos mínimos para a validade do ato, conforme os artigos 39 e 41 cujo teor reproduz.

Ressalta que o prejuízo à defesa em relação a ausência de comprovação sobre o que foi efetivamente infringido, decorre justamente do fato de não se tratar de empresa cujas as atividades são corriqueiramente fiscalizadas pela SEFAZ/BA, desse modo, por não ter se deparado com situação similar, torna-se ainda mais difícil exercer o seu múnus, socorrendo-se à mera dedução para apresentar sua manifestação, sob pena de precluir o seu “direito” de defesa.

Assevera que assim sendo, a comprovação do que efetivamente foi descumprido, quais meses, quais notas, quais percentuais, é de extrema importância para aferir se houve ou não o seu efetivo descumprimento e se realmente havia obrigação legal em adotar determinada conduta, tendo em vista que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5º, II da CF).

Assinala que corroborando ao quanto alegado, em momento oportuno o CONSEF decidiu favoravelmente ao contribuinte, decretando a nulidade do Auto de Infração em situação similar, no Acórdão CJF Nº 0241-11/10, cujos trechos do voto reproduz.

Conclusivamente, diz que é cediço que inexistente infração se não estiverem presentes todos os elementos indispensáveis à formalidade desta, razão pela qual, se se seguir desta forma, não haverá um Auto de Infração, administrativamente considerado, mas sim um documento sem qualquer valor, apócrifo, seja probatório, seja meramente indiciário, porque aquilo que é nulo não pode gerar qualquer efeito jurídico, inviável de ser convalidado, pelo que pugna pela decretação de nulidade por medida de inteira justiça.

Reporta-se sobre a redução da base de cálculo conforme Convênio ICMS 52/91.

Alega que ao analisar as planilhas colacionadas, observa-se claramente que o autuante, sob um viés equivocado, acaba por desconsiderar operações e normas importantes que regem a tributação do ICMS e lança indiscriminadamente o imposto sobre uma base de cálculo “cheia”, gerando valor a maior a ser recolhido pela empresa, conforme explicação que apresenta.

Frisa que conforme deduziu-se da descrição dos fatos, o respectivo lançamento diz respeito ao descumprimento, em alguns meses, dos requisitos previstos pelo Decreto Atacadista, para gozo da redução da base de cálculo em 41,176%, conforme estabelecido no seu art. 1º, cujo teor reproduz.

Ressalta que o período indicado na autuação, no caso junho de 2017 a março de 2018, caracterizou-se por ser um momento atípico das atividades empresariais da empresa, onde as operações tomaram rumos totalmente distintos do previsto, oscilando, embora numa margem insignificante, o fluxo de saídas que já mantinha há anos. Diz que de toda sorte, em virtude do seu incontestável caráter atacadista, já goza dos benefícios do Decreto 7.799/00 há muitos anos e eventual divergência, certamente se tratou de um lapso não repetido, conforme nota-se nos anos anteriores e posteriores onde todos os percentuais foram plenamente obedecidos.

Observa que o cerne de toda questão seria supostamente a indicação indevida da base de cálculo das operações que foram inicialmente tributadas com a redução de 41,176%, quando na verdade, deveriam ser exaradas com a base de cálculo cheia, em 100%.

Esclarece que nunca se furtou em recolher o valor devido, desde que fique devidamente comprovado pela Fiscalização o descumprimento da legislação nas competências indicadas, onde, mesmo que por motivos alheios à sua vontade, tiveram a base de cálculo reduzida em 41,176%, conforme predileção do Decreto Atacadista.

Consigna que em que pese a dificuldade em compreender o real sentido do presente Auto de Infração, entende não haver justiça fiscal nem obediência ao primado da capacidade contributiva se tiver que ser subordinado a recolhimentos indevidos, que fujam à comprovação documental ou ao cerne da questão levantada na descrição fática, como acontece no presente caso.

Alega que isso porque, ao efetuar o lançamento em espeque, esquivou-se o autuante das reduções



das bases de cálculo alicerçadas em benefícios fiscais outorgados pelos Estados mediante os Convênios firmados no CONFAZ e, entendeu por bem calcular o ICMS devido como se todas as operações tivessem sido realizadas com base no Decreto 7.799/00, conforme se extrai das planilhas acostadas aos autos.

Observa que nos termos do artigo 100, inciso IV, do Código Tributário Nacional (CTN), os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, são normas complementares das leis, dos tratados, das convenções internacionais e dos decretos e demandam grande relevância na legislação tributária, principalmente no que diz respeito ao ICMS, imposto lastreado pela busca incessante de banimento da guerra fiscal existente entre os Estados.

Acrescenta que desse modo, de maneira uniforme competirá ao CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária - (constituído por representantes de cada Estado, DF e um federal) promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto.

Diz que nesse diapasão, baseando-se no múnus outorgado pela Constituição Federal, os Estados deliberaram e ratificaram o Convênio ICMS 52/91, vigente integralmente, cujas cláusulas primeira e segunda reproduz.

Assevera que se tratando de benefícios fiscais, não estará a empresa obrigada a utilizar tão somente a redução da base de cálculo prevista em apenas uma norma, no presente caso o Decreto nº 7.799/00, ficando a seu critério e conforme planejamento tributário, manejar as benesses que lhes são concedidas nas diversas mercadorias que são transacionadas, impedida, obviamente, de aplicar ambos os benefícios da mesma operação, sendo isto exatamente o que aconteceu.

Explica que em determinadas mercadorias, utilizou-se da redução da base de cálculo em 41,176% do Decreto 7.799/00 e em outras, aplicou o benefício fiscal concedido pelo Convênio ICMS 52/91, com as reduções da carga tributária para 8,80% e 5,60%.

Sustenta que a autuação em tela - sendo este o caso-, deveria ater-se exclusivamente àquelas operações onde utilizou-se indevidamente a redução da base de cálculo em 41,176%, contudo, observa-se na planilha elaborada pelo autuante que o lançamento fora realizado de forma generalizada, como se todas as notas fiscais e todas as mercadorias lá discriminadas tivessem sido emitidas e, conseqüentemente tributadas, com o gozo da redução da base de cálculo prevista no Decreto 7.799/00 e não é esta a realidade.

Registra que para evidenciar a discrepância, observa-se, a título de paradigma, a Nota Fiscal nº 21 datada em 02/06/2017 (doc. 09). Diz que a autuação indica que o valor da operação é R\$ 670,29 e que a empresa lançou indevidamente a base de cálculo em R\$ 208,59, ao seu ver, baseando-se na redução de 41,176% prevista no Decreto 7.799/00, por consectário, o ICMS devido seria R\$ 120,65 e não R\$ 37,55, valor recolhido pela empresa.

Afirma que diferentemente do que induz a Fiscalização, a mercadoria tributada é um CORTADOR DE GRAMA ELETRICO CE35P 120V, cujo código NCM está previsto no anexo II do Convênio ICMS 52/91, validando a redução da base de cálculo, de modo que a carga tributária ficará em 5,60%, equivalente a 31,111% do valor da operação.

Observa que no exemplo proposto, 31,111% do valor total da operação, no caso R\$ 670,29, será exatamente o valor de R\$ 208,59 corretamente lançado pela empresa. Acrescenta que se pensar de forma antagônica, pode se considerar que houve uma redução do valor total da operação em 68,88%, mantendo-se os 31,12% da base de cálculo. Diz que assim sendo, não há qualquer irregularidade a ser imputada à empresa, haja vista que não houve o gozo indevido da redução prevista no Decreto 7.799/00.

Assevera que como o paradigma citado acima, existem diversas notas fiscais e mercadorias que passaram despercebidas de uma análise mais apurada. Acrescenta que notadamente, há 1) notas híbridas, com mercadorias cujas bases foram reduzidas pelo Decreto e outras pelo Convênio; 2) notas onde houve exclusivamente a redução de 5,60% para todas as mercadorias; 3) outras que se

encaixaram na redução de 8,80%; e 4) outras cujas bases de cálculo foram reduzidas conforme o Decreto atacadista, sendo essas, as únicas razoavelmente atreladas ao lançamento vergastado.

Frisa que dessa forma, a fim de corroborar pela busca da verdade material e efetividade da fiscalização em curso, preparou com muito zelo e responsabilidade planilhas que indicam assertivamente as mercadorias que foram reduzidas conforme o Decreto 7.799/00 (objeto da autuação) e aquelas que se amoldaram aos benefícios trazidos pelo Convênio ICMS 52/91 (doc. 08).

Acrescenta que utilizando como premissa a própria planilha apresentada pelo autuante também inseriu o campo “APLIC. RED. BC ICMS” que reflete o percentual de redução correspondente à 1) base indicada por ela (“VLBCICMS”) em proporção ao 2) valor total da operação (“ValOper”) (docs. 06 e 07).

Observa que aquelas operações cujo percentual de redução varia entre 40,8% e 41,48%, traduzem notas em que o Decreto 7.799/00 foi utilizado com exclusividade para todas as mercadorias. Por sua vez, aquelas que representam 50% até 51,23%, refletem as notas cujas mercadorias foram reduzidas para 8,80% conforme cláusula primeira do Convênio 52/91. Aquelas que sinalizam o percentual entre 68,80% a 68,94%, foram aplicadas a redução de 5,60% nos termos da cláusula segunda do Convênio 52/91 e por fim, as que estão entre 41,49% e 49,99% dizem respeito às notas fiscais híbridas, onde houve redução com base no Decreto nº. 7.799/000 para algumas mercadorias e para outras, redução com base no Convênio 52/91.

Assinala que ilustrando as notas híbridas, onde a auditoria considerou equivocadamente o gozo do benefício do Decreto 7.799/00 em todas as mercadorias, destaca, por amostragem, a Nota Fiscal nº 758 de 27/07/2017.

Diz que o valor da operação apontado pelo autuante foi de R\$ 285,25 (ValOper), e informa que a base de cálculo equivocada indicada pelo contribuinte foi de R\$ 157,61 (VLBCICMS) e que o valor devido a título de ICMS seria R\$ 51,35 e não R\$ 28,37, conforme fora recolhido.

Aduz que se percebe mais a frente que no campo “APLIC. RED. BC ICMS” inserido pela empresa, o percentual de redução da base de cálculo encontrado é 44,75%, ou seja, a empresa reduziu esse percentual do valor total da operação, chegando ao resultado de R\$ 157,61 que equivale a nada mais nada menos do que a diferença de 100% - 44,75% (55,25% do valor total).

Fisa que se a fiscalização estivesse correta e nesta nota houvesse a aplicação da redução prevista no Decreto 7.799/00 para todas as mercadorias, conforme impõe o autuante, o percentual do campo “APLIC. RED. BC ICMS” estaria entre 40,8% e 41,48%, mas, ao revés, encontra-se em 44,75% justamente pela sua condição híbrida. Ou seja, tem mercadorias com a redução do Decreto 7.799/00 de atacado e outras com redução baseada no Convênio 52/91. No intuito de comprovar o alegado, apresenta reprodução da planilha elaborada confeccionada pela empresa (doc. 08).

Registra que se constata a existência de 3 mercadorias, sendo dois Maçaricos cujo código NCM está previsto no anexo I do Convênio 52/91, fazendo jus ao reajuste da carga tributária para 8,80% (equivalente a 48,8889%), reduzindo, portanto, 51,11% do valor total da operação e um termômetro digital, com sua base de cálculo reduzida em 41,17% conforme Decreto 7.799/00. Diz que a respectiva nota fiscal, corrobora com as informações acima (doc. 10).

Assevera que nesse desiderato, a única diferença de ICMS a ser eventualmente apurada seria referente ao termômetro, única mercadoria que foi aplicado o Decreto 7.799/00. Acrescenta que conforme se nota na planilha enviada pelo autuante, esses pormenores foram completamente desconsiderados e cobrou-se a diferença sobre as demais mercadorias que sequer tiveram as suas bases reduzidas em 41,176% pela empresa.

Salienta que de qualquer forma, acostou à Impugnação planilha (doc. 08) extraída do sistema fiscal da empresa, que detalha mercadoria por mercadoria e o percentual de redução utilizado. Diz que com base nessas informações, comparou-se o ICMS tributado sobre a base reduzida pelo Decreto 7.799/00 e aquele devido, caso o Decreto não fosse utilizado, chegando à diferença correspondente a R\$ 184.570,84 (ICMS devido sem o Decreto – ICMS recolhido com base no Decreto) e não no

montante lançado equivocadamente pela fiscalização.

Sustenta que validar qualquer cobrança além deste valor, é garantir o enriquecimento sem causa do Estado e o locupletamento às expensas do contribuinte de estrita boa-fé.

Conclusivamente, diz que não obstante a flagrante nulidade, conclui-se que a autuação se encontra flagrantemente equivocada, ensejando a revisão do lançamento, por se fazer medida da mais inteira justiça.

Reporta-se sobre a incidência do imposto e multa sobre o percentual ultrapassado.

Ressalta que apesar de a Fiscalização não ter comprovado e detalhado quais notas fiscais e percentuais lastrearam o descumprimento, eventual cobrança do ICMS deverá ocorrer tão somente com base no percentual que porventura tenha sido ultrapassado do limite previsto no Decreto nº. 7.799/00, haja vista que foge à própria essência do benefício fiscal cobrar o valor total sob um montante genérico e não sob o percentual descumprido, este, único passível de reajuste da base de cálculo em virtude da infração.

Menciona que a doutrina especializada assevera que as operações tributadas pelo ICMS serão consideradas, isoladamente, de forma autônoma, devendo o lançamento de ofício por parte da Administração Fazendária ocorrer nos estritos limites daquilo que foi efetivamente descumprido pelo Contribuinte e não de forma genérica, como se todas as operações fossem atingidas pelo descumprimento.

Reitera que a não comprovação dos percentuais e notas que supostamente levaram ao descumprimento, evidencia a dificuldade que tem em recalcular o valor devido e consequentemente manifestar-se acerca do montante encontrado pelo autuante, haja vista que não se sabe, em termos numéricos, do que se está a defender.

Diz que de todo modo, não acatada a preliminar de nulidade vastamente alegada, a cobrança do tributo e multa com base no montante ultrapassado para gozo do benefício é medida que se impera, por representar a fiel capacidade contributiva e único signo de riqueza apto a instaurar a obrigação tributária.

Alega que a benesse destinada aos atacadistas foi instituída justamente para privilegiar a classe que alimenta a cadeia comercial e necessita dos benefícios para gerir suas atividades sem a onerosidade inerente ao sistema varejista, que por sua vez, destina o encargo da tributação em menor escala para o consumidor final.

Assinala que esse entendimento, inclusive, foi acertadamente levantado pela douta Procuradoria do Estado da Bahia no Acórdão C/JF Nº 0241-11/10, manifestando-se favoravelmente pela cobrança do ICMS e aplicação da multa tão somente no percentual que ultrapassou os limites estabelecidos pelo Decreto 7.799/00, validando, destarte, o entendimento da instituição quanto à matéria debatida.

Reporta-se sobre a multa de 60%, princípio do não confisco.

Consigna que deve ser notado que a multa estabelecida na infração apresenta notório efeito confiscatório.

Alega que se mostra clarividente a desproporcionalidade da aplicação da multa em 60% sobre o valor da operação, representando verdadeiro confisco por parte do Estado da Bahia, correspondendo a mais da metade do valor tributado.

Aduz que por mais que a realidade fática e documentos arrolados à peça defensiva solidifiquem o equívoco do ato administrativo a que se pretende desconstituir, com esteio no princípio da eventualidade, salienta a ofensa legal do lançamento vergastado no que concerne ao percentual de multa aplicado, denotando verdadeiro caráter confiscatório. Reproduz o art. 42, II, “a”, da Lei n. 7.014/96.

Reitera que não houve qualquer irregularidade por parte da empresa, haja vista que grande parte das mercadorias foram reduzidas com base em outra norma, totalmente estranha ao Decreto



7.799/00, objeto da presente autuação.

Assevera que nesse contexto, não pode a autoridade fiscal, em outra oportunidade, exigir tal multa confiscatória, em razão de a ninguém ser permitido agir contra um fato que lhe é próprio, desdobramento da boa-fé objetiva que veda o comportamento contraditório, não só aplicável à esfera cível, mas também à esfera administrativa.

Salienta que se costuma apontar como óbice à aplicação da boa-fé objetiva no âmbito administrativo o interesse público e o princípio da legalidade, sendo que tais postulados, que gozam de primazia no âmbito administrativo, têm contribuído, até certo ponto, para colocar em segundo plano outros valores igualmente relevantes da ordem constitucional e democrática, como a boa-fé e a confiança.

Assinala que no tocante aos processos administrativos, o valor da boa-fé já se encontra de há muito positivado no ordenamento jurídico-administrativo, sendo explicitamente previsto na Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo na Administração Pública Federal. Acrescenta que exige a lei que seja observado nos processos administrativos um comportamento leal, probo e de acordo com a boa-fé, segundo o dispositivo legal que transcreve, no caso o art. 2º, parágrafo único, inciso IV.

Aduz que desse modo, não é possível afastar a boa-fé objetiva das relações travadas na esfera administrativa com fundamento no dever de obediência aos comandos legais, haja vista que a sua incidência se justifica com base no mesmo princípio da legalidade, assim sendo, o princípio da legalidade reforça a boa-fé.

Consigna que demonstrou – tanto em sua história quanto no presente processo – que se pautou sempre na boa-fé de sua relação e comércio.

Frisa que esse é o entendimento da Jurisprudência, que aplica o *nemo potest venire contra factum proprium* às relações estabelecidas com a Administração Pública, inclusive no que tange ao Direito Tributário e ao processo administrativo fiscal, conforme excertos de Acórdão que reproduz.

Afirma que diante disso, fere direito do Contribuinte a imposição de multa meramente confiscatória, ferindo também o art. 150, IV, do CTN e o art. 5º, LIV, da CF/88. Diz que o assunto toma relevância muito maior quando se percebe que a multa pretendida pela autoridade fiscal é oriunda de obrigação que sequer existiu fato gerador e muito menos ilícito normativo capaz de gerar a sua aplicabilidade.

Alega que além disso, haverá de ser respeitada a garantia assegurada pelo Código Tributário Nacional (art. 112), que estabelece que a lei tributária que define infrações ou lhe comina penalidades deve ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte, tratando-se de uma garantia do Contribuinte e de um princípio legal indeclinável.

Aduz que nesse longo caminho, a jurisprudência mais recente, sobretudo a emanada do Supremo Tribunal Federal, sinaliza a possibilidade de reduzir penalidades acessórias do tributo consideradas excessivas, observadas as peculiaridades do caso concreto, indicando a relativização do entendimento segundo o qual não lhes alcançaria a vedação constitucional do não-confisco, restrita à valoração de imposto, como já se decidiu no RE 78.291 e RE 82.510.

Ressalta que não tinha como indicar eventual aumento repentino do seu percentual de vendas a não contribuintes do ICMS, a ponto de descumprir o Decreto 7.799/00, que frisa, vem sendo obedecido integralmente sem quaisquer embaraços há muitos anos.

Assegura que nunca deixou de ser atacadista, padeceu tão somente, em poucos meses, em virtude da própria oscilação do mercado. Acrescenta que em tempos de crise, pequenas vendas acabam se tornando a salvação para manter o emprego de centenas de pessoas, pois, se não há produtividade, não haverá receita e condições mínimas para manter os colaboradores em seu quadro.

Conclusivamente, diz que dessa forma, tem-se como efetivamente confiscatória a multa aplicada e consequentemente, infringente do artigo 150, IV, da Constituição Federal, razão pela qual deve ser

reduzida.

Finaliza a peça defensiva requerendo que:

- i) Seja, o autuante, devidamente notificado para apresentar sua manifestação à defesa, para, em sede de julgamento, tornar o Auto de Infração insubsistente para todos os efeitos, nos termos dos argumentos apresentados, notadamente pela flagrante nulidade e inconsistência;
- ii) subsidiariamente, caso não se entenda pela improcedência total ou parcial do lançamento vergastado, que seja reduzida a multa aplicada, sob pena de incorrer em verdadeira afronta aos preceitos constitucionais que regem a matéria;
- iii) sejam, todas as intimações e notificações acerca do presente processo administrativo fiscal, encaminhadas/endereçadas aos advogados subscritores, no endereço Av. Luis Viana, 13223, Hangar Business Park, Torre 7, Salas 511 a 514, São Cristóvão, CEP 41.500-300 Salvador, (meloenovaes@meloenovaes.com.br) e (rafael@meloenovaes.com.br), desde já responsabilizando-se pela recepção das notificações por *e-mail*.

Registra a sua inteira disponibilidade para elucidar dúvidas que se façam pertinentes, assim como, apresentação de documentos relevantes para o melhor deslinde do feito.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls. 153 a 155). Esclarece que cumprindo o que determina o art. 40, parágrafo único, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, lavrou dois Autos de Infração de números 088568.0003/20-7 e 088568.0004/20-3, nos valores de R\$ 22.803,15 e R\$ 375.327,62, respectivamente.

Informa que o autuado é signatário do Termo de Acordo Atacadista, previsto no Decreto nº. 7799/00, cujo art. 1º reproduz.

Diz que em face ao autuado não ter atingido o percentual previsto no inciso I do artigo 1º do referido Decreto n. 7799/00, refez o cálculo das vendas realizadas a pessoas físicas com utilização do mencionado benefício.

Assinala que no intuito de evitar acostar aos autos todas as cópias do livro Registro de Saídas de Mercadorias, por economia processual e atendendo a legislação, gravou as operações de vendas do período em CD, entregue ao autuado por AR, fl. 17, no qual pode se comprovar “VENDAS REALIZADAS A PESSOAS FÍSICAS NÃO POSSUIDORAS DE CNPJ OU INSCRIÇÃO ESTADUAL”.

Diz que constatado o não atendimento do previsto no Termo de Acordo para obtenção do benefício, refez o cálculo do imposto devido, respeitando a apuração feita pela empresa e informada nas DMAs, fls. 09 a 16), e consolidadas no demonstrativo de fl. 08, que reproduzem fielmente os valores informados a SEFAZ/BA na apuração mensal do Contribuinte.

Ressalta que por terem sido lavrados dois Autos de Infração contra a mesma empresa consta no CD anexado demonstrativos em PDF referente ao Auto de Infração nº. 088568.0003/20-7, devendo ser consideradas para o presente Auto de Infração as planilhas e livros Registro de Saídas gravadas no CD em excell, que detalham a identificação dos adquirentes dos produtos.

Finaliza a peça informativa mantendo na íntegra o Auto de Infração.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal, considerado que a Informação Fiscal de fls. 153 a 155 não abrangerá todos os aspectos da defesa com fundamentação, conforme inclusive alegado pelo impugnante na sessão de julgamento, após análise e discussão, deliberou, por unanimidade, pela conversão do feito em diligência à INFAZ ATACADO, a fim de que o AUTUANTE ou outro AUDITOR FISCAL designado prestasse a Informação Fiscal abrangendo todos os aspectos da defesa, conforme manda o art. 127, § 6º do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99.

A Auditora Fiscal designada para cumprir a diligência se pronunciou (fls.167 a 170). Consigna que efetuou uma conferência no demonstrativo de Apuração do Imposto Devido por Descumprimento



do Decreto nº. 7799/00, assim como nas planilhas EFD Saídas por item 2017 e 2018, acostadas aos autos.

Observa que o autuante apurou vendas realizadas pelo autuado a pessoas físicas não possuidoras de CNPJ ou Inscrição Estadual, com a utilização da redução da base de cálculo em 41,176%.

Salienta que o autuado alega que em determinadas mercadorias se utilizou da redução da base de cálculo de 41,176% na forma do Decreto n. 7799/00 e noutras aplicou o benefício concedido pelo Convênio ICMS n. 52/91.

Esclarece que efetuou a análise das mercadorias vendidas constantes da EFD, tendo constatado no Registro de Saídas que o autuado vende equipamentos industriais e implementos agrícolas, elencados nos anexos I e II do Convênio ICMS 52/91, podendo utilizar a redução da base de cálculo, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais de 8,80% e 5,60%.

Explica que após a verificação fiscal refez os Demonstrativos do Recolhimento a Menor do ICMS apurado na EFD, Registro de Saídas, exercícios de 2017 e 2018, com a exclusão das mercadorias elencadas no Convênio ICMS 52/91, conforme novo demonstrativo que apresenta, no qual consta como valor correto a ser exigido R\$ 184.565,06.

Finaliza opinando pela procedência parcial do Auto de Infração.

O autuado, cientificado do resultado da diligência, se manifestou (fls. 198 a 201). Consigna, inicialmente, que não se opõe à diligência aos cálculos realizados pela diligenciadora, ressaltando o conhecido imbróglio fruto do erro material que macula o presente lançamento.

Reitera o que dissera na peça defensiva exordial quanto à insubsistência da autuação. Alega a existência de três vícios materiais, no caso (i) descrição do fato gerador; (ii) determinação da base de cálculo; (iii) apuração do montante devido. Neste sentido, invoca ensinamento da doutrina e jurisprudência, bem como decisão do CARF no Acórdão nº. 9303-005.461, cujo trecho reproduz.

Finaliza ratificando os termos da Defesa inicial e pleiteia a declaração de insubsistência do lançamento de ofício por flagrante vício material decorrente de erro de direito.

A Auditora Fiscal que cumpriu a diligência, cientificada da Manifestação do autuado, se pronunciou (fls. 207/208). Observa que o autuado reconhece na Defesa como devido o valor de R\$ 184.570,84, admitindo claramente o cometimento da infração. Salienta que o valor do débito apurado na diligência foi de R\$ 184.565,06, valor bem próximo ao admitido pelo autuado, mas ainda inferior de R\$ 184.570,84.

Afirma que não procede a nulidade arguida pelo autuado, pois presentes todos os pressupostos de validação do processo, tendo sido observadas as exigências regulamentares, notadamente o RPAF/BA/99 em seu art. 18.

Assevera que o autuado não trouxe nenhum argumento que descaracterizasse o mérito da autuação, não questionando o débito apurado no novo demonstrativo, com a redução do imposto devido.

Finaliza reiterando o que dissera no cumprimento da diligência e opina pela procedência parcial do Auto de Infração.

Presente na sessão de julgamento o ilustre advogado Dr. Rafael da Silva Cerqueira OAB/BA nº.43.631.

## **VOTO**

Inicialmente, cabe apreciar a arguição de nulidade do Auto de Infração por cerceamento ao direito de defesa e falta de comprovação da infração.

Verifica-se que no Auto de Infração foi consignada a infração com o código 03.02.18 - *Recolhimento a menor do ICMS em razão do uso indevido de benefício ou incentivo fiscal ou financeiro decorrente do não recolhimento do valor correspondente a 10% (dez por cento) do*

*respectivo incentivo ao benefício em favor do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.*

Entretanto, consignou-se adicionalmente na descrição da conduta infracional imputada ao autuado que: *Nos meses de Junho de 2017 a Março de 2018, não atingiu os percentuais previstos para redução da base de cálculo do Decreto 7599/00, Termo de Acordo Atacadista. Apuramos o tributo devido sem o benefício, abatendo os respectivos créditos e impostos pagos anteriormente. Tudo conforme planilhas e CD gravado anexo ao Auto de Infração.*

Apesar do equívoco do autuante em apontar a infração com o código errado, ou seja, código 03.02.18, a descrição complementar feita no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração permite constatar em que consiste a acusação fiscal: *Em data, hora e local acima indicados, encerramos a fiscalização da empresa supracitada, em cumprimento à O.S. acima discriminada, tendo sido apurada (s) as seguintes irregularidade (s): Exercícios de 2017 e 2018: O contribuinte no período de junho de 2017 à março do ano de 2018, não cumpriu o Termo de Acordo Atacadista, Decreto 7799/00, que é signatária, e deixou de recolher ICMS por erro na carga tributária e na aplicação da base de cálculo na comercialização de mercadorias.*

Portanto, apesar do equívoco incorrido pelo autuante na indicação do código da infração, claramente, constata-se que a autuação diz respeito à falta de recolhimento do ICMS decorrente de erro na carga tributária e na aplicação da base de cálculo na comercialização de mercadoria, na forma do Termo de Acordo Atacadista, Decreto 7799/00.

Diante disso, não acolho a nulidade arguida pelo impugnante, haja vista que não houve prejuízo para que pudesse exercer o seu direito à ampla defesa e ao contraditório, conforme inclusive exerceu, incorrendo qualquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto n. 7.629/99, capaz de inquinar de nulidade o Auto de Infração.

No mérito, observo que o próprio autuado consigna que acostou à Impugnação planilha extraída do sistema fiscal da empresa, que detalha mercadoria por mercadoria e o percentual de redução utilizado, sendo que com base nessas informações, comparou o ICMS tributado sobre a base reduzida pelo Decreto 7.799/00 e aquele devido, caso o Decreto não fosse utilizado, chegando à diferença correspondente a R\$ 184.570,84 (ICMS devido sem o Decreto – ICMS recolhido com base no Decreto) e não no montante lançado equivocadamente pela fiscalização. Afirma que validar qualquer cobrança além deste valor, é garantir o enriquecimento sem causa do Estado e o locupletamento às despesas do contribuinte de estrita boa-fé.

Conforme relatado, considerando que a Informação Fiscal de fls. 153 a 155 prestada pelo autuante não abrangera todos os aspectos da defesa com fundamentação, esta JJF converteu o feito em diligência à INFAZ ATACADO, a fim de que o AUTUANTE ou outro AUDITOR FISCAL designado prestasse a Informação Fiscal abrangendo todos os aspectos da defesa, conforme manda o art. 127, § 6º do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99.

A diligência foi cumprida por Auditora Fiscal estranha ao feito que esclareceu que conferiu o demonstrativo de Apuração do Imposto Devido por Descumprimento do Decreto nº. 7799/00, assim como as planilhas EFD Saídas por item 2017 e 2018, acostadas aos autos.

Observou a diligenciadora que o autuante apurou vendas realizadas pelo autuado a pessoas físicas não possuidoras de CNPJ ou Inscrição Estadual, com a utilização da redução da base de cálculo em 41,176%.

Disse ainda que efetuou a análise das mercadorias vendidas constantes da EFD, tendo constatado que no Registro de Saídas que o autuado vende equipamentos industriais e implementos agrícolas, elencados nos anexos I e II do Convênio ICMS 52/91, podendo utilizar a redução da base de cálculo, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais de 8,80% e 5,60%.

Esclareceu que após a verificação fiscal refez os Demonstrativos do Recolhimento a Menor do ICMS apurado na EFD, Registro de Saídas, exercícios de 2017 e 2018, com a exclusão das

mercadorias elencadas no Convênio ICMS 52/91, conforme novo demonstrativo que elaborou, no qual apurou como valor correto de ICMS a ser exigido R\$ 184.565,06.

Verifico que o autuado, cientificado do resultado da diligência, se manifestou consignando, inicialmente, que não se opõe à diligência aos cálculos realizados pela diligenciadora, ressaltando o conhecido imbróglcio fruto do erro material que macula o presente lançamento.

Certamente que o erro material aduzido pelo impugnante já foi objeto de apreciação linhas acima, sendo certo que não foi um fator determinante de nulidade/insubsistência do lançamento conforme pretensão do impugnante.

Considerando as correções procedidas pela Auditora Fiscal diligenciadora, acolho o resultado apresentado, passando o ICMS devido para o valor de R\$ 184.565,06, valor este inclusive inferior ao reconhecido pelo autuado de R\$ 184.570,84.

Diante do exposto, a infração é parcialmente procedente.

No tocante à alegação defensiva atinente à multa aplicada de 60%, por certo que não tem, este órgão julgador administrativo, competência para apreciação de matéria que envolva a inconstitucionalidade de ato normativo emanado de autoridade superior. Referida multa tem previsão no art. 42 da Lei n. 7.014/96.

Por derradeiro, quanto ao pedido do impugnante para que todas as intimações e notificações acerca do presente processo administrativo fiscal sejam encaminhadas/endereçadas aos advogados subscritores, no endereço Av. Luis Viana, 13223, Hangar Business Park, Torre 7, Salas 511 a 514, São Cristóvão, CEP 41.500-300 Salvador, (meloenovaes@meloenovaes.com.br) e (rafael@meloenovaes.com.br), cumpre observar que inexistente óbice para que o órgão competente da repartição fazendária atenda a solicitação, contudo o não atendimento não implica em nulidade do ato, haja vista que as formas de intimação ao contribuinte são aquelas previstas no art. 108 do RPAF/BA/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **088568.0004/20-3**, lavrado contra **FERIMPORT COMÉRCIO REPRESENTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 184.565,06**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de outubro de 2022.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR