

PROCESSO - A. I. N° 298932.0006/14-0  
RECORRENTE - SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0056-01/15  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 13/04/2018

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0047-12/18**

**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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 1ª JJF, proferida através do Acórdão nº 0088-01/15, que julgou o Auto de Infração Procedente, lavrado em 17.12.2014 e exigindo o ICMS de R\$175.391,54, pelo cometimento das infrações abaixo:

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\$ 964,93, 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\$ 850,88, 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\$ 151.344,66, 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\$ 15.806,29, 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\$ 6.424,78, 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\$153.992,61;*

*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.*

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, com base nos seguintes argumentos:

**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. 34/39). 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 (fls. 30/32).*

*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. 31.*

*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 quatro 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 abril 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 outubro de 2011, com a indicação igualmente falsa de que “todas” as operações teriam ocorrido no dia 31 daquele mês. O mesmo ocorre nas linhas terceira e quarta, em que estão totalizadas “todas” as operações das mercadorias assinaladas realizadas nos meses de novembro e dezembro, com a indicação igualmente falsa de que “todas” as operações teriam ocorrido no último dia do mês.*

*Isso é cerceamento de defesa. Não são apenas “quatro” operações, como dá a entender o demonstrativo à fl. 31. 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 aventure 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. Mantenho 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. Mantenho 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. 30-32). 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 1ª, § 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 (análítico), 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. 31 (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\$964,93"

Inconformado com a decisão de piso, o recorrente interpõe Recurso Voluntário a essa 2ª Câmara de Julgamento para que sejam apreciadas as seguintes razões de defesa:

Preliminarmente alega cerceamento do direito de defesa por não lhe ter sido conferido o direito de socorrer-se dos instrumentos processuais probatórios por lei. Sinaliza a recorrente que, em sede de impugnação, pugnou pela produção de perícia técnica contábil, tendo sido obstado o seu direito quando do indeferimento do seu pedido pela decisão de 1ª Instância.

Entende que a Autoridade Fiscal conduziu-se em manifesto descompasso com a jurisprudência consolidada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que "o cerceamento de defesa ocorre quando a parte, embora pugnando pela produção de provas, tem obstado o ato processual e há julgamento contrário ao seu interesse com fundamento na ausência de provas de suas alegações." (AgRg no Ag 956958/SC, Rel. Ministra MARIA ISABEL GALLOTTI, QUARTA TURMA, julgado em 16/08/2011, DJe 24/08/2011). (g.n.).

Quanto a fundamentação legal, aduz a recorrente que a Autoridade Fiscal, ao expedir o Auto de Infração, lançou mão de uma fundamentação jurídica imprecisa, confusa e desarmoniosa, posto que invocou uma miscelânea, um emaranhado de dispositivos normativos, que disciplinam uma gama de situações absolutamente diferentes, autônomas e que, em muitos casos, são, inclusive, conflitantes.

Contesta ainda a recorrente que o fiscal autuante, apesar de ter imputado multa no valor

correspondente a 100% (cem por cento) do imposto devido, na “infração 03” e “infração 04”, com base no inciso III, da Lei n. 7.014/96, não estabeleceu em qual das diversas alíneas as infrações supostamente cometidas pela Recorrente estariam enquadradas, o que, novamente, viola o direito o seu direito de defesa, na medida em que não é dado o contribuinte o direito sequer de saber o dispositivo legal que hipoteticamente teria violado.

Afirma a recorrente que o lançamento está eivado de vício material, o que ceifa o direito de defesa da Recorrente e torna nulo o débito fiscal exigido.

Acrescenta que o fiscal ainda imputou, indevidamente, multa em desfavor da Recorrente com base em Portaria, ato infralegal que não tem a aptidão para cominar penalidades fiscais, posto que estas somente podem ser estabelecidas por lei.

Conclui afirmando que, não bastasse não ter apontado o dispositivo normativo específico, muito menos o dispositivo de lei, em que se baseou para calcular o *quantum debeatur*, a Autoridade não demonstrou o critério, o método, a forma de apuração da base de cálculo do débito fiscal, de modo que não é possível identificar como foi calculada a base de cálculo.

Ressalta a recorrente que apesar de a Autoridade Fiscal ter entregado à Recorrente um chamado “DEMONSTRATIVO DE DÉBITO”, nele consta apenas o valor atualizado do débito, indicando a alíquota aplicada e os valores utilizados a título de base de cálculo, sem expor a forma, o modo, o procedimento como se chegou àquele montante. Afirma a recorrente que o lançamento contém vício material, porquanto foi motivado de forma deficiente, o que constitui erro de direito, que ceifa o direito de defesa do contribuinte e eiva de nulidade o crédito tributário.

Pontua ainda para a suposta falta de dedução dos créditos de ICMS referentes às operações anteriores de entrada de mercadoria no estabelecimento. Pontua ainda que, em virtude da cláusula da não-cumulatividade no ICMS tratar-se de matriz eminentemente constitucional, o crédito dele decorrente não constitui uma mera recomendação, mas uma garantia inexorável ao contribuinte do mencionado tributo, conferida pela Lei Suprema.

No mérito, aponta a recorrente que os valores que serviram como base de cálculo para o lançamento fiscal são presumidos, notadamente com relação às infrações 3, 4 e 5, que tratam do levantamento quantitativo de estoques.

Informa que a tributação por meio de presunção é amplamente repugnada pela doutrina pátria por padecer de vícios insanáveis, uma vez que não se coadunam com as disposições do artigo 5º da Constituição da República. Traz citações do Ilmo. Geraldo Ataliba.

Frisa ainda a recorrente que a presunção legal de ocorrência de um fato gerador é inadmissível, pois não se pode exigir tributo sem se comprovar a ocorrência do fato gerador correspondente.

Em referência às infrações 06 e 07, alega que o fiscal autuante apesar de apontar como motivos, respectivamente, (I) a ausência de entrega de arquivos exigidos por intimação e (II) a falta de entrega de arquivo eletrônico nos prazos previstos na legislação, ou pela sua entrega sem o nível de detalhe exigido pela Legislação, ambas as infrações tiveram como origem o mesmo fato, qual seja, a suposta ausência de apresentação dos arquivos magnéticos SINTEGRA dos meses de abril a dezembro de 2010 com as informações dos Registros 60R. Assim, considera a recorrente que um mesmo fato deu origem a duas penalidades distintas, procedimento esse que claramente viola o princípio do *non bis in idem*.

Por fim, alega caráter confiscatório das multas aplicadas, requerendo subsidiariamente, conforme prevê o § 7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, o seu cancelamento/redução haja vista que as supostas infrações apontadas no auto de infração em comento não foram praticadas por dolo ou má-fé da Recorrente.

## VOTO

O Recurso Voluntário interposto pelo Recorrente se limita, basicamente, em alegações que visam a declaração de nulidade da autuação e, consequentemente, a rejeição das infrações ali

inseridas.

Suscita o recorrente cerceamento em seu direito de defesa, em face da negativa do seu pedido de produção de perícia técnica. Nesse particular, sinalizo de logo o Recorrente não se desincumbiu satisfatoriamente do encargo processual de apontar e demonstrar supostas irregularidades apontadas em seu desfavor e que poderia, se fosse o caso, justificar a realização da requerida prova técnica.

Vale aqui, inclusive, invocar e transcrever a irretocável conclusão emanada na decisão de piso: *“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.”*

Assim, entendo que o Juízo de base laborou acertadamente quando indeferiu a produção da prova técnica, notadamente porque, repita-se, a Recorrente não trouxe aos autos qualquer elemento jurídico que pudesse alicerçar a realização da perseguida diligência probatória.

Quanto a preliminar de nulidade requerida pela recorrente, por conta da genérica fundamentação legal aplicada, entendo que não há razão para ser acolhida. Verifico que a fiscalização expôs com clareza jurídica a constatação das infrações lançadas na autuação, explicitando devidamente a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, indicando, ainda, o correlato supedâneo legal.

A título de exemplo, a descrição dos fatos das infrações 1 e 2 no Auto trata de recolhimento a menor do ICMS, em virtude de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação. Verifico que à fl. 30 a recorrente aplicou alíquota de 7% nas operações com “camisa times adidas palmeiras”, quando deveria ter aplicado 17%, estando em perfeito compasso com o descriptivo apresentado pelo fiscal autuante. À fl. 31, a recorrente aplica alíquota 0% nas operações com “halteres ferro/mochila puma”, quando deveria ter aplicado 17%. Vejam, portanto, que a demonstração do autuante foi precisa e, conforme dispõe o §2º do art. 18 do RPAF, não há como prosperar a alegação de nulidade pretendida quando o ato tenha de fato atingido sua finalidade.

Não identifico, assim, nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal.

Dessa forma, e conforme pode ser observado pela narrativa dos fatos correspondentes, era perfeitamente possível o exercício pleno de defesa pela recorrente, especificamente quanto as infrações 1 e 2, pelo que afasto a nulidade suscitada.

No tocante às multas imputadas e referentes às infrações 3 e 4, apesar do fiscal autuante ter omitido a alínea do dispositivo legal citado, não vislumbro qualquer impedimento para o devido reconhecimento, se observado o descriptivo utilizado pelo agente fiscal nas referidas infrações, vejamos:

Infração 3- *“omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurado mediante levantamento quantitativo de estoque”*.

Infração 4- *“aquisição de mercadoria de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal...”*

Note-se que, pelo enquadramento no inciso III do art. 42, é notório o reconhecimento de quais alíneas representam as infrações acima citadas, vejamos:

*III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:*

*a) saldo credor de caixa; b) suprimento a caixa de origem não comprovada; c) manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes; d) **entradas de mercadorias ou bens não registrados**; e) pagamentos não registrados; f) valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por: 1 - instituições financeiras; 2 - administradoras de cartões de crédito ou débito; 3 - “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante; g) outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque. (grifo não original)*

Diante do acima exposto, e no tocante às nulidades suscitadas, ficam rejeitadas as correlatas

razões recursais promovidas pela autuada, em consonância ao que dispõe o art. 19 do RPAF.

A recorrente contesta ainda a fundamentação legal aplicada com base em Portaria, lançada na autuação. Entende que o referido ato normativo não poderia cominar penalidades fiscais, na medida em que as aludidas sanções somente podem ser estabelecidas por lei. Ocorre que, não obstante as alegações trazidas em fase recursal, as multas aplicadas foram legalmente enquadradas no art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Afirma também a recorrente que o fiscal autuante não demonstrou o critério, o método, a forma de apuração da base de cálculo do débito fiscal, de modo que não foi possível identificar como foi calculado a base de cálculo.

Verifico, contudo, que, nos demonstrativos acostados às (fls. 29 a 70), estão presentes todas informações necessárias para a devida identificação da infração imputada.

No mérito, menciona a Recorrente que o Demonstrativo de Débito apresentado apenas constava o valor atualizado do débito, indicando a alíquota aplicada e os valores utilizados a título de base de cálculo, não tendo sido considerado os créditos das mercadorias que ingressaram no estabelecimento.

No tocante às infrações de 1 a 4, não há que se falar em crédito fiscal. Em relação à infração 6, por sua vez, observo que não procede as alegações da recorrente, tão somente porque o crédito da operação foi devidamente considerado, conforme pode ser constatado no respectivo demonstrativo (fl. 61 dos autos).

Aponta ainda a recorrente que os valores que serviram como base de cálculo para o lançamento fiscal são presumidos, notadamente com relação às infrações 3, 4 e 5, que tratam do levantamento quantitativo de estoques. Contesta a presunção adotada na ação fiscal, alegando ser repugnado no meio jurídico.

Ocorre que apesar da suposta presunção alegada ter previsão no nosso ordenamento legal ( art. 4º, parágrafo 4º da Lei nº 7.014/96), no caso em questão não há o que se falar em presunção quanto a infração 3. Sinalizo que foi imputado ao recorrente omissão de saída de mercadorias tributadas com base em levantamento quantitativo em exercício fechado, tendo o fiscal autuante levado em consideração a diferença de maior valor monetário, neste caso, o das saídas.

Referido levantamento quantitativo encontra-se devidamente disciplinado na Portaria nº 445/98, tendo como objetivo *“conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária”*.

Aliás, vale aqui o registro que, e conforme entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques, constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Quanto as infrações 4 e 5, a presunção está devidamente prevista no inciso IV, do §4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96.

O exame em questão, pois, demandaria apenas e tão somente, análise do aspecto material, especialmente por se tratar de matéria eminentemente fática, e consequentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova, o que não se observa no presente caso.

Assim, o ato administrativo goza de presunção da legitimidade e de legalidade, somente sendo passíveis de desconstituição, em sede administrativa, por prova robusta em sentido contrário que afaste a presunção *“juris tantum”* e que conduza o julgado a um juízo de verossimilhança das alegações, o que não ocorreu.

Quanto as infrações 6 e 7, considera a recorrente que um mesmo fato deu origem a duas

penalidades distintas, procedimento esse que claramente violaria o princípio do *non bis in idem*. Ocorre que a aplicação de duas multas, de forma cumulativa, relativamente ao mesmo período, tem previsão legal, conforme disposto na alínea “j” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrito:

*“XIII-A - nas infrações relacionadas com a entrega de informações em arquivo eletrônico e com o uso de equipamento de controle fiscal ou de sistema eletrônico de processamento de dados:*

*j) R\$ 1.380,00 (um mil trezentos e oitenta reais) pela falta de entrega, nos prazos previstos na legislação, de arquivo eletrônico contendo a totalidade das operações de entrada e de saída, das prestações de serviços efetuadas e tomadas, bem como dos estornos de débitos ocorridos em cada período, ou entrega sem o nível de detalhe exigido na legislação, devendo ser aplicada, cumulativamente, multa de 1% (um por cento) do valor das saídas ou das entradas, o que for maior, de mercadorias e prestações de serviços realizadas em cada período de apuração e/ou do valor dos estornos de débitos em cada período de apuração pelo não atendimento de intimação subsequente para apresentação do respectivo arquivo;*

Esclareço, por oportuno, que a redução de multa só é aplicada por este colegiado quando relacionada à obrigação acessória, conforme estabelece o art.158 do RPAF, não cabendo, portanto, análise quanto a alegada exorbitância da multa aplicada nas infrações de 1 a 5, na medida em que está em conformidade com a legislação em vigor.

Ademais, cabe relembrar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade das penalidades previstas na legislação estadual, bem como para decretar a constitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, inciso I, do RPAF/BA.

Não é, portanto, nesta Câmara de Julgamento Fiscal o foro apropriado para a discussão de uma possível ilegalidade de norma tributária estadual, como arguido pelo recorrente.

Em referência, contudo, às infrações 6 e 7, em especial quanto a infração 6 de maior monta, não seria razoável a proposição de redução, visto que a referida multa está fundamentada na omissão de informações imprescindíveis ao cumprimento do roteiro de fiscalização, o que traz de imediato prejuízo ao erário, notadamente porque a ausência do registro 60R impediu de fato a execução integral do roteiro de fiscalização.

Diante do acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298932.0006/14-0**, lavrado contra **SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$175.391,54**, acrescido das multas de 60% sobre R\$8.240,59, 70% sobre R\$86.665,32 e 100% sobre R\$80.485,63, previstas no art. 42, inciso II, alíneas “a” e “d”, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento e obrigações acessórias no valor total de **R\$166.412,61**, previstas no inciso XIII-A, “j”, do mesmo artigo e lei supracitados, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de fevereiro de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS- RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS