

**A. I. Nº** - 206896.0067/05-1  
**AUTUADO** - MAROLA ELETRODIESEL SERVIÇOS E COMÉRCIO LTDA.  
**AUTUANTE** - OTHONIEL SANTOS FILHO  
**ORIGEM** - INFAZ BONOCÔ  
**INTERNET** - 23.05.06

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N.º 0159-02/06

**EMENTA:** ICMS. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. USUÁRIO DE PROCESSAMENTO DE DADOS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTAS. **a)** FALTA DE ENTREGA. Os fatos ocorreram no exercício de 2003. A alínea “i” foi acrescentada ao inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 9.159/04, tendo efeitos jurídicos a partir de 10/7/04. A lei penal não se aplica retroativamente, a não ser quando deixa de considerar o fato como infração ou quando contempla pena mais branda. Multa indevida. **b)** INFORMAÇÕES PRESTADAS ATRAVÉS DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS COM DADOS DIVERGENTES DOS CONSTANTES NOS DOCUMENTOS FISCAIS CORRESPONDENTES. A alínea “f” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96 prevê multa de 5% do valor das operações de entradas e saídas de mercadorias, bem como das prestações de serviços tomadas e realizadas omitidas de arquivos magnéticos exigidos na legislação tributária, ou neles informadas com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, sendo que, em qualquer caso, a multa não pode ser superior a 1% do valor das operações de saídas e das prestações de serviços, quando for o caso. Na situação em exame, a multa diz respeito às divergências entre os dados dos arquivos magnéticos e os dos documentos correspondentes (segunda hipótese contemplada na estrutura da alínea “f”, em apreço). Como em todos os meses a multa de 5% sobre as diferenças entre os arquivos magnéticos e os documentos fiscais é inferior ao limite de 1% do valor das saídas, prevalece o valor da multa de 5%. Reduzida a multa, remanescendo os valores apurados na revisão efetuada pelo próprio fiscal autuante. Não acatadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/9/05, apura os seguintes fatos:

1. falta de entrega de arquivos magnéticos, os quais deveriam ter sido enviados pela internet através do programa Validador Sintegra, sendo aplicadas 13 multas de R\$ 1.380,00, totalizando R\$ 17.940,00;
2. fornecimento de informações através de arquivos magnéticos exibidos mediante intimação, com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, sendo aplicada multa de R\$ 100.094,60.

O contribuinte apresentou defesa alegando como preliminar a nulidade do processo administrativo por afronta ao art. 28, III, e § 3º, VI e VII, do RPAF, primeiro, porque não teria sido lavrado Termo de Arrecadação dos livros fiscais do estabelecimento, e segundo, porque o Auto de Infração não apresentaria a descrição detalhada e circunstanciada dos fatos apurados, haja vista que a descrição feita pelo fiscal não permite entender se ele conseguiu ou não proceder ao fechamento do exercício, se houve omissão de lançamento de Nota Fiscal, de valores ou de produtos, havendo, portanto, dúvidas quanto às circunstâncias que levaram à autuação. Aduz que os esclarecimentos reclamados serviriam para garantir o direito de ampla defesa, uma vez que o contribuinte, através do Termo de Encerramento, precisa ter a exata noção de todo o procedimento adotado pelo agente fiscal, protestando que esse direito não lhe foi garantido. Como terceira preliminar, alega que não consta no Termo de Encerramento a declaração de devolução dos livros fiscais, de modo que, por consequência lógica da violação ao inciso III do art. 28 do RPAF, também houve infringência ao § 3º, VII. Fundamenta o pleito argumentando que ambos os dispositivos tratam de garantias fundamentais da lisura do processo administrativo, bem como de que aos contribuintes serão devolvidos todos os documentos fornecidos ao fisco. Reclama, ainda, que recebeu cópia do Auto de Infração em 5 laudas, sem demonstrativo apto a indicar a forma de cálculo da suposta infração, e sem documentos que demonstrassem exatamente como o agente fiscal chegou à base de cálculo da multa. Assinala que, de acordo com o RPAF, caso haja demonstrativos e provas de que o contribuinte não disponha, devem ser-lhe fornecidos no ato da intimação do Auto de Infração. Argumenta que, como assim não ocorreu, o Auto de Infração é nulo, e nesse caso a nulidade é absoluta, não podendo ser suprida, por implicar verdadeira afronta ao direito de ampla defesa do contribuinte.

Quanto ao mérito, a defesa alega que os arquivos magnéticos a que alude o item 1º deste Auto de Infração foram enviados, ainda que fora do prazo regulamentar, conforme faz prova a relação de arquivos recepcionados, e tanto isso é verdade que o envio dos mencionados arquivos possibilitou ao fiscal suscitar uma eventual divergência entre os registros magnéticos e os livros fiscais, objeto do item 2º deste Auto. Além disso – prossegue –, a multa do item 1º foi acrescentada à Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 9.159, de 9/7/04, publicada no DOE de 10-11 de julho de 2004, com efeitos a partir de 10 de julho de 2004, de modo que, no período objeto da autuação, a conduta ainda não era sancionada, estando, assim, havendo grave ofensa ao princípio da irretroatividade. Cita jurisprudência e preceitos do CTN.

Com relação ao item 2º, o autuado alega que recebera em 8/8/05 uma intimação do fisco, segundo a qual a divergência apurada nos arquivos magnéticos teria ocorrido nos registros 50, 54, 70 e 75. Alega que essa informação é insuficiente para fundamentar a infração em apreço. Reclama que os critérios de quantificação da multa foram omissos no Auto de Infração, pois neste apenas consta uma base de cálculo de origem desconhecida, um percentual e o valor da pena, mas não indica a forma pela qual a multa foi encontrada, haja vista que os demonstrativos que constam no Auto são incompletos e não atendem à exigência do art. 28, IV, § 3º, IV e § 4º, II, do RPAF. Protesta que houve violação ao mandamento do art. 39, IV, “b”. Comenta a estrutura do Manual de Orientação para Usuários de Sistema de Processamento de Dados, relativamente aos registros tipo 50, 54, 70 e 75, mostrando que em relação a cada um deles há uma série de informações, e argumenta que, como o Auto se refere, genericamente a uma intimação em que consta, apenas, uma simples referência aos registros supostamente dissonantes dos documentos fiscais, sem especificar quais são os dados divergentes ou os lançamentos omitidos, isso não é bastante para configurar a infração.

A defesa chama a atenção para o fato de que, no registro tipo 50, no período de 1/4/02 a 30/4/02, o valor das saídas é de R\$ 301.444,91, e no resumo de operações dos livros fiscais do mesmo período consta o mesmo valor, porém, no Auto de Infração, o fiscal indicou o inexplicável valor de R\$ 61.416,66 como tendo sido omitido, sem, contudo, indicar a origem da divergência. Reclama que o fiscal autuante deveria, sob pena de nulidade do Auto, discriminar as divergências encontradas,

inclusive para que fosse possibilitado ao autuado proceder aos devidos ajustes e exercer com plenitude o seu direito de defesa, sobretudo porque, até 22/11/02, eram inexigíveis alguns dados posteriormente tornados obrigatórios. Comenta a possibilidade de o fiscal ter adotado os critérios atualmente exigíveis, mas não previstos à época dos fatos considerados. Observa que o seu estabelecimento opera com mercadorias cujo imposto é pago por substituição tributária, alegando que, por esse motivo, não há interesse econômico ou qualquer outro para lançar dados incorretos nos arquivos magnéticos, de modo que, se algum lançamento foi lançado equivocadamente, isso decorreu da complexidade inerente ao Sintegra, e não a intuito doloso ou culposo do contribuinte, que atendeu prontamente a todas as intimações que lhe foram feitas.

Argumenta a defesa que, mesmo que ficasse caracterizada a divergência a que alude o art. 42, XIII-A, “f”, da Lei nº 7.014/96, o valor da multa seria diverso daquele que foi apurado pelo autuante, haja vista que, segundo o demonstrativo à fl. 89 [sic], sobre as diferenças entre os livros fiscais e os registros magnéticos foi aplicado o percentual de 5% e apurado o limite estabelecido para a multa, de 1% sobre o valor das saídas, porém o fiscal não indicou como chegou aos valores autuados, porque nos demonstrativos que constam no Auto foi utilizada base de cálculo diversa de qualquer uma das discriminadas às fls. 8-9, uma vez que apenas o valor da multa consignada em cada um dos períodos corresponde ao limite de 1% sobre as saídas, calculado no demonstrativo. Segundo a defesa, o cálculo da multa é manifestamente incorreto, pois o fiscal não atentou para a correta base de cálculo a ser considerada na fixação da multa. Aponta como paradigma o caso do Auto de Infração nº 207185.0003/02-4, no qual foi aplicada a multa prevista no art. 42, XIII-A, “g”. Observa que, ao tempo dos fatos autuados, a redação da alínea “f” do inciso em apreço era diferente da atual. Argumenta que, nos termos do art. 112 [do CTN], a redação anterior ainda vigorava, pois, na interpretação da norma tributária sancionatória, deve-se ater ao sentido mais favorável para o contribuinte. Conclui que o valor da multa deveria ser calculado em função das saídas omitidas, sendo tal valor, também, a base para cálculo do seu limite. Considera que o fiscal autuante inovou na base de cálculo, uma vez que, em praticamente todos os meses, o valor da multa de 5% sobre os supostos valores omitidos nas saídas é inferior ao limite de 1%, mas, mesmo nesses casos, o fiscal aplicou o limite máximo.

Pede que se aplique o art. 158 do RPAF, reduzindo-se ou cancelando-se as multas, alegando que a empresa comercializa mercadorias enquadradas no sistema de substituição tributária por antecipação, razão pela qual não teria havido omissão de pagamento do tributo. Aduz que, apesar do atraso no envio dos arquivos magnéticos, sempre apresentou tempestivamente a Declaração e Apuração Mensal do ICMS (DMA). Diz que não agiu de forma dolosa, com intenção de fraudar ou simular situação jurídica. Considera preenchidos os requisitos do art. 158 do RPAF. Pede, enfim, que se declare a anulação ou que, no mérito, se reconheça a improcedência das multas.

O fiscal autuante prestou informação reconhecendo que, no caso do item 1º do Auto de Infração, a alínea “i” foi acrescentada ao inciso XIII-A do art. 42 [da Lei nº 7.014/96] pela Lei nº 9.159/04, tendo efeitos jurídicos a partir de 10/7/04, “não sendo devida a multa aplicada no período consignado”.

Com relação ao item 2º, o fiscal informa que, à época da ação fiscal, não localizou os representantes legais da sociedade, e por isso entrou em contato com a sua contadora e procuradora, Sra. Joselinda Maria A. Silva, na Rua Padre Vieira, nº 5, sala 405, Edif. Santa Cruz, a qual informou que a empresa havia sido fechada, e em breve seria requerida a baixa. Diante disso, o fiscal intimou a contadora para que fossem apresentados os livros e documentos da sociedade. Como não foram entregues todos os elementos solicitados, foi feita nova intimação, solicitando o Registro de Inventário em meio magnético e os arquivos magnéticos devidamente retificados e validados, fornecendo relação dos arquivos recepcionados, nos quais contavam algumas omissões. Não tendo sido atendida a intimação, foi feita nova intimação, concedendo o prazo de 30 dias úteis para que fossem apresentados os arquivos devidamente corrigidos, criptografados e validados. A intimação não foi atendida. Aplicou-se então a multa.

O fiscal volta a dizer que não cabe a multa imposta no item 1º. Considera que o órgão julgador poderia substituir aquela multa pela prevista no inciso XX do art. 915 do RICMS. Quanto ao item 2º, pondera o fiscal que talvez a empresa não tivesse recebido do preposto, Sr. André Luís Andrade Silva, os demonstrativos das diferenças apuradas, constantes às fls. 30 e 31. Observa que o aludido preposto foi quem assinou o recibo referente à devolução dos livros e documentos, à fl. 489. Sugere que seja reaberto o prazo de defesa.

O órgão preparador determinou a reabertura do prazo de defesa, e forneceu ao representante do autuado cópias dos elementos às fls. 8 a 25 e 490 a 495.

O autuado, por seus representantes, deu entrada em petição dizendo reiterar todos os termos da impugnação já feita. Questiona o despacho do órgão preparador determinando a reabertura do prazo de defesa, invocando a nulidade do Auto de Infração e do processo administrativo, argumentando que não existe disposição no RPAF que autorize a reabertura de prazo de defesa, razão pela qual considera que o aludido despacho não tem o condão de sanar as nulidades existentes no lançamento em discussão. Sustenta que os demonstrativos anexados com as informações prestadas pelo fiscal, nos quais constam supostas inconsistências, não são suficientes para fundamentar as imputações, haja vista que não foi esclarecido se ocorreu omissão no registro das operações (alínea “f” do art. 42, XIII-A, da Lei nº 7.014/96) ou se o que houve foi falta de entrega dos arquivos magnéticos (alínea “g”), pois ora a multa é de 1%, ora é de 5%. Além disso – prossegue – o fiscal não demonstrou a origem das supostas divergências, não fazendo sequer referência às Notas Fiscais não escrituradas. Reclama que, além disso, não é possível perceber se a base de cálculo foi o valor das entradas ou das saídas, sendo que sempre é aplicado o valor-limite de saídas, mesmo quando esse valor não é ultrapassado, e, por conseguinte, é patente a inconsistência do Auto de Infração e dos seus demonstrativos.

Com relação às multas do item 1º, o autuado assinala que o fiscal, ao prestar a informação, assumiu a ilegalidade da imposição das aludidas penas. Considera que o autuante foi infeliz ao sugerir que o órgão julgador substitua as multas aplicadas por outra, argumentando que, se assim procedesse, o CONSEF estaria usurpando a competência do agente fiscal e afrontando o direito à ampla defesa.

Relativamente ao item 2º, declara reiterar os termos e fundamentos da defesa já apresentada. Considera que as informações prestadas pelo fiscal autuante em nada contribuem para esclarecer os fatos, pois o autuante não adentrou ao mérito da questão, informando tão-somente que a empresa não havia cumprido suas intimações para apresentação dos arquivos magnéticos, de modo que, com tais declarações, o fiscal apenas contribuiu para aumentar a insubsistência do Auto, uma vez que novamente não esclarece se houve omissão de informações ou falta de apresentação dos arquivos. Observa que, no caso de não apresentação dos arquivos, a multa aplicável é diversa da que foi aplicada pelo autuante. Aduz que os demonstrativos não são capazes de dirimir as dúvidas acerca da suposta infração, uma vez que não descrevem a origem das diferenças apontadas e não esclarece qual a multa aplicada, nem tampouco a real base de cálculo. Protesta que sempre é aplicado o limite da multa, qual seja, de 1% do valor das saídas, mesmo quando as penalidades não ultrapassem tal valor.

Pede que se acolha o pleito de nulidade da autuação, e, por cautela, pede que, no mérito, o Auto de Infração seja declarado improcedente.

Dada vista dos autos ao fiscal autuante, este se pronunciou dizendo que, novamente intimado o contribuinte para, no prazo de 30 dias, na forma regulamentar, retificar os seus arquivos magnéticos, que continuavam irregulares, foram fornecidas cópias dos relatórios que apontavam as inconsistências anteriormente informadas, quando da primeira intimação para realização do mesmo fim, “recebendo do mesmo CD-ROM e recibos dos novos trabalhos realizados pelo autuado”. Informa que, procedendo à análise dos arquivos apresentados nessa nova fase, constatou

mais uma vez que os mesmos continuavam a apresentar divergências nos valores em relação aos livros fiscais de entradas, saídas e apuração. Opina pela manutenção da multa. Juntou documentos.

Intimado do teor da informação, o sujeito passivo manifestou-se frisando ser nulo o procedimento fiscal, acusando o fiscal de estar a fazer do processo administrativo fiscal um verdadeiro processo fiscalizatório, haja vista o que foi dito por ele na informação prestada. Reclama que o processo administrativo fiscal não compreende novas fases fiscalizatórias, e, depois da lavratura do Auto de Infração, o seu objeto jamais poderá ser substituído ou modificado. Argumenta que, após a lavratura do Auto de Infração, não é o momento para se proceder a nova fiscalização. Reclama que, se depois surgem outros elementos, estes sequer poderiam ser subsídios para a lavratura de um novo Auto de Infração, e em nenhuma hipótese poderia modificar o existente. Chama a atenção para as divergências entre os demonstrativos originários e os apresentados pelo autuante após a informação prestada: a) as divergências das entradas no exercício de 2001 foram alteradas de R\$ 2.296.227,46 para R\$ 34.172,88; b) as divergências das entradas no exercício de 2002 foram alteradas de R\$ 2.363.985,38 para R\$ 60.186,33; e c) as divergências das entradas no exercício de 2003 foram alteradas de R\$ 3.482.058,07 para R\$ 67.249,99. Alega que, com essas alterações, está-se diante de uma suposta nova conduta. Considera que, mesmo que viesse a se configurar novo descumprimento – cuja ocorrência nega –, descabe convalidar a infração originária, objeto da impugnação, porque se trata de condutas diversas, pois isso infligiria o princípio do devido processo legal e da ampla defesa, uma vez que, ao se modificar totalmente o objeto do Auto, apenas foi dado prazo de 10 dias para manifestação do sujeito passivo. Alega que os demonstrativos das supostas inconsistências não são suficientes para fundamentar as infrações apontadas. Cita doutrina. Renova o pedido de nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

O fiscal autuante manifestou-se dizendo que, como a fonte dos dados foi produzida e fornecida pelo autuado, nada mais tem a acrescentar, mantendo os termos da autuação, com a retificação requerida.

## VOTO

A defesa suscitou uma série de preliminares. A primeira diz respeito à falta de lavratura de Termo de Arrecadação dos livros fiscais. O autuado alega que houve violação ao inciso III do art. 28 do RPAF.

O fiscal autuante, ao presta a informação, não tocou no assunto, em desatenção ao mandamento do art. 127, § 6º, do RPAF.

O fiscal tem o dever de lavrar Termo de Arrecadação sempre que retira livros ou documentos do estabelecimento do contribuinte ou do escritório do contador. Esse é um direito do contribuinte, para evitar que, depois, em caso de extravio ou fatos desse gênero, seja a ele atribuída culpa pela ocorrência. Porém, apesar de o fiscal autuante ter violado a norma do art. 28, III, do RPAF, considero que esse fato não implica cerceamento de defesa. Supero essa preliminar.

A segunda questão levantada pela defesa diz respeito à falta de descrição detalhada e circunstanciada dos fatos no Auto de Infração. A defesa alega que a descrição feita pelo fiscal não permite entender se ele conseguiu ou não proceder ao fechamento do exercício, se houve omissão de lançamento de Nota Fiscal, de valores ou de produtos, havendo, por isso, dúvidas quanto às circunstâncias que levaram à autuação. Aduz que os esclarecimentos reclamados serviriam para garantir o direito de ampla defesa, uma vez que o contribuinte, através do Termo de Encerramento, precisa ter a exata noção de todo o procedimento adotado pelo agente fiscal, protestando que esse direito não lhe foi garantido.

Ao prestar a informação, o fiscal não abordou essa questão.

A arguição em apreço tem desdobramento nos novos elementos acostados aos autos pelo fiscal, em manifestação posterior à informação fiscal (fls. 509-510), pois o autuante apresentou demonstrativos com valores diferentes dos originários (fls. 8-9), e o autuado reclama que (a) as divergências das entradas no exercício de 2001 foram alteradas de R\$ 2.296.227,46 para R\$ 34.172,88, (b) as do exercício de 2002 foram alteradas de R\$ 2.363.985,38 para R\$ 60.186,33 e (c) as do exercício de 2003 foram alteradas de R\$ 3.482.058,07 para R\$ 67.249,99. Alega que, com essas alterações, descabe convalidar a infração originária, pois isso infligiria os princípios do devido processo legal e da ampla defesa. O autuado protesta que o RPAF não prevê reabertura do prazo de defesa.

O art. 18 do RPAF enumera as situações que implicam nulidade do procedimento fiscal. Seu § 1º prevê que “eventuais incorreções ou omissões” e a não-observância de exigências meramente formais não acarretam a nulidade do Auto de Infração, desde que o fato seja sanável, caso em que se dá o prazo de 10 dias para que o contribuinte se manifeste a respeito dos novos elementos, após o saneamento.

Na jurisprudência do CONSEF, construiu-se a orientação no sentido de que, quando não se tratar de “eventuais incorreções ou omissões”, mas sendo técnica e juridicamente possível a correção do vício, se proceda à correção e em seguida se reabra o prazo de defesa.

Considero que a descrição dos fatos e as retificações efetuadas nos demonstrativos fiscais às fls. 511/513 resolvem a questão suscitada como preliminar pela defesa. Quanto ao mérito, voltarei a falar dessa questão mais adiante.

Como terceira preliminar, alega o autuado que não consta no Termo de Encerramento a declaração de devolução dos livros fiscais, de modo que também houve infringência ao § 3º, VII, do art. 28 do RPAF.

Também quanto a esse aspecto o fiscal autuante, desatendendo ao preceito do § 6º do art. 127 do RPAF, sequer toca no assunto ao prestar a informação.

Nesse ponto, o contribuinte tem razão em parte. Não no que concerne à alegação de que não constaria no Termo de Encerramento a declaração de devolução dos livros fiscais, haja vista que, conforme observação constante no final do “Auto de Infração/Termo de Encerramento”, na fl. 3, é dito que “foram devolvidos todos os livros e documentos arrecadados durante a ação fiscal”. Observo, contudo, que essa declaração é inverídica, haja vista que, diante do protesto da defesa, o fiscal autuante juntou “recibo” à fl. 489, no qual consta que os livros e documentos do autuado somente foram devolvidos no dia 18/10/05.

Noto que o autuado foi intimado do Auto de Infração no dia 10/10/85. Como os livros e documentos só foram devolvidos ao preposto do autuado no dia 18/10/05, teria havido cerceamento de defesa, pois a lei prevê o prazo de 30 dias para o contribuinte, querendo, defender-se, e, evidentemente, para poder defender-se de forma eficaz, ele precisa estar de posse de seus livros e documentos desde o termo inicial daquele prazo. No entanto, tendo em vista que foi reaberto o prazo de defesa, considero sanado o vício.

Quarta preliminar: reclama o autuado que recebeu cópia do Auto de Infração em 5 laudas, sem demonstrativo apto a indicar a forma de cálculo da suposta infração, e sem documentos que demonstrassem exatamente como o agente fiscal chegou à base de cálculo da multa. Assinala que, de acordo com o RPAF, caso haja demonstrativos e provas de que o contribuinte não disponha, devem ser-lhe fornecidos no ato da intimação do Auto de Infração. Argumenta que, como assim não ocorreu, o Auto de Infração é nulo, e nesse caso a nulidade é absoluta, não podendo ser suprida, por implicar verdadeira afronta ao direito de ampla defesa do contribuinte.

O órgão preparador determinou a reabertura do prazo de defesa, e forneceu ao representante do autuado cópias dos elementos às fls. 8 a 25 e 490 a 495. Com isso, considero sanado o vício assinalado.

Passo ao exame do mérito.

No item 1º deste Auto de Infração, o contribuinte é acusado de não ter feito a entrega de arquivos magnéticos, os quais deveriam ter sido enviados pela internet através do programa Validador Sintegra, sendo aplicadas 13 multas de R\$ 1.380,00, totalizando R\$ 17.940,00.

A defesa alega que os arquivos magnéticos a que alude o item 1º deste Auto de Infração foram enviados, ainda que fora do prazo regulamentar, conforme fez prova a relação de arquivos recepcionados. Além disso – prossegue –, a multa em questão foi acrescentada à Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 9.159, de 9/7/04, publicada no DOE de 10-11 de julho de 2004, com efeitos a partir de 10 de julho de 2004, de modo que, no período objeto da autuação, a conduta ainda não era sancionada, estando, assim, havendo ofensa ao princípio da irretroatividade.

O fiscal autuante reconheceu que, de fato, não é devida a multa aplicada. Sugere que se substitua a multa por outra.

Os fatos considerados ocorreram no exercício de 2003. A alínea “i” foi acrescentada ao inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 9.159/04, tendo efeitos jurídicos a partir de 10/7/04. A lei penal não se aplica retroativamente, a não ser quando deixa de considerar o fato como infração ou quando contempla pena mais branda. A multa é indevida. A sugestão do fiscal no sentido de que se substitua a multa por outra não tem fundamento legal.

O item 2º refere-se ao fornecimento de informações através de arquivos magnéticos exigidos mediante intimação, com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes.

A par das questões preliminares suscitadas, a defesa, ao abordar a matéria de fundo, alega que a empresa recebera em 8/8/05 uma intimação do fisco, segundo a qual a divergência apurada nos arquivos magnéticos teria ocorrido nos registros 50, 54, 70 e 75. Alega que essa informação é insuficiente para fundamentar a infração em apreço. Reclama que os critérios de quantificação da multa foram omissos no Auto de Infração, pois neste apenas consta uma base de cálculo de origem desconhecida, um percentual e o valor da pena, mas não indica a forma pela qual a multa foi encontrada, haja vista que os demonstrativos que constam no Auto são incompletos e não atendem à exigência do art. 28, IV, § 3º, IV e § 4º, II, do RPAF. Protesta que houve violação ao mandamento do art. 39, IV, “b”. Comenta a estrutura do Manual de Orientação para Usuários de Sistema de Processamento de Dados, relativamente aos registros tipo 50, 54, 70 e 75, mostrando que em relação a cada um deles há uma série de informações, e argumenta que, como o Auto se refere, genericamente a uma intimação em que consta, apenas, uma simples referência aos registros supostamente dissonantes dos documentos fiscais, sem especificar quais são os dados divergentes ou os lançamentos omitidos, isso não é bastante para configurar a infração. Chama a atenção para o fato de que, no registro tipo 50, no período de 1/4/02 a 30/4/02, o valor das saídas é de R\$ 301.444,91, e no resumo de operações dos livros fiscais do mesmo período consta o mesmo valor, porém, no Auto de Infração, o fiscal indicou o inexplicável valor de R\$ 61.416,66 como tendo sido omitido, sem, contudo, indicar a origem da divergência. Reclama que o fiscal autuante deveria, sob pena de nulidade do Auto, discriminar as divergências encontradas, inclusive para que fosse possibilitado ao autuado proceder aos devidos ajustes e exercer com plenitude o seu direito de defesa, sobretudo porque, até 22/11/02, eram inexigíveis alguns dados posteriormente tornados obrigatórios. Comenta a possibilidade de o fiscal ter adotado os critérios atualmente exigíveis, mas não previstos à época dos fatos considerados. Observa que o seu estabelecimento opera com mercadorias cujo imposto é pago por substituição tributária, alegando que, por esse motivo, não há interesse econômico ou qualquer outro para lançar dados incorretos nos arquivos magnéticos, de modo que, se algum lançamento foi lançado equivocadamente, isso decorreu da complexidade inerente ao Sintegra, e não a intuito doloso ou culposo do contribuinte, que atendeu prontamente a todas as intimações que lhe foram feitas. Argumenta a defesa que, mesmo que ficasse caracterizada a divergência a que alude o art. 42,

XIII-A, “f”, da Lei nº 7.014/96, o valor da multa seria diverso daquele que foi apurado pelo autuante, haja vista que, segundo o demonstrativo à fl. 89 *[sic]*, sobre as diferenças entre os livros fiscais e os registros magnéticos foi aplicado o percentual de 5% e apurado o limite estabelecido para a multa, de 1% sobre o valor das saídas, porém o fiscal não indicou como chegou aos valores autuados, porque nos demonstrativos que constam no Auto foi utilizada base de cálculo diversa de qualquer uma das discriminadas às fls. 8-9, uma vez que apenas o valor da multa consignada em cada um dos períodos corresponde ao limite de 1% sobre as saídas, calculado no demonstrativo. Segundo a defesa, o cálculo da multa é manifestamente incorreto, pois o fiscal não atentou para a correta base de cálculo a ser considerada na fixação da multa. Aponta como paradigma o caso do Auto de Infração nº 207185.0003/02-4, no qual foi aplicada a multa prevista no art. 42, XIII-A, “g”. Observa que, ao tempo dos fatos autuados, a redação da alínea “f” do inciso em apreço era diferente da atual. Argumenta que, nos termos do art. 112 [do CTN], a redação anterior ainda vigorava, pois, na interpretação da norma tributária sancionatória, deve-se ater ao sentido mais favorável para o contribuinte. Conclui que o valor da multa deveria ser calculado em função das saídas omitidas, sendo tal valor, também, a base para cálculo do seu limite. Considera que o fiscal autuante inovou na base de cálculo, uma vez que, em praticamente todos os meses, o valor da multa de 5% sobre os supostos valores omitidos nas saídas é inferior ao limite de 1%, mas, mesmo nesses casos, o fiscal aplicou o limite máximo.

Essas questões dizem respeito à versão originária do Auto de Infração. Realmente, ao ser feita a intimação, o fiscal autuante não entregou ao preposto da empresa cópias dos demonstrativos e demais elementos em que se baseou para lavrar o Auto de Infração, como manda o art. 46 do RPAF. Note-se que nos papéis às fls. 8 a 25, que são imprescindíveis para a compreensão do Auto de Infração, não consta a assinatura do preposto da empresa declarando ter recebido cópias. Aliás, os demonstrativos às fls. 8 e 9 não foram sequer assinados pelo fiscal autuante, em desrespeito ao mandamento do art. 15, II, do RPAF, c/c o § 1º. Ao prestar a informação, o autuante sugeriu que fossem fornecidas cópias apenas das fls. 30 e 31 (que correspondem às fls. 8 e 9), porém, corretamente, o órgão preparador determinou a reabertura do prazo de defesa, e forneceu ao representante do autuado cópias dos elementos às fls. 8 a 25 e 490 a 495.

Desse modo, considero superada a questão da falta de elementos para a defesa.

De posse dos elementos que lhe foram entregues, o autuado continuou insistindo em que os demonstrativos fiscais não seriam suficientes para fundamentar as imputações, haja vista que não foi esclarecido se ocorreu omissão no registro das operações (alínea “f” do art. 42, XIII-A, da Lei nº 7.014/96) ou se o que houve foi falta de entrega dos arquivos magnéticos (alínea “g”), pois ora a multa é de 1%, ora é de 5%. Reclamou que o fiscal não demonstrou a origem das supostas divergências, e que não seria possível perceber se a base de cálculo foi o valor das entradas ou das saídas, sendo que sempre é aplicado o valor-limite de saídas, mesmo quando esse valor não é ultrapassado, e, por conseguinte, seria patente a inconsistência do Auto de Infração e dos seus demonstrativos. Observa que, no caso de não apresentação dos arquivos, a multa aplicável é diversa da que foi aplicada. Protesta que sempre é aplicado o limite da multa, qual seja, de 1% do valor das saídas, mesmo quando as penalidades não ultrapassassem tal valor.

Dada vista dos autos ao fiscal autuante, este se pronunciou informando que recebeu do contribuinte um CD-ROM com novos dados e, em face desses elementos, procedeu à análise dos arquivos apresentados nessa nova fase, constatando mais uma vez que os mesmos continuavam a apresentar divergências nos valores em relação aos livros fiscais de entradas, saídas e apuração, e refez os demonstrativos (anexados às fls. 511/513).

Ao ser intimado dos novos elementos, o autuado reclamou que o fiscal autuante pretende fazer do processo administrativo fiscal um verdadeiro processo fiscalizatório. Argumenta que, depois da lavratura do Auto de Infração, o seu objeto não pode ser substituído ou modificado. Chama a atenção para as divergências entre os demonstrativos originários e os apresentados na revisão do



lançamento, observando que as divergências das entradas no exercício de 2001 foram alteradas de R\$ 2.296.227,46 para R\$ 34.172,88, as do exercício de 2002 foram alteradas de R\$ 2.363.985,38 para R\$ 60.186,33 e as do exercício de 2003 foram alteradas de R\$ 3.482.058,07 para R\$ 67.249,99. Alega que, com essas alterações, está-se diante de uma suposta nova conduta.

Mudanças de valores dos lançamentos no curso do processo são comuns no processo administrativo. O que não pode haver é a apuração de fatos novos ou a inclusão de valores não lançados originariamente que impliquem majoração do débito. Porém as correções de erros são bem vindas, na busca da verdade material. Quando essas correções são feitas nesses termos, dando-se oportunidade para que o contribuinte se manifeste sobre elas, não há ofensa ao devido processo legal e ao direito à ampla defesa do autuado.

Resta agora verificar se os cálculos estão corretos, tendo em vista que, apesar das diferenças entre os demonstrativos originários (fls. 28-29) e os da revisão (fls. 511/513), os valores das multas são os mesmos, totalizando R\$ 100.094,60. Para isso, cumpre, em primeiro lugar, atentar para a forma como a multa era prevista à época dos fatos, e, em seguida, determinar qual o critério a ser adotado no cálculo.

O período objeto da ação fiscal neste caso vai de 31/3/01 a 31/12/03.

A redação originária da alínea “f” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96, em vigor até 13/2/02, era esta:

“f) 5% (cinco por cento) do valor das operações ou prestações omitidas de arquivos magnéticos exigidos na legislação tributária, ou neles informadas com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes;”

Com a Lei nº 8.534/02, a redação da alínea em apreço, vigente até 9/7/04, passou a ser:

“f) 5% (cinco por cento) do valor das operações de entradas e saídas de mercadorias, bem como das prestações de serviços tomadas e realizadas, omitidas de arquivos magnéticos exigidos na legislação tributária, ou neles informadas com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes;”

Nova alteração foi dada ao dispositivo em análise pela Lei nº 9.159/04, passando a ter a seguinte redação, em vigor até 10/2/05:

“f) 5% (cinco por cento) do valor das operações de entradas e saídas de mercadorias, bem como das prestações de serviços tomadas e realizadas, omitidas de arquivos magnéticos exigidos na legislação tributária, ou neles informadas com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, não podendo ser superior a 1% (um por cento) das saídas do estabelecimento em cada período;”

A redação atual, dada pela Lei nº 9.430/05, é esta:

“f) 5% (cinco por cento) do valor das operações de entradas e saídas de mercadorias, bem como das prestações de serviços tomadas e realizadas, omitidas de arquivos magnéticos exigidos na legislação tributária, ou neles informadas com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, não podendo ser superior a 1% (um por cento) do valor das operações de saídas e das prestações de serviços realizadas no estabelecimento em cada período;”

Em princípio, a norma aplicável é aquela que se encontrava em vigor à época dos fatos. No entanto, em matéria penal, quando uma nova lei é mais benéfica para o infrator, ela se aplica retroativamente.

No caso em exame, a redação atual da alínea “f” considerada é mais benéfica para o contribuinte porque estabelece um limite – a multa, mesmo que tivesse de ser maior, não pode ultrapassar de

1% do valor das saídas de mercadorias (e das prestações de serviços, se fosse o caso). Sendo assim, concentro-me no cálculo da multa pelo critério atualmente em vigor.

Note-se que a alínea “f” cuida de duas coisas: a multa é de 5% do valor das operações de entradas e saídas de mercadorias, bem como das prestações de serviços tomadas e realizadas:

- 1) omitidas de arquivos magnéticos exigidos na legislação tributária; ou
- 2) neles [nos arquivos magnéticos] informadas [operações de entradas e saídas de mercadorias, bem como das prestações de serviços tomadas e realizadas] com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes.

Lembrando que, em qualquer caso, a multa não pode ser superior a 1% do valor das operações de saídas (e das prestações de serviços, se fosse o caso).

Na situação em exame, a multa será calculada sobre as divergências entre os dados dos arquivos magnéticos e os dos documentos correspondentes (segunda hipótese contemplada na estrutura da alínea “f”).

Sendo assim, analisando os demonstrativos às fls. 511/513, quando, em cada mês, a multa de 5% sobre as diferenças entre os arquivos magnéticos e os documentos fiscais for superior ao limite de 1% do valor das saídas, prevalece o limite-teto; quando, porém, a multa de 5% for inferior ao limite, prevalece a multa de 5%. Como em todos os meses a multa de 5% é inferior ao limite-teto, concluo que os valores devidos são os especificados na coluna “Total da Multa” do demonstrativo à fl. 513 (e não os da coluna “Valor Limite 1% Saídas). Remanescem os valores apurados na revisão efetuada pelo próprio fiscal autuante.

O demonstrativo do débito do item 2º deste Auto de Infração deverá ser refeito com base nos dados da coluna “Total da Multa” do demonstrativo à fl. 513, totalizando R\$ 23.443,37 (R\$ 5.117,64 em 2001, R\$ 7.926,85 em 2002 e R\$ 10.398,88 em 2003).

Não acato o apelo da defesa pela redução ou cancelamento da multa, fundado o art. 158 do RPAF, haja vista não ter sido demonstrado que o fato não implicou falta de pagamento do imposto.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206896.0067/05-1**, lavrado contra **MAROLA ELETRODIESEL SERVIÇOS E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa no valor de **R\$ 23.443,37**, prevista no art. 42, XIII-A, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, na forma estabelecida pela Lei nº 9.837/05.

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 9 de maio de 2006.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR