

PROCESSO - A. I. N° 206845.0026/11-6  
RECORRENTE - MIX MALHAS E AVIAMENTOS LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF n° 0034-04/15  
ORIGEM - INFAS ATACADO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 28/11/2018

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0274-11/18**

**EMENTA:** ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA. DECRETO N° 7.799/00. No caso do sujeito passivo, com a atividade de comércio atacadista de tecidos (item 8-B do Anexo Único do Decreto n° 7799/00), se submete a expressão “*destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia*”, prevista no art. 1º do citado Decreto, sequer abarcando contribuintes na condição de especiais. Comprovado que o recorrente atingiu o percentual mínimo de 65% de vendas para contribuintes nos meses de janeiro, fevereiro e junho de 2008. Modificada a Decisão recorrida. 2. ESTORNO DE CRÉDITO. SAÍDAS COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Os créditos fiscais das aquisições, cujas saídas foram beneficiadas com redução da base de cálculo, devem respeitar a proporcionalidade da redução. Deduzidos os créditos de 16,667% sobre o valor do ICMS incidente nas operações de saídas interestaduais, como prevê o art. 2º, do Dec. 7.799/00, em razão de tratar-se de períodos que já ocorreu a decadência, impossibilitando o recorrente do rito processual próprio para a utilização extemporânea desses créditos. Modificada a Decisão recorrida. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. VENDAS A CONTRIBUINTES DESABILITADOS. Razões recursais insuficientes à reforma da Decisão recorrida. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Razões recursais não são capazes de provocar a reforma da Decisão recorrida. Não acolhidas as preliminares de nulidade. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo recorrente com base no art. 169, I, “b”, do RAPF/BA, contra a Decisão da 4ª JJF, proferida através do Acórdão n° 0034-04/15 que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 30/12/2011, para exigir o débito no total de R\$182.672,77, em razão da constatação de quatro irregularidades, todas objeto do Recurso Voluntário, a saber:

*Infração 1 - Recolheu a menos ICMS no valor de R\$64.293,45, em razão da utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo prevista no Decreto. n.º 7.799/00, nos meses de janeiro a dezembro de 2007, fevereiro a abril, julho e setembro a dezembro de 2008, referente às saídas de mercadorias tributadas para não contribuintes e/ou contribuintes desabilitados, e nos meses de janeiro, fevereiro e junho de 2008 quando efetuou saídas de mercadorias com redução da citada base de cálculo sem atingir o percentual de 65% de vendas para contribuintes regularmente inscritos no CAD-ICMS (Cadastro de Contribuintes do ICMS) deste Estado.*

*Infração 2 - Deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$17.303,65, relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor*

*correspondente à parte proporcional da redução, nos meses de janeiro a novembro de 2007, março a maio e julho a dezembro de 2008. Consta que se refere à falta de estorno de crédito fiscal relativo a aquisições de mercadorias com alíquotas de 12% e 17%, as quais tiveram saída posterior com a redução da base de cálculo prevista no Decreto n.º 7.799/00.*

*Infração 3 – Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, no valor de R\$2.889,89, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de março, maio e julho a outubro de 2007, abril e setembro a dezembro de 2008.*

*Infração 4 - Falta de recolhimento de ICMS, no valor de R\$98.185,78, constatada pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entradas – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, nos mesmos exercícios de 2007 e 2008.*

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração procedente, após rejeitar a preliminar de nulidade e indeferir a realização de nova diligência fiscal, diante das seguintes considerações de mérito:

#### VOTO

*Preliminarmente, o autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração, argumentando que o prazo para a consecução da ação fiscal de que trata a Ordem de Serviço nº 511545/11 tinha expirado.*

*A ação fiscal que resultou na lavratura do Auto de Infração em tela foi iniciada em 15/10/11, com a lavratura do Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos acostado à fl. 9. A teor do disposto no art. 28, §1º, do RPAF/99, o autuante tinha até o dia 15/01/12 para concluir a ação fiscal. Considerando que a ação fiscal foi encerrada com a lavratura do Auto de Infração em 30/12/11, não houve necessidade de prorrogação de prazo para a conclusão da ação fiscal. A Ordem de Serviço que respaldou a ação fiscal é um documento interno da repartição fazendária dirigido ao preposto responsável pela ação fiscal, cuja ausência nos autos não causa nenhum prejuízo ao autuado. Dessa forma, ultrapassou a primeira preliminar de nulidade.*

*O autuado também argui a nulidade do Auto de Infração, argumentando que o CD-ROM que lhe entregaram era referente a outro contribuinte.*

*Apesar desse fato não restar comprovado nos autos, o processo foi convertido em diligência para que, dentre outras medidas saneadoras, fosse entregue ao autuado cópia do CD-ROM com as planilhas que embasaram a autuação, devendo em seguida, ser reaberto o prazo de defesa. Assim, o suposto vício ficou sanado e, em consequência, a preliminar suscitada fica afastada.*

*Especificamente quanto à infração 1, foi suscitada a nulidade da autuação, por cerceamento de defesa, tendo em vista que a autuante não apresentou demonstrativo que comprovasse a acusação de que nos meses de janeiro, fevereiro e julho de 2008 não tinha sido atingido o patamar de 65%. Também argui que não há a comprovação da denúncia do Termo de Acordo celebrado com a SEFAZ-BA, pois a exigência do imposto sem o benefício do Dec. 7.799/00 depende de formalização de denúncia do referido Termo.*

*Na informação fiscal foi anexado à fl. 436 dos autos o demonstrativo do percentual das saídas destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS. O autuado recebeu cópia desse demonstrativo e, mediante diligência, foi reaberto o prazo de defesa. Assim, esse vício processual foi sanado.*

*A redução de base de cálculo de que trata o art. 1º do Dec. 7.799/00 está condicionado a que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS corresponda, no mínimo, em cada período de apuração do imposto, aos percentuais de faturamento ali citados. Uma vez não atingida a condição prevista na legislação, não há o que se falar em redução de base de cálculo. Portanto, ao contrário do afirmado na defesa, a exigência do imposto sem a redução da base de cálculo prevista no art. 1º do Dec. 7.799/00, quando o sujeito passivo não atinge o percentual mínimo previsto no referido Decreto, não necessita de denúncia de Termo de Acordo.*

*Dessa forma, ultrapassada essa preliminar de nulidade quanto à infração 1.*

*Relativamente à infração 2 foi arguida a nulidade da autuação, por ausência de elementos necessários para que se identificasse a ocorrência da infração e do montante devido, pois não foi observada a metodologia estabelecida no art. 100, §2º, do RICMS-BA/97.*

*Ultrapassou essa preliminar, pois a apuração da infração e a determinação do valor devido estão em conformidade com o art. 100, §2º, II, do RICMS-BA/97, o qual prevê que não sendo possível precisar a alíquota vigente no momento da entrada ou da aquisição da mercadoria, ou se as alíquotas forem diversas em razão da natureza das operações, aplicar-se-á a alíquota preponderante ou a média das alíquotas relativas às diversas operações de entradas. Da análise dos demonstrativos elaborados pela autuante, fica claro que o estorno do crédito fiscal foi realizado partindo das notas fiscais de entradas e de forma proporcional às operações de saídas que ocorreram com redução de base de cálculo. A metodologia empregada pela autuante está em*

conformidade com o previsto na legislação, sendo esse procedimento rotineiramente empregado pela fiscalização ao auditar empresas atacadistas beneficiárias da redução de base de cálculo prevista no Decreto 7.799/00.

Foi suscitada a nulidade da infração 4 sob a alegação de que, em alguns casos, os dados lançados não correspondiam àqueles informados no SINTEGRA, conforme produtos e estoques que foram citados na defesa.

Afasto essa preliminar de nulidade, pois se há divergência entre os dados lançados na escrita fiscal e os informados nos arquivos do SINTEGRA, essa irregularidade foi causada pelo próprio autuado e, nos termos do §2º do art. 18 do RPAF/99, não se declarará a nulidade em favor de quem lhe houver dado causa. Na hipótese de haver divergência entre os dados constantes nos arquivos magnéticos e os lançados no livro Registro de Inventário, deve-se considerar o constante no citado livro, pois o livro fiscal é a fonte dos dados que são informados nos arquivos magnéticos. Saliento que os produtos cujos códigos, denominações e quantidades foram declinadas na defesa estão em conformidade com os lançamentos constantes no livro Registro de Inventário que se encontra acostado ao processo, conforme foi bem explicado pela autuante na informação fiscal quando, referindo-se a cada um dos produtos citados, demonstrou a regularidade dos dados constantes no levantamento quantitativo de estoque e no livro Registro de Inventário.

Indefiro, com fulcro no art. 147, II, "a", do RPAF/99, a solicitação de nova diligência, pois considero que já foram realizadas diligências suficientes para sanear o processo e para trazer aos autos elementos necessários à formação do convencimento dos julgadores.

A infração 1 trata de falta de pagamento de ICMS em decorrência de redução indevida de base de cálculo em operações de saídas para não contribuintes e/ou contribuintes desabilitados, sendo que nos meses de janeiro, fevereiro e junho de 2008 o autuado não atingiu o patamar de 65% de vendas para contribuintes regularmente inscritos no CAD-ICMS.

O argumento trazido na defesa inicial de que em alguns meses as vendas a contribuintes chegaram próximo a 65% não é capaz de elidir a infração, pois, caso esse limite não seja atingido, não é possível a utilização da redução da base de cálculo em questão.

Sustenta o defendente que alguns clientes Nilza Alice Ferraz de Brito Teles, Marina de Sousa Nilo Fragoso, Áurea Aleluia Rios, Silvia Cristiane Santana, Coco Doce Moda Praia, C. A. Andrade Confecções e Ângela Confecções Ltda. estavam ativos no CAD-ICMS no período da autuação. Efetivamente esses contribuintes estavam ativos no CAD-ICMS no período, porém as vendas para esses contribuintes foram referentes aos meses de janeiro, fevereiro e junho de 2008, quando as vendas efetuadas pelo autuado – aqui também incluídas as vendas para contribuintes inscritos – não atingiram o patamar de 65%. Dessa forma, esse argumento defensivo fica ultrapassado.

Os destinatários das operações de que tratam as Notas Fiscais nos 2427, 2490, 2561, 2562, 2612 e 2765, emitidas nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2008, segundo o defendente, estavam ativos no CAD-ICMS quando realizaram as operações. Analisando os demonstrativos dos contribuintes não habilitados referentes ao exercício de 2008, elaborados pela autuante e gravados no CD-ROM de fl. 204, observo que essas notas fiscais citadas não estão ali relacionadas. Dessa forma, fica afastado esse argumento defensivo.

Sustenta o defendente que a autuante considerou em duplicidade notas fiscais relacionadas na autuação, conforme exemplos que cita.

Os levantamentos de que trata a infração em comento foram realizados tomando por base os itens de mercadorias que foram comercializados. Dessa forma, conforme foi bem explicado pela autuante, as notas fiscais se repetem, mas os itens de mercadorias são diferentes. Assim, não houve a alegada duplicidade de lançamento.

Argumenta o defendente que a apuração do limite mínimo de 65% do faturamento é feita tomando por base o "valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS", não havendo a exigência de que estejam ou não inscritos ou que estejam regulares no CAD-ICMS. Faz alusão à definição de estabelecimento atacadista à luz da CONCLA, bem como cita o art. 110 do CTN.

Esses argumentos defensivos não são capazes de elidir a infração em comento, pois a redução de base de cálculo de que trata o artigo 1º do Decreto nº 7.799/00 aplica-se apenas nas saídas para contribuintes inscritos no CAD-ICMS, uma vez que o caput desse citado artigo claramente determina que o referido benefício fiscal é aplicável nas saídas destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia. Conforme o posicionamento assente neste CONSEF, os contribuintes que se encontram em situação irregular no CAD-ICMS (inaptos, cancelados, suspensos, etc.) se equiparam a contribuintes não inscritos.

Uma vez que restou demonstrado nos autos que o autuado utilizou indevidamente a redução de base de cálculo nas vendas para contribuintes em situação irregular no CAD-ICMS e, em relação aos meses de janeiro, fevereiro e junho de 2008, sem atingir o percentual mínimo de 65% de vendas para contribuintes, a infração 1 subsiste em sua totalidade.

Para corroborar o posicionamento acima, ressalto que a matéria tratada na infração 1 já foi objeto do Auto de

Infração nº 281401.0056/10-8, anteriormente lavrado contra o próprio autuado, relativamente a fatos geradores pretéritos, tendo sido aquele item do lançamento julgado procedente em primeira e segunda instâncias (Acórdãos JJF Nº 0310-05/11 e CJF Nº 0083-11/13).

*Na infração 2, a acusação é de que o autuado deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parcela da redução.*

*Argumenta o autuado que não há provas de que tenha efetuado vendas de mercadorias com redução de base de cálculo, já que um bom volume das vendas é tributado a 17%. Conforme a acusação e os demonstrativos que embasam essa infração, o estorno do crédito fiscal foi efetuado proporcionalmente às operações realizadas com redução de base de cálculo. Na planilha de fls. 31/32 e 35/36 está demonstrada a apuração da proporção das saídas com redução de base de cálculo e das operações sem redução de base de cálculo. Efetivamente, não há como se correlacionar cada aquisição com a operação de saída e, em consequência, o estorno é feito proporcionalmente, conforme o art. 100, §2º, II, do RICMS-BA/97.*

*É importante ressaltar que, conforme os demonstrativos elaborados pela autuante e o livro Registro de Apuração de ICMS, o autuado não efetuou estorno algum de crédito fiscal, apesar de ter utilizado a redução de base de crédito conforme a infração 1.*

*Quanto ao crédito presumido de 16,667% do valor do imposto incidente nas operações interestaduais, não vislumbro como se atender o pleito defensivo, pois, conforme foi bem explicado pela autuante no atendimento da diligência de fls. 486 a 488, as apropriações desses créditos presumidos, se não foram efetuadas no momento oportuno, dependerão de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte, conforme previsto no artigo 315 do RICMS-BA/97.*

*Não há necessidade de nova diligência para apurar o valor do crédito presumido, pois, ao se pronunciar sobre esse argumento defensivo, a autuante esclareceu a matéria, deixando evidente que não havia como se compensar tais créditos presumidos com o imposto devido na infração 2. Alinhando-me a esse posicionamento da autuante, indefiro o pedido de nova diligência.*

*Em face ao acima exposto, restou comprovado que os créditos fiscais apropriados nas aquisições de mercadorias, cujas saídas subsequentes foram beneficiadas com redução de base de cálculo, não foram estornados proporcionalmente à redução. Dessa forma, a infração 2 é procedente.*

*Saliente que a matéria tratada na infração 2 já foi objeto do Auto de Infração nº 281401.0056/10-8, anteriormente lavrado contra o próprio autuado, relativamente a fatos geradores pretéritos, tendo sido aquele item do lançamento julgado procedente em primeira e segunda instâncias (Acórdãos JJF Nº 0310-05/11 e CJF Nº 0083-11/13).*

*A infração 3 descreve a falta de retenção de ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativamente às operações internas subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.*

*O autuado afirma que há lançamentos de notas fiscais em duplicidade. Conforme já foi explicado na infração 1, as notas fiscais citadas na defesa se repetem, mas os itens de mercadorias são diferentes, não havendo, assim, a alegada duplicidade de lançamento, inclusive quanto à Nota Fiscal nº 1427. Ademais, há que se ressaltar que o autuado foi intimado a apresentar as notas fiscais citadas na defesa, porém não as apresentou, deixando, dessa forma, de comprovar fato controverso com documento probante que, em princípio, está em seu poder. Assim, a infração 3 subsiste em sua totalidade.*

*Trata a infração 4 de falta de recolhimento de ICMS, constatada pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entradas –, tendo sido a irregularidade apurada mediante levantamento quantitativo de estoques.*

*Afirma o autuado que as diferenças apuradas são decorrentes de equívocos cometidos pela empresa responsável pela sua escrituração contábil e fiscal.*

*Ao contrário do afirmado na defesa, o inventário deve ser realizado com base em uma contagem das mercadorias fisicamente existentes em estoques, não podendo, assim, ser substituído pelos meros registros constantes na escrita contábil. A automatização dos controles não suprime o inventário. Conforme já explicado na apreciação da preliminar de nulidade dessa infração, as mercadorias e as quantidades consideradas no levantamento quantitativo estão de acordo com as constantes no livro Registro de Inventário acostado ao processo. O argumento defensivo acima não elide a infração e chega, até mesmo, a constituir uma confissão do ilícito fiscal.*

*Dessa forma, as omissões de entradas apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque estão comprovadas nos autos e autorizam a presunção prevista no artigo 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96, de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. A infração 4 subsiste em sua totalidade.*

No que tange à solicitação para que as intimações acerca do presente feito sejam realizadas também em nome do patrono do autuado, nada obsta o atendimento de tal pleito, porém ressalto que o não atendimento a esse pedido não prejudicará a validade das intimações, desde que feita em conformidade com o disposto no artigo 108 do RPAF-BA/99.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Não se conformando com a Decisão de piso, o sujeito passivo, às fls. 537/557 dos autos, apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário onde requer que os atos processuais de intimação sejam dirigidos, também, ao seu patrono, através de carta registrada com Aviso de Recebimento para o endereço indicado no rodapé, sob pena de nulidade, por manifesto cerceamento ao direito de defesa do contribuinte. Em seguida, reitera todas suas alegações, a seguir:

Da nulidade do Auto de Infração, já que, para a infração 1, a autuação ressente-se da denúncia do Termo de Acordo celebrado, nos termos do art. 7º, do Decreto nº 7.799/2000, para que o contribuinte tenha a oportunidade de exercer regularmente o seu direito de defesa, antes da lavratura do Auto de Infração, que é um ato posterior ao desenquadramento do sujeito passivo.

Diz que fundamento diverso conduz à decretação da nulidade da infração 2, pois, da análise do demonstrativo específico, constata-se que, para o exercício de 2008, em momento algum a auditora fiscal aplicou a metodologia estabelecida no art. 100, §2º, do RICMS/97, que parte sempre das alíquotas das operações de aquisição das mercadorias. Já para o exercício de 2007, diz ser a falha ainda maior, pois não há o correspondente demonstrativo da proporcionalidade de saídas com redução da base de cálculo, utilizada pela auditora para encontrar o montante de ICMS a estornar, o que caracteriza cerceamento ao direito de defesa.

Quanto à nulidade relativa à infração 4, o recorrente alega que, em alguns casos, os dados lançados não correspondem àqueles informados pelo contribuinte através do programa SINTEGRA, do que cita exemplos, para em seguida aduzir que tal divergência torna inseguro o lançamento de ofício, ensejando a sua nulidade.

Ainda sob a preliminar de nulidade processual, o recorrente suscita cerceamento do direito de defesa o fato de a JJJ indeferir o pedido de diligência, fundamentadamente formulado pelo contribuinte, sob o singelo argumento de que no PAF já continha todos os elementos necessários à formação do convencimento dos julgadores.

No mérito, em relação à infração 1, o patrono do recorrente afirma que, quanto aos meses de janeiro, fevereiro e junho de 2008, não é verídica a acusação de que o autuado teria utilizado a redução da base de cálculo sem ter atingido o percentual mínimo de 65%, previsto no art. 1º, do Decreto nº 7.799/2000, o qual prevê que a redução da base de cálculo aplica-se às vendas internas destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, desde que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS corresponda, no mínimo, em cada período de apuração do imposto, a 65% do faturamento, no caso do estabelecimento autuado.

Salienta que a locução "contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia" serve, nos ditamos normativos, apenas para definir as operações que serão agraciadas com o benefício legal. A apuração do limite mínimo de 65% do faturamento é feita levando em consideração o "valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS", não havendo a exigência de que estejam ou não inscritos, muito menos regulares no cadastro de contribuintes baiano.

O recorrente afirma que não poderia a legislação dispor de modo diverso, visto que o Decreto nº 7.799/00, como cediço, veio para beneficiar os estabelecimentos comerciais atacadistas, cuja atividade econômica é marcada, via de regra, pela venda de mercadorias em grande quantidade a pessoas jurídicas e a uma clientela institucional, não havendo qualquer limitação quanto ao fato de estar ou não tal cliente inscrito ou regular nesse ou naquele cadastro, vinculando como critério para concessão do benefício exclusivamente ao valor global de vendas a contribuintes do ICMS, que são justamente pessoas jurídicas que ocupam a posição intermediária na cadeia de distribuição das mercadorias.

Neste contexto, o patrono do recorrente sustenta que a autuante extrapolou os lindes traçados pelo Decreto nº 7.799/00, ao exigir o imposto relativo aos meses de janeiro, fevereiro e junho de

2008, sob a tese de que o percentual mínimo de 65% refere-se às vendas "para contribuintes regularmente inscritos no CAD-ICMS deste Estado".

Defende que a autuação, da forma como lançada, cria novo requisito para gozo do benefício do atacadista, já que não consta do Decreto de regência a locução "contribuintes regularmente inscritos no CAD-ICMS deste Estado", mas apenas "contribuintes do ICMS".

Assim, concluiu que, portanto, resta frontalmente violado o art. 111, II, do CTN, segundo o qual as normas que concedem benefício devem ser interpretadas literalmente. A literalidade, conforme estabelecida pelo CTN, serve tanto para barrar o indevido alargamento dos benefícios, quanto para evitar que outros requisitos, não previstos em lei, sejam criados pela Administração Tributária, do que transcreve jurisprudência.

Nestas circunstâncias, seguindo única e exclusivamente os ditames estabelecidos pelo art. 1º do Decreto nº 7.799/00, diz que se tem as vendas globais a contribuintes do ICMS, realizadas pelo estabelecimento autuado durante todo o período fiscalizado, inclusive nos meses de janeiro, fevereiro e junho de 2008, superiores ao limite mínimo de 65%, o que legitima a utilização da redução da base de cálculo instituída pelo Executivo baiano, conforme planilhas que apresenta relativas aos citados meses, para, afinal, concluir que deve ser julgada improcedente a infração 1 ou, ao menos, reduzidos o seu montante, nos termos da fundamentação exposta nesta defesa.

No tocante ao mérito da infração 2, o recorrente reitera a preliminar de nulidade por insegurança da acusação já que não foram apresentados todos os demonstrativos relativos aos exercícios fiscalizados e, além disso, olvidou-se a autuante da efetiva aplicação da metodologia de cálculo prevista no art. 100, §2º, do RICMS/97, pois, na realidade, sequer há provas de que o autuado tenha vendido tais mercadorias utilizando-se de carga tributária reduzida, já que tem bom volume de vendas tributadas a 17%.

Além disso, o recorrente diz que, ao efetuar a glosa de parte dos créditos escriturados pelo autuado, a título de estorno proporcional, a autuante não considerou o crédito de 16,667% do valor do ICMS incidente nas operações interestaduais, consoante prevê o art. 2º, do mesmo Decreto nº 7.799/00, do que apresenta planilhas na hipótese que se mantenha a presente exigência, o que diz admitir por amor ao debate.

Diz que remeter o recorrente a procedimento autônomo para a utilização desses créditos é o mesmo que negá-los, já que não haveria mais prazo suficiente para a sua utilização extemporânea. Assim, como a acusação parte do refazimento do conta corrente fiscal do contribuinte, o correto, justo e legal é apropiar todos os créditos a que ele faz jus, inclusive os ora reclamados

Quanto à infração 3, na qual se exige a falta de retenção e consequente recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas a contribuintes localizados neste Estado, o recorrente sustenta que a exigência não pode ser mantida integralmente, uma vez que foram lançados documentos em duplicidade, do que cita exemplos e diz que os valores encontram-se igualmente duplicados, não se podendo crer que se tratam de itens distintos de mercadorias, razão de impor realização de revisão fiscal.

Por fim, inerente à infração 4, relativa a auditoria de estoques, o recorrente sustenta que as diferenças apuradas decorrem de graves equívocos cometidos pela contabilidade que, à época, prestava serviço ao contribuinte, gerando divergências de quantidades e de descrição de mercadorias que impactaram negativamente na movimentação de estoques, como se houvesse vendas sem emissão de documentos fiscais, o que jamais aconteceu.

Salienta que o Livro Registro de Inventário deve espelhar a movimentação física das mercadorias existentes no estabelecimento, item a item, consoante estabelecem os arts. 330 do RICMS/97 e 76 do Convênio SINIEF s/nº, de 15/12/1970. Sucede que, com a implantação dos arquivos magnéticos e o desenvolvimento de programas de informática que armazenam os dados fiscais e contábeis dos contribuintes, compilando-os, posteriormente, nos livros que são gerados a contagem física do estoque praticamente não é mais realizada nos dias de hoje, sobretudo em estabelecimentos que possuem milhares de itens de mercadorias, como ocorre com o sujeito passivo.

Nesse contexto, a escrituração do livro Registro de Inventário fica a cargo da contabilidade, que deve valer-se de todos os dados fornecidos pelo contribuinte acerca de compras e vendas de mercadorias no exercício.

Contudo, quando a contabilidade negligencia quanto ao seu dever de bem escriturar os documentos fiscais que lhe são entregues, os efeitos para o contribuinte são desastrosos, como ocorre no caso em análise, em que se apurou quase R\$600.000,00 de base de cálculo, ou seja, de supostas aquisições de mercadorias sem notas fiscais (diferenças de entradas).

Diz que esse montante é totalmente irrazoável para a realidade do sujeito passivo, pois representa quase 100% de todo o faturamento obtido nos exercícios fiscalizados, que foi no total de R\$360.836,12, para o exercício de 2007, e R\$332.364,50, para o exercício de 2008.

Assim, não resta dúvida que as diferenças apuradas no levantamento quantitativo de estoques, conquanto, em parte, encontrem respaldo numérico nos registros efetivados pelo sujeito passivo, resultam de equívocos contábeis, os quais não autorizam a incidência da presunção contida no art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96, nem se constituem fato gerador do ICMS.

Ainda que não fossem todas essas questões, segundo o recorrente, é necessário que se atente para os equívocos constantes do levantamento quantitativo de estoques, no que concerne aos estoques iniciais consignados nos arquivos do SINTEGRA, do que cita indicações, para, em seguida, concluir ser imprescindível a realização de uma completa revisão do levantamento quantitativo de estoques, de modo a dissipar as inconsistências apontadas e afastar os erros contábeis que contaminam o seu resultado, do que requer a realização de diligência.

Por fim, o patrono do sujeito passivo requer:

- a) sejam os atos processuais de intimação dirigidos, também, ao patrono do sujeito passivo, através de carta registrada com Aviso de Recebimento, sob pena de nulidade, por manifesto cerceamento ao direito de defesa do contribuinte;
- b) o acolhimento da preliminar de nulidade da autuação;
- c) acaso superada a prefacial, a realização da diligência para saneamento das inconsistências apontadas nesta peça defensiva; e
- d) no mérito, a total improcedência deste Auto de Infração.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª Instância, no que tange às exigências 1 a 4 do Auto de Infração, conforme peça recursal.

Inicialmente, em relação à pretensão do patrono do recorrente de que as intimações sejam dirigidas, também, ao seu patrono, através de carta registrada com Aviso de Recebimento, sob pena de nulidade, por manifesto cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, deixo de acatá-la visto que o art. 108 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, estabelece a intimação ao sujeito passivo “ou” de pessoa interessada.

Assim, apesar de recomendar-se o atendimento do pedido, inexiste irregularidade se qualquer ato processual for direcionado apenas ao contribuinte, pois não há qualquer nulidade do ato diante do conectivo “ou” que expressa disjunção, cuja proposição disjuntiva só terá seu valor falso se ambas as afirmativas forem falsas, pois, de outro modo, será verdadeira. Logo, uma vez devidamente intimado o sujeito passivo, o ato é válido.

Há de ressaltar, ainda, que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, pois as imputações estão devidamente fundamentadas em provas documentais, as quais foram devidamente fornecidas ao sujeito passivo, consoante recibos às fls. 205/206 e 401/402 dos autos, sendo-lhe, naquela oportunidade, concedido o prazo de trinta dias para se manifestar.

Nos termos do art. 147 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, indefiro o pedido para

realização de diligência, realizado de forma genérica pelo recorrente, sob fundamento de inconsistências decorrentes de equívocos cometidos pela contabilidade, inerentes aos estoques inventariados, cuja revisão seria impraticável, tendo em vista tratar-se de um levantamento físico do estoque feito à época (fato pretérito) pelo próprio contribuinte, cujos números foram consignados no livro Registro de Inventário e declarados como verdadeiros, cuja responsabilidade lhe é exclusiva.

Logo, coaduno com as razões exaradas pela JJF para indeferir a diligência requerida, pois considero suficientes ao deslinde da lide as provas já contidas nos autos.

No mérito, quanto à infração 1, alega o recorrente que a autuação ressente da denúncia do Termo de Acordo celebrado, nos termos do art. 7º, do Decreto nº 7.799/2000. Contudo, como consignado na Decisão recorrida, o Decreto nº 7799/00 condiciona à fruição do benefício fiscal da redução da base de cálculo ao sujeito passivo atingir o percentual mínimo previsto no referido Decreto.

Assim, conforme previsto no art. 38 da Lei nº 7.014/96, quando o reconhecimento do benefício do imposto depender de condição, não sendo esta satisfeita, o imposto será considerado devido no momento em que ocorreu a operação ou prestação. Logo por se tratar de um benefício condicionado, uma vez não cumprida a condição estipulada, não há como usufruir do benefício fiscal naquele período, restando suspensa a benesse fiscal. Em consequência, não se trata de desenquadramento ou perda do benefício e muito menos requer denúncia de Termo de Acordo.

Inerente à alegação recursal de que o Decreto nº 7.799/00 veio para beneficiar os estabelecimentos comerciais atacadistas, não havendo qualquer limitação quanto ao fato de estar ou não tal cliente inscrito ou regular nesse ou naquele cadastro, há de esclarecer, no caso do sujeito passivo, com a atividade de comércio atacadista de tecidos (*item 8-B do Anexo Único do Decreto nº 7799/00*), se submete a expressão “*destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia*”, prevista no art. 1º do citado Decreto, sequer abarcando os contribuintes na condição de especiais.

Conforme bem salientado pelo nobre patrono do recorrente, o propósito do legislador baiano ao incrementar o benefício fiscal previsto no Decreto nº 7799/00 foi de fomentar e fortalecer o mercado atacadista da Bahia, o qual sofria sucessivas intervenções do mercado atacadista de outros Estados da Federação. O benefício fiscal visa condições tributárias igualitárias aos comerciantes varejistas localizados na Bahia nas suas aquisições internas junto ao setor atacadista baiano, em relação aos atacadistas de outros Estados. Logo, o Decreto nº 7799/00 não visa beneficiar as operações com todos adquirentes, mas com os contribuintes definidos como tal pela legislação do imposto, ou seja, que pratique o ato da mercancia, da revenda dos produtos adquiridos, de forma a estimular o mercado interno, e não as que adquirirem mercadorias para fins de consumo próprio, como no caso de especiais e isentos ou não contribuinte.

O art. 36 do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, conceitua contribuinte do ICMS como 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. Neste contexto, não há como se aceitar a tese que os contribuintes que possuem condição de especial e isentos são contribuintes do imposto. Por outro lado, o próprio Decreto excluiu os contribuintes não inscritos, mesmo que caracterizem habitualidade de mercancia.

Diante de tais considerações, a expressão “*contribuintes inscritos no CAD-ICMS*” não se reporta às pessoas naturais ou jurídicas inscritas no cadastro do ICMS na condição de especiais nem tampouco às pessoas isentas de inscrição estadual, mas, sim, ao contribuinte que pratique o ato de mercancia, sendo indevida a aplicação do benefício da redução da base de cálculo em 41,176% para os demais adquirentes, na condição de consumidores finais, inaptos ou não inscritos.

Inerente à alegação recursal de que não é verídica a acusação de que o autuado não teria atingido o percentual mínimo de 65%, previsto no art. 1º, do Decreto nº 7.799/2000, nos meses de janeiro, fevereiro e junho de 2008, verifico que cabe razão ao recorrente, uma vez que, da análise do demonstrativo de fls. 436 dos autos, produzido para apurar o percentual de faturamento das

operações de vendas em atacado, se constata que:

1. No mês de janeiro a autuante apura vendas para contribuintes inscritos de R\$305.602,56 e compara com a venda total no mês de R\$476.906,59, resultando no percentual de 64,08% (fl. 436). Contudo, deveria comparar o valor das vendas para contribuintes inscritos de R\$305.602,56 com as vendas (CFOP 5.102) de R\$456.800,60, (RAICMS; fls. 130), o que resultaria no percentual de 66,90%, logo superior ao previsto de 65%, tendo o recorrente apurado 67,96% (fl. 549);
2. No mês de fevereiro a autuante apura vendas para contribuintes inscritos de R\$237.313,54 e compara com a venda total no mês de R\$385.649,58, resultando no percentual de 61,536% (fl. 436). Contudo, deveria comparar o valor das vendas para contribuintes inscritos de R\$237.313,54 com as vendas (CFOP 5.102) de R\$357.177,11, (RAICMS; fls. 132), o que resultaria no percentual de 66,44%, logo superior ao previsto de 65%, tendo o recorrente apurado 69,39% (fl. 550);
3. No mês de junho a autuante apura vendas para contribuintes inscritos de R\$222.712,95 e compara com a venda total no mês de R\$359.909,25, resultando no percentual de 61,88% (fl. 436). Contudo, deveria comparar o valor das vendas para contribuintes inscritos de R\$222.712,95 com as vendas (CFOP 5.102) de R\$329.476,24, (RAICMS; fls. 140), o que resultaria no percentual de 67,596%, logo superior ao previsto de 65%, tendo o recorrente apurado 68,72% (fl. 551).

Sendo assim, descabem as exigências do imposto de R\$21.112,15; R\$16.420,04 e R\$14.902,11, respectivas aos meses de janeiro, fevereiro e junho de 2008, lançadas na infração 1, cuja montante original é de R\$64.293,45, logo, em consequência, remanesce o valor de R\$11.859,15, relativo aos demais meses da infração 1. Modificada a Decisão recorrida.

No mérito, quanto à infração 2, conforme já consignado, o sujeito passivo, às fls. 205/206 e 401/402 dos autos, recebeu cópias da mídia eletrônica, na qual contém o arquivo “ESTORNO DE CRÉDITO INDEVIDO”, em cujo arquivo se encontram todas as planilhas da apuração do estorno de crédito, sintética e analíticas, inclusive percentuais de proporcionalidade às saídas com redução da base de cálculo, logo, impertinente sua reiterada alegação de nulidade por insegurança da acusação por não ter lhe apresentados todos os demonstrativos relativos aos exercícios fiscalizados.

Também descabe a alegação recursal de que a autuante não aplicou a metodologia de cálculo prevista no art. 100, §2º, do RICMS/97, pois, na realidade, sequer há provas de que o autuado tenha vendido tais mercadorias utilizando-se de carga tributária reduzida, já que tem bom volume de vendas tributadas a 17%.

Há de registrar que os citados demonstrativos espelham, por documento fiscal, a utilização do efetivo crédito fiscal de 12% quando das entradas das mercadorias, cujas saídas foram objeto da redução da base de cálculo, equivalente à carga tributária de 10% do valor da operação, conforme se comprova através da infração 1, na qual se exige apenas o imposto relativo as operações com utilização indevida do benefício fiscal referente às saídas de mercadorias tributadas para não contribuintes ou contribuintes desabilitados.

Em consequência, restou comprovada saídas com redução da base de cálculo, sendo o estorno do crédito fiscal proporcional a redução da base de cálculo, a exemplo do demonstrado às fls. 29 a 31 dos autos, conforme previsto no art. 100, §2º, II, do RICMS-BA/97, então vigente, uma vez que não há como se correlacionar cada aquisição com a operação de saída.

No que tange à alegação recursal de que a autuante não considerou o crédito de 16,667% do valor do ICMS incidente nas operações interestaduais, consoante prevê o art. 2º, do mesmo Decreto nº 7.799/00, do que apresenta planilhas com os valores relativos ao citado crédito às fls. 552/553 dos autos, concordo com o patrono do apelante que, em razão de tratar-se de períodos que já ocorreu a decadência (exercícios de 2007/2008), remeter o recorrente ao procedimento autônomo para a utilização desses créditos é o mesmo que negá-los, já que não haveria mais prazo suficiente para a sua utilização extemporânea.

Conforme já vivenciei em outros processos administrativos fiscais, com apoio da própria PGE, nesse caso específico, há de se compensar os valores dos créditos porventura não utilizados pelo contribuinte e já objeto de perda do direito de utilizá-lo por decurso do prazo de peticionar à

repartição fiscal, em respeito ao princípio da moralidade e justiça fiscal.

Neste contexto, da análise dos valores correspondentes às saídas interestaduais e respectivos débitos, sob código 6.102, constantes do livro Registro de Apuração do ICMS, às fls. 104 a 152 dos autos, constato correto os valores consignados pelo recorrente, às fls. 552/553 dos autos, inclusive o crédito equivalente a 16,667% do valor do imposto incidente nas operações interestaduais, conforme prevê o art. 2º do Decreto nº 7.799/00, cujos valores, conforme já explicitado serão deduzidos do exigido a título de estorno de crédito na infração 2, refazendo-se o conta corrente do ICMS no período, o que reduziu a infração 2 para R\$15.461,30, conforme a seguir:

INFRAÇÃO 2							
PERÍODO MENSAL	ICMS EXIGIDO	CRÉD. 16,67%	ICMS DEVIDO	PERÍODO MENSAL	ICMS EXIGIDO	CRÉD. 16,67%	ICMS DEVIDO
31/01/07	153,02	117,89	35,13	31/01/08	-	-	-
28/02/07	249,32	11,29	238,03	28/02/08	-	-	-
31/03/07	609,21	92,30	516,91	31/03/08	424,95	37,20	387,75
30/04/07	1.055,62	135,38	920,24	30/04/08	271,10	41,35	229,75
31/05/07	1.055,62	108,40	947,22	31/05/08	784,20	19,18	765,02
30/06/07	344,35	186,11	158,24	30/06/08	-	-	-
31/07/07	433,65	34,44	399,21	31/07/08	858,25	353,47	504,78
31/08/07	143,03	96,91	46,12	31/08/08	1.591,55	131,88	1.459,67
30/09/07	660,18	7,54	652,64	30/09/08	2.020,88	21,51	1.999,37
31/10/07	1.158,28	183,00	975,28	31/10/08	2.489,36	49,49	2.439,87
30/11/07	1.060,26	46,72	1.013,54	30/11/08	971,26	154,93	816,33
31/12/07	-	-	-	31/12/08	969,56	13,36	956,20
TOTAIS:	6.922,54	1.019,98	5.902,56	TOTAIS:	10.381,11	891,29	9.558,74

Modificada a Decisão recorrida. Infração 2 reduzida para R\$15.461,30.

Quanto à exação 3, o recorrente reitera sua alegação de que foram lançados documentos em duplicidade, do que cita exemplos e diz que os valores encontram-se igualmente duplicados, não se podendo crer que se tratam de itens distintos de mercadorias, razão de requerer revisão fiscal.

Contudo, nos termos dos artigos 123 e 147 do RPAF, há de salientar que a matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide deverá ser alegada de uma só vez, assim como deverá ser indeferido o pedido de diligência quando for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.

Ademais, conforme foi consignado na Decisão recorrida, as notas fiscais se repetem em razão dos itens de mercadorias nelas constantes, os quais são diferentes, conforme inclusive foi consignado no demonstrativo de “Auditoria da Substituição Tributária”, no qual, ao repetir o número da nota fiscal, faz constar “Item 001”, “Item 002”, etc. Portanto, não há duplicidade de lançamento.

Por outro lado, conforme documentos às fls. 482/485 dos autos, o recorrente foi intimado a apresentar as notas fiscais de saídas e não atendeu à solicitação, cujo objetivo seria comprovar a sua alegação de duplicidade no levantamento fiscal ou da réplica da autuante de ser apenas itens diversos da mesma nota fiscal.

Diante destas considerações, fica mantida a Decisão recorrida pela subsistência da infração 3.

Por fim, inerente à infração 4, relativa a auditoria de estoque nos exercícios de 2007 e 2008, verifico que as razões recursais são insuficientes à reforma da Decisão recorrida, pois limita-se a afirmar que as diferenças apuradas decorrem de graves equívocos cometidos pelo prestador de serviço contábil, à época, do contribuinte.

Há de ressaltar ser inadmissível a hipótese da contagem física do estoque, a ser declarado no livro Registro de Inventário, ser substituída por programas de informática, mesmo porque tais estabelecimentos constantemente fazem contagem dos seus estoques físicos para compará-los com os escriturais, de forma a preservar os interesses patrimoniais de seus acionistas.

Entretanto, independentemente desta circunstância, o levantamento fiscal foi realizado a partir dos dados escriturais do próprio contribuinte e, neste contexto, nos termos do art. 319 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97, vigente à época dos fatos, a escrituração dos livros fiscais

deve ser com base nos documentos relativos às operações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade e na forma estabelecida pela legislação tributária.

Ademais, os dados informados nos arquivos magnéticos enviados pelo contribuinte à SEFAZ devem refletir os ínsitos nos livros fiscais, que por sua vez devem espelhar os documentos fiscais, fato este não desconstituído pelo recorrente.

Saliento ainda que, conforme aduz o próprio recorrente, o Livro Registro de Inventário deve espelhar a movimentação física das mercadorias existentes no estabelecimento, item a item, consoante estabelecem os arts. 330 do RICMS/97 e 76 do Convênio SINIEF s/nº, de 15/12/1970.

O fato é que, uma vez declarado pelo contribuinte o estoque físico existente em determinada data pretérita, não há mais como rever a contagem física e, em consequência, nada mais resta que não assumir a responsabilidade dos seus atos, pois não há como reverter o suposto equívoco, cujos números são tidos como verdadeiros.

Diante de tais considerações, acolho a fundamentação da Decisão recorrida, abaixo transcrita:

*Ao contrário do afirmado na defesa, o inventário deve ser realizado com base em uma contagem das mercadorias fisicamente existentes em estoques, não podendo, assim, ser substituído pelos meros registros constantes na escrita contábil. A automatização dos controles não suprime o inventário. Conforme já explicado na apreciação da preliminar de nulidade dessa infração, as mercadorias e as quantidades consideradas no levantamento quantitativo estão de acordo com as constantes no livro Registro de Inventário acostado ao processo. O argumento defensivo acima não elide a infração e chega, até mesmo, a constituir uma confissão do ilícito fiscal.*

*Dessa forma, as omissões de entradas apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque estão comprovadas nos autos e autorizam a presunção prevista no artigo 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96, de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. A infração 4 subsiste em sua totalidade.*

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para julgar o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$128.396,12, para modificar a Decisão recorrida, apenas, quanto as infrações 1 e 2, as quais remanescem os valores respectivos de: R\$11.859,15 e R\$15.461,30, mantendo-se os valores originais das infrações 3 e 4.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. 206845.0026/11-6, lavrado contra **MIX MALHAS E AVIAMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$128.396,12**, acrescido das multas de 60% sobre R\$30.210,34 e 70% sobre R\$98.185,78, previstas no art. 42, incisos II, "a", "e"; III e VII, "b", da Lei nº 7.014/96, com os devidos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de outubro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS