

**PROCESSO** - A. I. Nº 022581.0043/05-8  
**RECORRENTE** - CARLOS CEZAR PEREIRA DA SILVA  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0254-04/05  
**ORIGEM** - INFAS SANTO ANTÔNIO DE JESUS  
**INTERNET** - 30/11/2005

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0407-12/05

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. A autuação contém vício jurídico que afeta a sua eficácia. A legislação (§ 3º, do art. 708-B, RICMS) estabelece que o contribuinte deve ser intimado sobre as inconsistências apresentadas nos arquivos magnéticos para que possa corrigi-las, antes do procedimento fiscal. Não tendo sido tomada tal providência regulamentar, a autuação se encontra eivada de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado para exigir multa no valor de R\$33.660,45, pelo fato do contribuinte ter fornecido à Secretaria da Fazenda os arquivos magnéticos, enviados via Internet através do programa Validador/Sintegra, com omissão de operações ou prestações, ou com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais.

O autuado impugnou o lançamento fiscal descrevendo, inicialmente, a irregularidade acusada pelo fisco estadual. Em seguida, argüiu as seguintes preliminares á nulidade da ação fiscal:

1. Inexistência de lei, em sentido formal e material, do Estado da Bahia para exigir que o arquivo magnético seja previamente validado pelo programa "validador" fornecido pela Secretaria da Fazenda. Ressaltando que o princípio da legalidade é essencial em todo o sistema tributário nacional, inclusive transcrevendo texto de obra do Prof. Aliomar Baleeiro e interpretações de tribunais pátrios a respeito do referido princípio, afirmou que a obrigação de o arquivo magnético ser previamente validado pelo programa "validador" fornecido pela Secretaria da Fazenda não havia sido determinada em qualquer lei editada neste Estado. Além do mais, o dispositivo contido na Cláusula 27ª do Convênio nº ICMS 57/95 não poderia “suprir esta omissão da lei estadual, uma vez que a norma em questão foi descrita de forma condicional no futuro do presente (“poderá”), estando, pois, a indicar a necessidade do estado membro, caso opte por instituir esta exigência ou obrigação, de que a tivesse veiculado ou normatizado a questão através de lei local em sentido formal e material”. Em sendo assim, por via de consequência, o Auto de Infração era nulo por ter sido lavrado com base nessa obrigação instituída por uma lei.
2. O autuante sem qualquer exame prévio dos documentos fiscais, ou qualquer outra verificação da escrituração fiscal, acatou a informação preliminar emitida pelo programa "Validador" do Órgão Fazendário acusando de que estas informações divergiam dos elementos contidos nos documentos fiscais e concluiu que houve “omissão de operações ou serviços”. Neste argumento, observando:
  - a) que a Cláusula 17ª do Convênio ICMS Nº 57/95 estabelece a presunção *juris tantum* que o registro fiscal corresponde aos elementos contidos nos documentos fiscais,

- b) como não existe lei específica estadual que homologue o programa "Validador" de registros fiscais utilizado pela Secretaria da Fazenda;
- c) como estes registros já haviam sido entregues, mês a mês e;
- d) como o fisco não apresentou ao autuado juntamente com a necessária intimação a "Listagem Diagnóstico", indicativa das irregularidades encontradas, conforme determina o item 26 do Manual de Orientação aprovado pelo citado Convênio e para correção, entendeu que não teve meios de desconstituir a presunção de equivalência existente entre os registros e documentos fiscais, o que é mais uma vez, tornava nula a ação fiscal por cerceamento de defesa e violação ao contraditório. Historiou que a ação fiscal teve início com a intimação do contribuinte para, inicialmente, apresentar diversos documentos fiscais e os arquivos em meio magnéticos contendo "*as informações das operações ou prestações omitidas*", com a completa desconsideração do fato de que os arquivos solicitados, mês a mês, já haviam sido entregues através da Internet, na forma estipulada no art. 708-A do RICMS/97. Reafirmou a obrigação do fisco em entregar ao sujeito passivo a "Listagem Diagnóstico" com a indicação das irregularidades encontradas, descrevendo os procedimentos que devem ser cumpridos, antes da autuação, para correção dos dados inseridos nos arquivos magnéticos.

Prosseguindo e finalizando seu argumento de nulidade com base na falta da entrega da "Listagem Diagnóstico", afirmou que este vício não poderia ser suprido com a lavratura do Auto de Infração, uma vez que a descrição dos fatos nele consignada apenas se limitou a apontar o período da suposta "omissão de operações ou serviços", não enumerando as "incorrências" verificadas para posterior correções, à luz do Convênio ICMS nº 57/95.

Adentrando no mérito da autuação, inicialmente, afirmou ser empresa enquadrada na sistemática da substituição tributária, com quase 100% do ICMS recolhido antecipadamente. Por isto, jamais haveria a possibilidade de lançamento de ICMS em um montante tão grande como o valor da multa aplicada e, a situação afrontava o princípio da proporcionalidade, gerando confisco, ainda mais não tendo havido dolo, fraude ou simulação. Neste sentido, discorreu sobre os princípios constitucionais da legalidade, da proporcionalidade e da razoabilidade, observando que a norma tributária a eles devem se ater. E, especificamente no que diz respeito às sanções tributárias (instrumentos de que se vale o legislador para o cumprimento da obrigação tributária principal) elas devem sempre ser realizadas considerando o objetivo para o qual foi criada, não podendo haver distorção entre a medida estabelecida em lei e o fim por ela objetivado. Trouxe ensinamentos de juristas e posição do STF e STJ. Afirmou que no caso específico, com base na Cláusula 17ª do Convênio em discussão, se concluía de que o registro dos arquivos magnéticos é elemento secundário da escrita fiscal e nada impede que o fisco, na falta ou inconsistência das informações contidas nos registros fiscais, realizar a fiscalização utilizando os documentos fiscais (livros e notas fiscais). Portanto, as críticas dos registros decorrem de fatos que não implicavam na falta de recolhimento de ICMS, nem muito menos a comprovação de dolo, fraude ou simulação.

Argumentando de que não se pode dar tanta importância aos registros fiscais em detrimento ao trabalho de auditoria que a fiscalização, requereu, com base no art. 158 do RPAF/99, o cancelamento da multa aplicada.

Continuando com seu arrazoado, disse que sendo superada a matéria de direito até então discutida, existia ainda a aplicação errônea da penalidade, uma vez que da análise da autuação, o que o autuante havia demonstrado não poderia ter por base não o art. art. 42, XIII-A, "f", da Lei nº 7.014/96, pois a acusação foi de mera divergência de dados, já que todas as saídas de mercadorias se encontram devidamente registradas nos livros contábeis e de apuração de ICMS. No caso específico, divergência de dados, somente poderia ser enquadrada na penalidade genérica prevista no inciso XXII, do art. 42, da Lei nº 7.014/96.

Finalizando, requereu o cancelamento do Auto de Infração e protestou pela juntada posterior de

documentos que se fizessem necessários ou pela realização de prova pericial.

O autuante prestou informação (fl. 72) ratificando o procedimento fiscal.

O julgador de Primeira Instância emitiu o seguinte voto:

*"Necessário, que antes de adentrar no mérito da presente lide, me atente às argüições de nulidade levantadas pelo impugnante.*

*Na primeira, trazendo como base o princípio constitucional da legalidade, afirmou inexistir lei do Estado da Bahia no sentido de exigir que o arquivo magnético seja previamente validado pelo programa "validador" da Secretaria da Fazenda e que a Cláusula 27<sup>a</sup> do Convênio nº ICMS 57/95 não poderia suprir esta omissão já que ela remete ao Estado Membro que esta obrigação seja por ele constituída. Na presente lide não vejo causa à discussão desta ordem. O programa validador desta Secretaria da Fazenda se prende ao envio, mensal, dos arquivos magnéticos. Este procedimento foi cumprido. Entretanto, o que aqui se cobra é a multa por uma obrigação acessória que deixou de ser cumprida, após este envio, que passaram pelo programa validador, posto que conforme dispõe o § 6º do art. 708-A, do RICMS/97 (Decreto nº 6. ..../97) a recepção do arquivo pela SEFAZ não caracteriza que o arquivo entregue atende às exigências, especificações e requisitos previstos no Convênio ICMS 57/95, sujeitando o contribuinte a correção posterior das inconsistências verificadas (§ 6º foi acrescentado ao art. 708-A pela Alteração nº 62 - Decreto nº 9.332, de 14/2/2005. DOE de 15/2/2005). Não vejo qualquer motivo para se argüir o princípio constitucional da legalidade.*

*Na segunda, ressaltou que o fisco não havia apresentado ao impugnante juntamente com a necessária intimação a "Listagem Diagnóstico", indicativa das irregularidades, para correção. Em vista deste fato foi cerceado seu direito de desconstituir a presunção de diferenças existentes entre os registros e documentos fiscais. De fato, quando se tratar de intimação para correção de inconsistências detectadas nos arquivos magnéticos enviados, o fisco deverá fornecer ao contribuinte uma Listagem Diagnóstico indicativa das irregularidades encontradas. Estas são as determinações do § 3º, do art. 708-B, do Regulamento deste Estado a partir de 15/2/2005 (§ 6º foi acrescentado ao art. 708-A pela Alteração nº 62 - Decreto nº 9.332, de 14/2/2005. DOE de 15/2/2005). No entanto, é necessário se analisar a matéria em lide. Em 23/2/2005, o autuante, regularmente intimou o contribuinte (Intimação para Apresentação de Informações em Meio Magnético – fl. 5) dando prazo de cinco dias, conforme determina o art. 708-B, caput, para apresentar todos os dados de entradas e saídas em meio magnético pois aqueles anteriormente fornecidos se encontravam com a ausência dos registros 53, 54, 61, 74 e 75, em todo o período de janeiro de 2001 a janeiro de 2005. Ou seja, neste caso não se trata de inconsistência de informações de dados e sim, de falta de dados. Esta informação está claramente expressa na intimação. Em qualquer momento, durante a fiscalização, o contribuinte forneceu explicação. No contexto, não vejo motivo para se argüir cerceamento de defesa e violação do contraditório.*

*Como terceira argüição de nulidade, o defendente invocando os princípios constitucionais da legalidade, da proporcionalidade e da razoabilidade, afirmou que a multa aplicada tinha cunho confiscatório, havendo "distorção entre a medida estabelecida em lei e o fim por ela objetivado". Quanto a esta alegação, observo que este foro administrativo não tem competência, diante das determinações do art. art. 167, do RPAF/99, de discutir a constitucionalidade, ou não, das leis infraconstitucionais.*

*O impugnante invocou as determinações do art. 158, do RPAF/99 objetivando o cancelamento da infração já que não houve fraude, dolo ou mesmo falta de recolhimento do ICMS, argumentando de que não se pode dar tanta importância aos registros fiscais em detrimento ao trabalho de auditoria que a fiscalização não realizou. Ressalto que aqui não se estar a falar em dolo, fraude ou mesmo falta de recolhimento do tributo ou fiscalização para cobrança, ou não, do imposto. O que se exige é multa por descumprimento de obrigação acessória, prevista em lei e que deve ser aplicada, se constada a irregularidade.*

O contribuinte ainda alegou que sendo empresa enquadrada no regime da substituição tributária, com quase 100% do ICMS recolhido antecipadamente, não haveria a possibilidade de lançamento do tributo em um montante tão grande como o valor da multa aplicada. Mais uma vez observo que a infração diz respeito a uma obrigação acessória, não sendo relevante para a matéria em discussão o regime tributário das mercadorias comercializadas.

Adentrando no mérito da acusação, a exigência trata de multa por descumprimento de obrigação acessória, em razão de o autuado ter transmitido, via Sistema SINTEGRA, os arquivos magnéticos referentes ao exercício de 2002, com omissão de operações ou prestações. Os arquivos magnéticos foram transmitidos com a falta dos registros 53, 54, 61, 74 e 75.

De acordo com o Convênio ICMS 57/95 e suas alterações posteriores, que dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e a escrituração de livros fiscais por contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados, o contribuinte é obrigado a apresentar, em arquivo magnético, todos os dados referentes às suas operações de entradas e saídas de mercadorias, cujas determinações a ele concernentes estão ali insertas. Também foi confeccionado, apensado a este Convênio, Manual de Orientação, onde estão estabelecidas todas as instruções de formas e procedimentos aos arquivos magnéticos afetos. O RICMS/97 trata da questão nos seus art. 686, 708-A e para o caso específico no art. 708-B que textualmente determina: *O contribuinte fornecerá ao fisco os documentos e o arquivo magnético de que trata este capítulo, sempre que for intimado, no prazo de 5 dias úteis contados da data do recebimento da intimação, sem prejuízo do acesso imediato às instalações, equipamentos e informações em meios magnéticos.*

Ressalto, ainda, que pela documentação trazida pelo defensor (cópias dos relatórios do Sintegra dos arquivos enviados – fls. 61 e 69 já que os demais se referem a exercícios não autuados), em toda existem advertências nos meses em que os registros 54 e 75 foram lançados, o que prova que desde o início o contribuinte tinha conhecimento que os arquivos magnéticos enviados não poderiam ser convalidados pelo fisco. Os demais registros estão sem lançamento.

Diante deste quadro, nego provimento ao pedido de diligência fiscal requerida, com base no art. 147, II, “b”, do RPAF/99, pois entendo que as provas produzidas pelo fisco demonstram o cometimento da irregularidade constatada.

De igual forma, entendo não assistir razão ao impugnante de que houve mera divergência de dados, motivo que poderia levar à aplicação da multa determinada no art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96. Existe multa legal específica para a irregularidade cometida, esta multa não se aplica ao caso.

Entretanto o autuante aplicou a multa no percentual de 5% sobre as entradas e saídas realizadas no período de 1/7/2000 à 31/12/2003, limitada a 1% do valor das saídas de acordo com as determinações contidas no art. 42, XIII-A, “f”, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 9.159 de 9/7/2004. Esta multa entendo equivocada. A correta é a determinada no art. 42, XIII-A, “g” da referida lei conforme disposição do § 6º do art. 708-B, do RICMS/97 (A entrega de arquivo magnético em atendimento à intimação de que trata o caput deste artigo, fora das especificações e requisitos previstos no convênio ICMS 57/95, configura não fornecimento, estando o contribuinte sujeito à penalidade prevista na alínea “g” do inciso XIII-A do art. 915 deste regulamento) que transcrevo:

Art. 42 .....

XIII-A - nas infrações relacionadas com o uso de equipamento de controle fiscal e de sistema eletrônico de processamento de dados:

g) 1% (um por cento) do valor das saídas de mercadorias e das prestações de serviços realizadas em cada período de apuração, pelo não fornecimento, mediante intimação,

*do respectivo arquivo magnético contendo a totalidade das operações de entrada e de saída e das prestações de serviços tomadas e realizadas, ou pela entrega dos referidos arquivos em padrão diferente do previsto na legislação, ou em condições que impossibilitem a sua leitura;*

*Ressalto que embora modificando o inciso de lei aplicado, o valor da multa não se altera tendo em vista que o cobrado se restringiu a 1% sobre o valor das saídas realizadas no exercício de 2002, conforme demonstrativo de fl. 7 dos autos.*

*Voto pela procedência do Auto de Infração”*

Em seu Recurso Voluntário o recorrente apresenta extensa e fundamentada argumentação para requerer a nulidade do Auto de Infração, por cerceamento do seu direito de defesa, em razão da falta de intimação para correção do arquivo magnético acompanhada da “*Listagem Diagnóstico Indicativa das Irregularidades Encontradas*”, inviabilizando o cumprimento da obrigação por parte do autuado, ocasionado, em consequência, a nulidade da autuação. Invoca princípios constitucionais da legalidade, proporcionalidade e razoabilidade da multa aplicada, bem como a ausência de lei autorizando a exigência de obrigação acessória relativamente ao envio de arquivos magnéticos espelhando operações ou prestações constantes dos documentos fiscais. Sustenta a inexistência de lei estadual que tenha homologado o programa “VALIDADOR” de registros fiscais utilizados pela SEFAZ como meio apto para exercer juízo prévio de as informações gravadas nos arquivos magnéticos divergentes dos elementos contidos nos documentos fiscais. Requer o cancelamento do Auto de Infração.

A PGE/PROFIS opina pela pelo Provimento do Recurso Voluntário, para que seja decretada a nulidade do Auto de Infração, com a devida renovação da ação fiscal a salvo de falhas. A ilustre procuradora rejeita as nulidades suscitadas quanto ao julgamento e a falta de previsão legal, por entender que a JJF justificou determinadas questões estavam fora de sua competência, e quanto à falta de previsão legal, o art. 35 da Lei nº 7.014 autoriza o Regulamento a dispor sobre obrigações acessórias. Prosseguindo em seu Parecer, diz: “*A penalidade a ser aplicada no caso do descumprimento da obrigação acessória é que precisa estar necessariamente prevista em lei em sentido material e formal. E tal fato ocorre na medida em que a Lei nº 7.014 com suas alterações posteriores assim dispõe. Quanto à última nulidade, entendo que assiste razão ao contribuinte. Da análise dos autos uso discordar da Decisão da D. JJF, pois entendo que o art. 708-B do RICMS já aplicável à presente autuação, prevê que o contribuinte deve ser intimado sobre as inconsistências dos arquivos magnéticos para que possa corrigi-lo antes do procedimento fiscalizatório. A intimação de fl. 5 mostra claramente que se trata de contribuinte que entregou os arquivos magnéticos no período de janeiro/01 a janeiro/02 sem alguns registros, o que ocasiona inconsistências. Essas inconsistências deveriam, como dito, ter sido consolidadas em uma listagem diagnóstico e entregue ao contribuinte, dando prazo e oportunidade para saná-las. Em não tendo sido tomada tal providencia regulamentar, entendo que o procedimento da fiscalização está eivado de nulidade, pois não foi dada a oportunidade ao contribuinte de agir antes de ser autuado*” Transcreve o § 3º do art. 708-B do RICMS/97.

A Dra. Maria Olívia de Almeida, D. Procuradora Assistente, ratifica o Parecer da PGE/PROFIS, acrescentando: “*Convém ressaltar que, ao contrário do quanto entendido pela douta JJF, “inconsistência” de informação, conforme previsto na norma regulamentar, é um termo genérico, que dá margem à significação, também, de omissão de dados, razão pela qual não há como fugir do § 3º do art. 708-B do RICMSD/97*”.

## VOTO

É princípio basilar que a função intrínseca do fisco não é autuar o contribuinte, mas, antes disso, orientá-lo a fim de que recolha correta e regularmente os tributos devidos ao Estado, e, complementarmente, punir os contribuintes fraudadores. No caso presente, com a implantação do sistema magnético, entende-se que o fisco deseja melhor adequar a fiscalização de meios

modernos que facilitem e aprimorem o sistema de controle das informações fiscais-contábeis. Mas isso não exime a fiscalização da confrontação dos dados registrados nos arquivos magnéticos, *in casu*, com aqueles constantes da escrita fiscal-contábil do contribuinte. Sabiamente, o §3º do art. 708-B, do RICMS/97, assegura ao contribuinte o fornecimento, por parte do fisco, da “Listagem Diagnóstico” indicativa das irregularidades encontradas. O descumprimento dessa imposição legal, acarreta a nulidade do Auto de Infração, como bem entendeu a PGE/PROFIS, com a devida ratificação da Procuradoria Estadual.

Por todas essa razões, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para, reformando a Decisão recorrida, decretar a NULIDADE do Auto de Infração, recomendando a correta renovação da ação fiscal.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar NULO o Auto de Infração nº **022581.0043/05-8**, lavrado contra **CARLOS CEZAR PEREIRA DA SILVA**. Recomendado a correta renovação da ação fiscal.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de novembro de 2005.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

FAUZE MIDLEJ - RELATOR

ADRIANA LOPES VIANNA DIAS DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS