

A. I. N° - 279465.0011/14-0
AUTUADO - SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA.
AUTUANTES - NILDA BARRETO DE SANTANA, MARIA DE FÁTIMA ARAÚJO D'OLIVEIRA
SANTOS e ANNA CRISTINA ROLLEMBERG
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 21.05.2015

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0054-01/15

EMENTA: ICMS. 1. ALÍQUOTAS. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. **a)** SAÍDAS DE MERCADORIAS MEDIANTE CUPONS FISCAIS. **b)** SAÍDAS DE MERCADORIAS MEDIANTE NOTAS FISCAIS. Fatos demonstrados nos autos. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OMISSÕES TANTO DE SAÍDAS QUANTO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS DO REGIME NORMAL DE TRIBUTAÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A DIFERENÇA DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA, A DAS SAÍDAS. **b)** AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL – MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **b.1)** SOLIDARIEDADE. LANÇAMENTO DO IMPOSTO POR TER ADQUIRIDO MERCADORIAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. **b.2)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO, RELATIVAMENTE A MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. Fatos demonstrados nos autos. Não acatada a alegação da existência de erros em virtude de suposto problema sistêmico, por falta de prova. Lançamentos mantidos. 3. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. MULTAS. **a)** FALTA DE ENTREGA DE ARQUIVOS, EXIGIDOS MEDIANTE INTIMAÇÃO, COM INFORMAÇÃO DAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES REALIZADAS. **b)** FALTA DE ENTREGA DE ARQUIVOS NOS PRAZOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO, OU PELA SUA ENTREGA SEM O NÍVEL DE DETALHES EXIGIDOS PELA LEGISLAÇÃO [SIC]. Fatos demonstrados nos autos. As multas estipuladas têm previsão legal. Este órgão não tem competência para apreciar questões quanto à constitucionalidade do direito posto. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 17.12.14, acusa o autuado dos seguintes fatos:

1. recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, sendo lançado imposto no valor de R\$ 448,58, com multa de 60%;
2. recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, sendo lançado imposto no valor de R\$ 6.335,19, com multa de 60%;

3. falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, “decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas” [sic], fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2009 e 2011), levando-se em conta, para o cálculo do imposto, a diferença de maior valor monetário – o das saídas tributáveis –, sendo lançado imposto no valor de R\$ 106.549,50, com multas de 70% e 100%;
4. falta de recolhimento do imposto [ICMS], na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, e consequentemente sem escrituração, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2009 e 2011), sendo lançado imposto no valor de R\$ 11.884,63, com multas de 70% e 100%;
5. falta de recolhimento do imposto [ICMS] devido por antecipação, sobre o valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2009 e 2011), sendo lançado imposto no valor de R\$ 4.488,02, com multa de 60%;
6. falta de fornecimento [falta de entrega] de arquivo magnético exigido mediante intimação, com informação das operações ou prestações realizadas, sendo aplicada multa no valor de R\$106.310,82;
7. falta de entrega de arquivos eletrônicos nos prazos previstos na legislação, ou pela sua entrega sem o nível de detalhes exigidos pela legislação [sic], sendo aplicada multa no valor de R\$12.420,00.

O autuado defendeu-se (fls. 88/108) suscitando em preliminar a nulidade do lançamento do item 1º, em virtude de no demonstrativo fiscal não terem sido apontadas as Notas Fiscais às quais se referem as mercadorias, alegando que isso tornou impossível identificar as operações de saídas específicas, de modo a poder se defender quanto a esse aspecto. Toma por fundamento os arts. 18, IV, “a”, 39, III, e 46 do RPAF, frisando que é nulo o Auto de Infração que, além de prejudicar a defesa, não contém os elementos necessários para se determinar com segurança a infração.

Também impugna o lançamento do item 2º, sustentando que não há qualquer erro nas alíquotas aplicadas, pois se trata de devoluções de transferências de mercadorias para o centro de distribuição da própria empresa, situado em Atibaia, São Paulo, com o destaque do imposto à alíquota de 7%. Considera que o fiscal se equivocou pelo fato de ter sido indicado o CFOP 5.927 em vez de 6.102, mas deve prevalecer o princípio da verdade material.

Quanto aos itens 3º, 4º e 5º, alega que, em decorrência de um problema sistêmico, várias mercadorias foram alienadas com códigos diferentes dos utilizados nas entradas, circunstância esta que não foi levada ao conhecimento do fiscal porque a empresa só teve ciência de tais equívocos depois que a autuação foi formalizada. Aduz que a empresa se dedica ao comércio varejista de produtos esportivos, incluindo calçados, roupas, equipamentos e acessórios, havendo enorme variedade de modelos, marcas e tamanhos, e, em razão do mencionado problema sistêmico, as saídas de várias mercadorias ocorreram com códigos diversos dos que foram utilizados nas entradas, o que gerou um número maior do que o real para algumas mercadorias e um número menor para outras. Alega que não é possível esgotar todas as divergências, e por isso requer a produção de prova documental suplementar a fim de saná-las. Diz que também considera necessária a realização de perícia técnica contábil, com base em documentos adicionais, em busca da verdade material. Reclama que a autoridade fiscal, em face das divergências verificadas, deveria ter notificado a empresa para esclarecer as diferenças, ou ter

buscado outras fontes para corroborar a existência de eventual saldo devedor. Considera imperativo que se defira a produção de prova documental suplementar atrelada à prova pericial técnica, a fim de se dirimirem os excessos cometidos pelo lançamento. Reclama também das multas aplicadas, dizendo que elas são extremamente vultosas e desproporcionais, violando o princípio do não confisco.

Impugna também os itens 6º e 7º, alegando que, no caso do item 6º, não houve recusa ou falta de entrega do Sintegra, tanto assim que, conforme consta na intimação, cópia anexa, a própria fiscalização atesta a entrega dos arquivos, salvo o arquivo 60R, e sendo assim, comprovada a entrega do Sintegra, não há razão para a aplicação de qualquer multa. Quanto ao item 7º, reclama que a fiscalização se apoiou novamente no mesmo dispositivo legal em que se baseou no item 6º, ou seja, aplicou duas multas pelo mesmo período, alegando a fiscalização falta de entrega do Sintegra, porém, conforme documento anexo, o arquivo foi entregue. Reclama que a multa de 1% sobre toda a movimentação da empresa e mais uma multa fixa de R\$ 1.380,00 por cada mês da suposta ausência de Sintegra são totalmente desproporcionais e confiscatórias.

Dá destaque às multas aplicadas, insistindo em dizer que elas têm caráter confiscatório e desproporcional, afrontando o princípio do não confisco. Sustenta que na aplicação do princípio da proporcionalidade devem ser observados três comandos balizadores: adequação, necessidade e razoabilidade. Cita doutrina. Tece considerações acerca do caráter pedagógico-educativo das sanções.

Pede que o Auto de Infração seja anulado, e, subsidiariamente, que seja deferida a produção da prova complementar requerida. Pede também o afastamento das multas, ou que elas sejam calculadas levando-se em conta os princípios da razoabilidade, do não confisco, da equidade e da individualização da sanção. Protesta pela revisão ou modificação dos elementos do Auto de Infração, devolvendo-se o prazo de defesa. Juntou documentos.

Um dos fiscais autuantes prestou informação (fls. 170/182) assinalando que todas as infrações estão acompanhadas de relatórios onde se demonstra a origem de cada irregularidade, bem como a forma e metodologia de apuração da base de cálculo do imposto e da multa.

Com relação ao item 1º, informa que a infração diz respeito a saídas de mercadorias através de equipamento emissor de Cupom Fiscal (ECF), sendo que o Convênio Sintegra estabeleceu que as informações de vendas através de Cupom Fiscal seriam enviadas ao fisco pelo valor total mensal através do registro 60R, ou seja, para simplificar o volume de informações, o contribuinte envia ao fisco, através dos arquivos eletrônicos, somente o resumo mensal de saídas de cada item, razão pela qual não consta a numeração de cada Cupom Fiscal emitido na planilha fiscal do anexo I, porém o contribuinte tem o dever de guardar as informações detalhadas de cada venda, e caso queira saber a quais Cupons se refere o somatório de saídas de cada item, basta buscar o detalhamento dos mesmos nos demais registros do grupo 60, que ficam sob a guarda da empresa.

Quanto ao item 2º, diz que o contribuinte informou na Nota Fiscal os CFOPs 6.102 e 6.152, que se referem a saídas interestaduais por venda e por transferência, respectivamente, o que ratifica a sujeição à alíquota de 12% para operações interestaduais, e, apesar de o autuado ter alegado que se trataria de devoluções, nenhuma prova foi trazida aos autos para confirmar isso.

No tocante ao item 3º, diz que no levantamento fiscal foi apurada omissão de saídas maior do que a omissão de entradas, e foram adotadas as disposições da Portaria nº 445/98. Aduz que caberia ao contribuinte provar em qual item a contagem efetuada diverge da quantidade constante em documento fiscal ou da quantidade existente no inventário. Diz que é uma atribuição do contribuinte manter o controle do estoque de mercadorias, de modo que a simples alegação de que determinado item adentra o estoque com um código e sai com outro é expor o descontrole fiscal da empresa, sobre o qual o fisco somente tem a lamentar, pois o ICMS é devido pelas saídas de mercadorias, independentemente da intenção do contribuinte.

Frisa que a infração do item 4º corresponde ao “ICMS normal”, e que a do item 5º corresponde ao “ICMS ST” [sic]. Aduz que na contagem física dos estoques foram apuradas tanto omissões de entradas quanto de saídas, sendo estas maiores, tendo sido lançado o imposto sobre as saídas, conforme consta nos papéis de trabalho do item 3º, ao passo que sobre as omissões de entradas de “mercadorias ST” [sic] se presume que elas foram adquiridas sem documentação fiscal e sem o pagamento do imposto normal e do imposto da substituição tributária, razão pela qual foi lançado no item 4º o “ICMS normal” [sic], e no item 5º foi lançado o “ICMS ST”, uma vez que a saída posterior foi sem tributação.

Quanto ao item 6º, diz que o contribuinte foi intimado (fl. 7) em 14.8.14, a fim de apresentar os arquivos magnéticos do exercício de 2010 com as informações do registro 60R (saídas de mercadorias por item), sendo reintimado (fl. 8) em 2.10.14, mas continuou sem prestar as informações solicitadas, inviabilizando a execução dos roteiros de fiscalização.

No caso do item 7º, diz que o contribuinte foi intimado em 15.8.14 para apresentar os arquivos magnéticos dos meses de abril a dezembro de 2010, com as informações do registro 60R (saídas de mercadorias por item) faltantes, mas não o fez, e dessa forma ficou inviabilizada a execução dos roteiros de fiscalização.

Diz o fiscal que nesse caso opta por esclarecer as infrações 7ª e 8ª [sic], conjuntamente, uma vez que se referem a “multa formal” pela falta de apresentação de arquivos magnéticos ou apresentação de arquivos magnéticos com registros faltantes, aduzindo que a empresa apresentou os arquivos magnéticos dos meses de abril a dezembro de 2010 sem o registro 60R. Informa que, inicialmente, o contribuinte foi intimado a apresentar os arquivos com o registro 60R no prazo de 5 dias (fl. 7), e, não tendo atendido à intimação, foi novamente intimado no prazo de 30 dias (fl. 8), mas, mesmo sendo concedidos prazos extras para correção dos arquivos, sendo alertado das multas por falta de entrega dos arquivos, o autuado não conseguiu viabilizar a entrega dos arquivos com a correta informação do registro 60R, e por isso foi aplicada a multa de 1% sobre o valor das saídas de mercadorias faltantes nos arquivos magnéticos e multa fixa de R\$ 1.380,00 pela ausência do registro 60R em cada arquivo mensal.

Conclui dizendo que confirma a legitimidade do crédito lançado neste Auto.

VOTO (VENCIDO QUANTO AO ITEM 1º)

Este Auto de Infração compõe-se de 7 lançamentos.

Os lançamentos dos itens 1º e 2º têm enunciados idênticos: recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

O autuado suscita em preliminar a nulidade do item 1º reclamando que nesse item sua defesa ficou prejudicada, porque no demonstrativo fiscal não foram indicadas as Notas Fiscais objeto do levantamento fiscal, e por isso foi impossível identificar as operações, de modo a poder se defender.

A reclamação do autuado faz sentido. Conforme já assinalei, a descrição do fato do item 1º é idêntica à do item 2º, pois em ambos os casos o autuado foi acusado da mesma coisa, recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. A diferença é que, no item 1º, o fato foi constatado nas saídas de mercadorias efetuadas através de Cupons Fiscais, ao passo que no caso do item 2º o mesmo fato foi constatado nas saídas de mercadorias efetuadas através de Notas Fiscais.

Cupom Fiscal é um documento emitido em substituição à Nota Fiscal. Para se defender, o contribuinte precisa saber do que foi acusado, e para isso precisa que lhe seja informado em qual

ou quais documentos foi apurado o erro. No caso do item 2º, a fiscalização indicou no demonstrativo os números dos documentos (fls. 31/36). Isso permitiu que a defesa, dando a sua versão, explicasse que se trataria de devoluções de mercadorias para o centro distribuidor da empresa, em São Paulo. Porém, no caso do item 1º, a fiscalização, estranhamente, adotou um critério diverso, elaborando um demonstrativo com outro formato, não especificando os números dos documentos fiscais (fl. 28).

Na sustentação oral, a nobre auditora Nilda Barreto de Santana, ao explicar o critério adotado no levantamento fiscal, deixou patente que o fato real apurado no item 1º não foi o descrito no Auto de Infração. O fato real foi realização de operações tributáveis como não tributáveis.

A descrição do fato, no Auto, é de que se trataria de recolhimento a menos em virtude de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação. Mas não foi isso o que aconteceu. O que houve foi realização de operações tributáveis como não tributáveis. Isso é o que se vê analisando-se o demonstrativo à fl. 28.

A descrição feita no Auto é adequada para quando o contribuinte aplica uma alíquota, quando a alíquota correta seria outra. Por exemplo: quando a alíquota correta é de 17%, mas o contribuinte destaca 12%.

Porém, quando o contribuinte realiza uma operação tributável como se fosse não tributável, não destacando por isso imposto, o fato é outro, não podendo ser acusado de ter “aplicado” uma alíquota diversa da prevista na legislação.

Note-se que até o código da infração no SEAI é outro: neste Auto, foi indicado erroneamente o código 03.02.02 (“Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação...”), porém o código correto seria 02.01.03 (“Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis...”).

O erro não se restringe apenas à descrição do fato, mas tem reflexos também quanto ao fundamento legal, que passa a ser outro. Se se tratasse de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, como o caso foi descrito neste caso, os dispositivos infringidos seriam os que foram indicados no campo “Enquadramento”, no Auto de Infração, que dizem respeito aos percentuais das alíquotas. Porém, se a questão implica saber se determinada mercadoria se encontra ou não com a fase de tributação encerrada, ou se a operação é ou não isenta, ou se se trata de hipótese de não incidência, o dispositivo legal a ser indicado no “Enquadramento” teria de se reportar ao dispositivo que cuida do encerramento da fase de tributação, ou ao dispositivo que prevê a isenção, ou ao dispositivo que cuida da não incidência.

Como se não bastasse tudo isso, fica evidente o cerceamento de defesa quando se analisa o demonstrativo fiscal. Aparentemente, seriam apenas dois documentos – o demonstrativo tem apenas duas linhas. Porém isso é o que o demonstrativo falsamente indica. É que os valores indicados no demonstrativo representam as “totalizações” de várias operações, não se sabe quantas: na primeira linha, estão totalizadas “todas” as operações com determinada mercadoria realizadas em novembro de 2011, com a indicação falsa no demonstrativo de que “todas” as operações teriam ocorrido no dia 30 daquele mês. Do mesmo modo, na segunda linha estão totalizadas “todas” as operações com determinada mercadoria realizadas em dezembro de 2011, com a indicação igualmente falsa de que “todas” as operações teriam ocorrido no dia 31 daquele mês.

Isso é cerceamento de defesa. Não são apenas “duas” operações, como dá a entender o demonstrativo à fl. 28. E as datas dos fatos foram indicadas erroneamente, levando tudo para o último dia de cada mês. Isso pode não acarretar problema quanto ao cálculo da correção monetária, mas seguramente implica dificuldade para o contribuinte identificar os documentos fiscais onde supostamente haveria os erros.

Por cerceamento de defesa não se deve entender apenas a “impossibilidade total” de defesa. A defesa é cerceada sempre que a fiscalização emprega um artifício para dificultar ou embaraçar a defesa.

É nulo o lançamento do item 1º. A repartição verificará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o contribuinte, antes no início de nova ação fiscal, sanar alguma pendência porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.

A imputação do item 2º é de recolhimento de ICMS em virtude de erro na aplicação da alíquota.

O autuado alega que se trata de devoluções de transferências de mercadorias para o centro de distribuição da própria empresa, situado em Atibaia, São Paulo, com o destaque do imposto à alíquota de 7%. Alega que foi indevidamente indicado o CFOP 5.927, em vez de 6.102 (*sic*), mas deve prevalecer o princípio da verdade material.

Em tese, a defesa teria razão, pois devolução não é uma “operação” relativa à circulação de mercadoria – devolução é o “desfazimento” da operação, e por conseguinte na devolução a alíquota aplicada é a mesma alíquota da Nota Fiscal originária. Porém, para que o fato seja devidamente documentado, no campo “Natureza da Operação” da Nota Fiscal deve ser indicado que se trata de devolução (por exemplo, CFOP 5.201, 5.202, 5.209, 5.411, 6.201, 6.202, 6.208, 6.209, 6.411, 7.202), e no campo “Dados Adicionais” devem ser indicados o número, a série e a data do documento fiscal originário (RICMS/97, art. 651). Fazendo isso, o contribuinte praticamente não precisa provar mais nada, cabendo à fiscalização fazer a conferência dos preços, alíquotas e quantidades: os preços e as alíquotas devem ser os mesmos do documento originário, e as quantidades devem ser as mesmas, em caso de devolução total, ou em número menor, se a devolução é parcial, e nunca a mais.

Neste caso, segundo a defesa, o CFOP indicado nas Notas foi 5.927. Ocorre que esse código é destinado ao lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração. Com esse código, a mercadoria sequer poderia circular.

Porém é evidente que o contribuinte não é obrigado a pagar tributo em virtude de erro na indicação do tipo de fato, pois o que importa é a verdade. Sendo assim, já que a defesa alega que se trataria de devoluções de mercadorias para o centro de distribuição da própria empresa, em São Paulo, caberia demonstrar isso, pondo em cotejo as Notas de devolução com as Notas originárias, para que a fiscalização fizesse a conferência do que foi recebido e do que foi devolvido. A simples alegação, sem prova, é ineficaz.

Mantenho o lançamento do item 2º.

No caso dos itens 3º, 4º e 5º, os valores lançados foram apurados mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias.

O autuado alega que, em virtude de um problema sistêmico, várias mercadorias foram vendidas com códigos diferentes dos utilizados nas entradas. Explicou que a empresa se dedica ao comércio varejista de produtos esportivos, incluindo calçados, roupas, equipamentos e acessórios, havendo enorme variedade de modelos, marcas e tamanhos, e, em razão do mencionado problema sistêmico, as saídas de várias mercadorias ocorreram com códigos diversos dos que foram utilizados nas entradas, o que gerou um número maior do que o real para algumas mercadorias e um número menor para outras.

O art. 3º, III, da Portaria nº 445/98 prevê que, “III - nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins”.

Ou seja, em caso de dificuldade de identificação precisa das mercadorias por “espécies” ou “tipos”, a Portaria recomenda que se proceda ao levantamento quantitativo por “gênero”.

No caso de empresa que opera com grande variedade de modelos, marcas e tamanhos de uma mesma espécie de mercadoria, é natural que haja eventuais “trocas” ou equívocos na classificação, implicando a identificação de uma mercadoria em lugar de outra. Se uma mercadoria é classificada no inventário ou na entrada como com um código mas é vendida com outro código, é evidente que esse erro implicará duas diferenças, uma para mais num item, e outra para menos no outro item. Esse erro não acarretaria diferença quantitativa se as mercadorias fossem agrupadas por gênero, conforme recomenda a Portaria nº 445/98, no art. 3º, III.

Na jurisprudência deste Conselho, existem inúmeros precedentes de nulidade do lançamento em face de levantamentos fiscais efetuados sem levar em conta as especificidades dos códigos das mercadorias. Cito nesse sentido dois precedentes. Um deles é o Acórdão JJF 0134-01/13, nos autos do Processo nº 180642.0009/12-0, julgado nulo em virtude de o levantamento fiscal ter sido efetuado sem levar em conta diversos tipos de mercadorias similares, que não descaracterizam a sua natureza e função de mercadorias afins. O outro é o Acórdão JJF 0149-01/13, nos autos do Processo nº 206951.0005/10-0, em virtude de o levantamento fiscal ter sido efetuado sem levar em conta as especificidades dos códigos das mercadorias. Esta decisão foi confirmada pela 2ª Câmara mediante o Acórdão CJF 0314-12/13, de 2.10.13.

Porém não basta alegar, é preciso pelo menos indicar evidência de erros. O autuado na defesa alegou que não seria possível esgotar todas as divergências, e por isso considerou necessária a realização de perícia.

De fato, para sanar eventuais erros, seria o caso de se determinar a realização de diligência para depuração do levantamento quantitativo. Porém o autuado na defesa apenas alegou vagamente que teria havido um problema sistêmico, e como comercializa uma enorme variedade de modelos, marcas e tamanhos, as saídas de várias mercadorias ocorreram com códigos diversos dos que foram utilizados nas entradas. Não explicou qual seria o “problema sistêmico”. Quanto aos alegados erros em virtude da variedade de modelos, marcas e tamanhos, o autuado não indicou um caso sequer. Apenas alegou. Não seria exigível que a defesa “esgotasse” todas as divergências – bastava indicar uma ou algumas, por amostragem, para se avaliar a possibilidade de diligência para verificação de todos os casos. Porém a defesa não indicou um caso sequer. Apenas alega.

Embora, em tese, se admita que mercadorias similares podem dar ensejo a erros na especificação do inventário, na identificação por ocasião das entradas e na identificação por ocasião das saídas, e erros não constituem fato gerador de tributo, friso que o autuado não apontou objetivamente nenhum erro, limitando-se a aventar a possibilidade da existência de equívocos.

Considero caracterizadas as infrações dos itens 3º, 4º e 5º.

No tocante ao item 6º, o autuado alega na defesa que não houve recusa ou falta de entrega dos arquivos magnéticos, tanto assim que, conforme consta na intimação fiscal, a própria fiscalização atesta a entrega dos arquivos, salvo o arquivo 60R, e sendo assim, comprovada a entrega, não há razão para a aplicação de qualquer multa.

A obrigação não é apenas de “entregar” o arquivo, e sim de entregar o arquivo de forma completa. Nos termos do § 6º do art. 261 do RICMS/12, a entrega de arquivo magnético fora das especificações e requisitos previstos no Convênio ICMS 57/95 configura

não fornecimento, ficando o contribuinte sujeito à penalidade prevista na alínea “j” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Mantendo a multa.

Quanto ao item 7º, o autuado reclama que a fiscalização se apoiou no mesmo dispositivo legal em que se baseou no item 6º, aplicando duas multas pelo mesmo período.

A aplicação de duas multas, de forma cumulativa, relativamente ao mesmo período, tem previsão legal – alínea “j” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Mantendo a multa.

Quanto à alegação de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório e são desproporcionais, cumpre observar que elas têm previsão legal. Não é razoável discutir a constitucionalidade de lei no âmbito administrativo. Este órgão não tem competência para apreciar questões quanto à constitucionalidade do direito posto.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR – ITEM 01

Este Auto de Infração compõe-se de 7 lançamentos.

A presente apreciação restringir-se-á tão somente às questões atinentes à infração 01 do bem abalizado voto de nobre relator, que entendeu pela decretação da nulidade do respectivo item por cerceamento do direito de defesa, arguindo a sua ocorrência, quando a fiscalização empregar um artifício para dificultar ou embaraçar a defesa.

Peço vênia, todavia, para discordar flagrantemente da motivação adotada para a declaração de nulidade do lançamento de ofício, considerando que, no caso em concreto, não constatei quaisquer procedimentos das Auditoras Fiscais que implicassem artifício ou embaraço ao direito de defesa, ao contraditório ou outra situação que inquinasse de nulidade o referido item.

De início, constato que o autuado invocou a nulidade do item 1º, com fundamento nos artigos 18, IV, “a”, 39, III, e 46 do RPAF (Decreto nº 7.629/99), sob o argumento de não foram apontadas no demonstrativo fiscal, as notas fiscais relacionadas às operações de saídas, objeto da exigência em debate, prejudicando a sua defesa, além de não conter os elementos necessários para se determinar com segurança a infração.

O relator decide pela nulidade da infração 01, descrita como *"recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas"*, sob o juízo que o fato real foi a realização de *"operações tributáveis como não tributáveis"*.

Define que a descrição feita no Auto de Infração é adequada para quando o contribuinte aplica uma alíquota, quando correta seria uma outra. Exemplifica: a alíquota é 17%, mas o contribuinte destacou 12%. Porém, quando o contribuinte realiza operação tributável, como se não tributável, sem destacar, por isso, o imposto devido, o fato é outro e não pode ser acusado de ter *"aplicado uma alíquota diversa da prevista na legislação"*. Completa que o erro não se restringe à descrição do fato; o fundamento legal passa a ser outro.

Diz que a fiscalização não especificou os números dos documentos fiscais (fls. 31-36). Diz que também houve cerceamento de defesa porque o demonstrativo fiscal indica falsamente que todas as operações teriam ocorrido no último dia de cada o mês de julho.

Entendo que o direito não assiste ao autuado, tampouco ao nobre relator, porquanto não encontro nos presentes autos as incorreções, omissões ou vício processual apontados, de sorte a acarretar a nulidade do item em questão. Verifico que a infração apurada diz respeito às operações de saídas de mercadorias, através de equipamento emissor de Cupom Fiscal (ECF), cuja aplicação das alíquotas pelo contribuinte autuado ocorreu em desacordo com a legislação do ICMS (artigos 50 e 51 do RICMS BA - Decreto 6.284/97).

Com relação à arguição do autuado de que foi obstaculizado o direito a ampla defesa, tendo em vista que não houve apresentação das notas fiscais relacionadas às operações de saídas, objeto da exigência em debate, observo que as alíquotas aplicadas a menor foram apuradas nas operações

de saída de mercadorias, através de ECF - equipamento emissor de Cupom Fiscal e, portanto, nenhuma nota fiscal poderia ser disponibilizada.

Com efeito, o autuado explorando a atividade econômica de comércio varejista de produtos esportivos, incluindo calçados, roupas, equipamentos e acessórios, encontra-se obrigado ao uso de equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF, quando o adquirente ou tomador seja pessoa física ou jurídica não contribuinte do imposto estadual, nos termos do Convênio ECF 01/98. O contribuinte que emita Cupom Fiscal é considerado usuário do SEPD - Sistema Eletrônico de Processamento de Dados (Cláusula 1^a, § 3º do Convênio ICMS 57/95)

Nesse sentido, estabelece o art. 708-A do RICMS BA (Decreto 6.284/97) que o contribuinte do ICMS usuário de SEPD deverá entregar o arquivo eletrônico, referente ao movimento econômico de cada mês. Contribuintes que emitam documentos fiscais por equipamento ECF devem apresentar o Registro 60. São 5 os tipos de desse registro: 60M, 60A, 60R, 60D e 60I. O Estado da Bahia exige 60M (mestre), registra venda bruta diária, contida na redução Z do ECF; 60A (analítico), registra os totalizadores parciais por situação tributária e alíquota e 60R (item de mercadoria), resumo mensal por item de mercadoria comercializada.

Ora, a própria legislação estabeleceu que as informações de vendas através de Cupom Fiscal seriam enviadas ao fisco pelo valor total mensal através do registro 60R, justamente para simplificar o volume das tais informações, através dos arquivos eletrônicos, bastando apenas o resumo mensal de saídas de cada item. Dessa forma, inadmissível o argumento do autuado de que a ausência de notas fiscais implicou nulidade da autuação. Na mesma linha, com a devida vênia ao relator dos autos, meu entendimento aponta em sentido contrário, sendo igualmente inadmissível o argumento que houve, no caso em tela, cerceamento ao direito de defesa do autuado pela falta de especificação dos números dos documentos fiscais ou que a fiscalização indicou falsamente que todas as operações tenham ocorrido no último dia do mês.

O Fisco não teria que especificar a numeração dos documentos fiscais, uma vez que o próprio contribuinte encontra-se obrigado na entrega do registro 60 e suas variações. O 60R, utilizado pelo Fisco para o levantamento do ICMS recolhido a menos apresenta tão somente um resumo mensal por item de mercadoria comercializada e não consta a numeração de cada Cupom Fiscal emitido. Informações detalhadas das operações de vendas de mercadorias encontra-se em poder do próprio contribuinte, nos demais registros do grupo 60, que ficam sob a sua guarda.

Pelos exatos motivos retro narrados, rejeito igualmente a idéia de cerceamento de defesa, sob o argumento que as datas dos fatos foram indicadas, erroneamente, no último dia de cada mês, "dificultando a identificação dos documentos fiscais onde supostamente haveria os erros". Cabível repisar que o registro 60R é um resumo mensal das informações acumuladas no mês a respeito de cada tipo de mercadoria processado no ECF do estabelecimento informante. À guisa de observação, nos itens 06 e 07 desse processo administrativo fiscal, o autuado foi apenado por descumprimento de obrigação acessória pela falta de entrega dos registros 60R, mesmo após regular intimação.

A legislação de Processo Fiscal do Estado crava que não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa (§ 2º, art. 18, RPAF BA - Decreto nº 7.629/99).

Melhor sorte também não teve o nobre relator na afirmação de que o fato punível, na presente exigência, deveria ser "*operação tributável como se fosse não tributável*", ao invés da acusação de ter "*aplicado uma alíquota diversa da prevista na legislação*".

Vige no Brasil, o princípio da tipicidade, corolário do princípio da legalidade. Entre os vários significados e discussões doutrinárias acerca do seu alcance e mesmo a quem se dirige, resta assentado que pelo princípio da tipicidade cerrada a lei não pode definir genericamente os aspectos típicos do tributo, evitando as interpretações extensivas, diferenciadas ou tentativas de

adaptar o fato descrito ao caso concreto, o que implica ao aplicador da regra submeter as matérias discriminadas à moldura legal.

Assevera Sacha Calmon Navarro Coelho (Curso de Direito Tributário brasileiro. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p.200) que "*A tipicidade tributária é cerrada para evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa*".

Portanto, a prerrogativa indica que a norma tributária deve ser descrita de forma precisa, taxativa, que não permita dúvidas ou interpretações ampliativas, devendo o administrador ou o intérprete agir no limite de dar execução aos dispositivos legais, sem margem aos conceitos jurídicos abertos ou cláusulas gerais no direito tributário.

No caso concreto, nessa infração 01, os fatos irregulares colhidos pela fiscalização implicaram, visivelmente, recolhimento a menos de ICMS, *em virtude de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação*. O contribuinte deu saída em seus produtos e aplicou no Emissor de equipamento fiscal a alíquota que não era a indicada no art. artigo 50 do RICMS BA.

A jurisprudência do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia sempre se posicionou, dessa forma. Entre tantos, servem de precedentes os acórdãos CJF Nº 0347-12/14; CJF Nº 0024-11/15; JJF Nº 0264-05/06; CJF Nº 0361-12/04; CJF Nº 0386-11/02

A tipificação querida pelo nobre relator *operações tributáveis como não tributáveis* é genérica, carece de complementos; em certa medida, contraria a tipicidade cerrada, segundo comentário anterior, porque não se refere a ocorrência no mundo dos fatos. O equívoco do relator foi ter se valido do demonstrativo de fl. 28 (descrição dos itens - registro R60), exaustivamente comentado.

Posto isso, não acompanho a decisão do relator pela nulidade da infração 1º, restando, em contrário, caracterizada a exigência, no valor de R\$448,58.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279465.0011/14-0**, lavrado contra **SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$129.705,92**, acrescido das multas de 60% sobre R\$11.271,79, de 70% sobre R\$ 37.776,33 e de 100% sobre R\$80.657,80, previstas no art. 42, inciso II, “a” e “d”, e inciso III, da Lei nº 7.014/96, além das multas por descumprimento e obrigações acessórias no valor total de **R\$118.730,82**, previstas no inciso XIII-A, “j”, do art. 42 da supracitada lei, e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de abril de 2015

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR/VOTO VENCIDO QUANTO AO ITEM 1º

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR/ VOTO VENCEDOR QUANTO AO ITEM 1º