

PROCESSO - A. I. Nº 170623.0015/07-6
RECORRENTE - ÓTICA ERNESTO LTDA. (ÓTICA VIÚVA NEVES)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0028-01/08
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 21/08/2008

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0268-11/08

EMENTA: ICMS. ARQUIVO MAGNÉTICO. ENTREGA COM INCONSISTÊNCIAS. AUSÊNCIA DO REGISTRO DE INVENTÁRIO. ULTRATIVIDADE DA NORMA MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE QUE O EXIMIU DA APRESENTAÇÃO DO ARQUIVO MAGNÉTICO CONTENDO O REFERIDO REGISTRO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Não pode o Fisco impor ao contribuinte multa por descumprimento de obrigação acessória se, após a data da ocorrência da suposta infração, sobreveio norma revogando o dever de apresentar o registro de inventário por meio magnético. Confere-se à norma tributária mais benéfica efeitos retroativos, para atingir os processos administrativos ainda não definitivamente julgados, culminando com a improcedência da autuação. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra a Decisão proferida pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0028-01/08), que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 25/09/2007, através do qual foi atribuída ao sujeito passivo a falta de fornecimento de arquivo magnético exigido mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas concernentes ao mês de janeiro de 2002, sendo aplicada a multa correspondente a 1% das operações de saída, representando o valor de R\$348,88. Consta da descrição dos fatos que o contribuinte foi regularmente intimado em 16/07/2007 para corrigir inconsistências identificadas nos arquivos e, mesmo tendo o prazo postergado, o arquivo 74 não foi apresentado, relativamente ao inventário inicial do ano de 2002.

A Decisão objurgada apreciou as razões de defesa, concluindo pela procedência da autuação com espeque nos seguintes fundamentos:

“Através do Auto de Infração em lide foi aplicada a multa correspondente à falta de fornecimento de arquivos magnéticos, exigidos mediante intimação.

O autuado impugnou o lançamento fiscal, afirmando que o § 2º do art. 708 do RICMS/BA, citado pela fiscalização, fora revogado a partir de 30/12/2000 pelo Dec. nº 7.886/2000. Acrescenta que o fato do art. 4º do Dec. nº 8.087/2001 ter acrescentado o item 19-A ao Manual de Orientação (Anexo 64 do RICMS/BA), não significava que o contribuinte usuário do SEPD estava obrigado a manter informações correspondentes ao registro tipo 74 ou mesmo de fornecer arquivo eletrônico contendo as informações referentes a esse registro. Observa que a previsão existente à época se referia à manutenção de arquivo eletrônico contendo os dados relativos às operações de entrada e de saída e das aquisições e prestações realizadas, na forma estabelecida no Anexo 64 e no capítulo I do título IV do RICMS/BA, não havendo previsão para manutenção das informações relativas ao inventário das mercadorias.

Apesar de assistir razão ao autuado quanto à revogação do § 2º do artigo 708 do RICMS/BA, certamente, este se equivoca ao afirmar que não havia previsão para manutenção das informações referentes ao inventário das mercadorias – Registro 74. Isso porque a obrigatoriedade de apresentação do Registro 74, claramente encontrava-se prevista no item 19-A do Manual de Orientação (Anexo 64 do RICMS/BA), acrescentado pela Alteração nº 29 (artigo 4º do Decreto nº. 8.087/2001).

Verifica-se no artigo 4º acima referido, que foi acrescentado ao Anexo 64, o item 19-A – REGISTRO TIPO 74 – REGISTRO DE INVENTÁRIO, sendo que, consta após o subitem “19A I – Observações”, o subitem 19A.II, no qual está consignado o seguinte: “Os Registros de Inventários devem ser incluídos nos arquivos referentes ao período de apuração do ICMS em que foi realizado o inventário e nos arquivos referentes ao período seguinte:”

Verifico que o Auto de Infração indica com clareza que o contribuinte apesar de intimado e de ter seu prazo prorrogado, ainda assim não atendeu a solicitação da fiscalização, desde quando não apresentou o registro 74, que corresponde ao inventário do estabelecimento. Ademais, a autuação contempla as disposições previstas no RICMS/BA, apontando como infringidos os artigos 686 e 708-B, tendo tão somente na “Descrição dos Fatos” abordado o § 2º do art. 708, assinalado pela defesa.

Constato que o autuado não trouxe nenhum elemento de prova da existência de qualquer equívoco ou falha técnica no lançamento efetuado pelos autuantes, que descreveram a infração de forma detalhada, considerando os valores reais escriturados. Deste modo, não tendo o contribuinte entregue o arquivo magnético através do programa contendo todos os registros a que estava obrigado, desatendendo as intimações, resta caracterizado o cometimento da infração.

De acordo com o artigo 42, inciso XIII-A, alínea “g”, a falta de fornecimento de arquivo magnético com as informações das operações realizadas, ou sua entrega em padrão diferente do previsto na legislação, e ainda, em condições que impossibilitem a sua leitura, sujeita o contribuinte ao pagamento da multa de 1% do valor das operações ou prestações realizadas.

Vale ressaltar, que o art. 708-B do RICMS/97 estabelece a obrigatoriedade de o contribuinte fornecer ao fisco os documentos e o arquivo magnético quando intimado, sendo que o mencionado arquivo deverá ser entregue com todos os registros correspondentes às operações desenvolvidas pelo contribuinte.

Conforme consta na intimação de fls. 08 a 10, o contribuinte foi intimado pelos autuantes a apresentar os arquivos magnéticos, tendo sido concedido o prazo de (30) trinta dias, conforme previsto no citado artigo 708-B, do RICMS/97, ao tempo que lhe foram disponibilizados os relatórios dos documentos fiscais ausentes e contendo as informações concernentes às inconsistências detectadas, sem que fossem adotadas as providências pertinentes. Restou caracterizada a falta de atendimento às intimações, na forma prescrita, o que caracteriza o acerto da multa aplicada de 1% sobre as saídas, conforme prevista na legislação. Mantida a infração.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

Inconformado, o contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 111/120, suscitando a decadência do direito do Fisco de exigir a multa objeto da presente autuação, ao argumento de que o termo inicial do prazo decadencial de 05 (cinco) anos para efetivar o lançamento de ofício de exigência de penalidade por descumprimento de obrigação acessória é o dia da ocorrência do fato gerador, conforme art. 150, §4º, do CTN.

Afirma que o lançamento formaliza exigência de débito cujo fato gerador ocorreu em janeiro de 2002, quando já ultrapassado, em 25/09/2007, os cinco anos legalmente previstos.

Alega que a falta do arquivo 74 apontada pelo Fisco foi apurada no mês de janeiro de 2002, e assim ocorreu porque naturalmente apenas no final do mês de dezembro de 2001 se poderia levantar todo o inventário do período, logo, desde o mês de fevereiro o Estado da Bahia já poderia ter identificado a infração que diz ter ocorrido.

Prossegue, invocando precedentes do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda Federal, que tratam do termo inicial da decadência no lançamento de ofício, e afirmando que, embora se tratem de esferas de competência distintas – estadual e federal –, o tratamento a ser dispensado deve ser o mesmo no caso em exame.

Transcreve julgados do STJ que aplicam a regra do art. 150, §4º, do CTN, aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Aduz que a legislação da época determinava que o contribuinte deveria fornecer ao Fisco o arquivo eletrônico contendo as informações previstas no art. 686, do RICMS/BA, atendendo as especificações técnicas vigentes na data de entrega do arquivo e descritas no manual de Orientação (Anexo 64, então vigente).

Ressalta que *“as informações seriam tão somente as previstas no art. 686 e não as previstas no então Anexo 64 como entendeu a Decisão recorrida. O que se buscaria no Anexo 64 (Manual de Orientação) seriam as especificações técnicas quanto à forma de apresentação das informações (conteúdos, tamanhos, posições e formatos dos Registros)”*.

Afirma que o arquivo eletrônico deveria conter, conforme os incisos do artigo mencionado, registros fiscais dos tipos 50, 51, 53 e 54 (inciso I); registros dos tipos 50 e 70 (inciso II); registros dos tipos 60M e 60A (inciso III); registros dos tipos 60M, 60A, e 60R (inciso IV) e o registro fiscal do tipo 61 (inciso V).

Argumenta que o § 6º, que incluiu o registro fiscal do tipo 74 (inventário), foi acrescentado ao RICMS/BA através do Decreto nº 9.332/05, publicado em 15/02/2005. Nestes termos, conclui que a referida exigência somente vigorou em 2005, pois a existência de *“leiaute”* definido no então Anexo 64 não impunha, nem impõe até hoje, a obrigação de o contribuinte prestar as respectivas informações.

Por derradeiro, assevera que era usuário do SEPD e somente estava obrigado a manter, pelo prazo decadencial, as informações atinentes ao registro fiscal dos documentos recebidos ou emitidos por qualquer meio, referentes à totalidade das operações de entrada e de saída e das aquisições e prestações realizadas no exercício de apuração, conforme determinava o caput do art. 686, do RICMS.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 125/128, pugnou pela rejeição da decadência suscitada, ao argumento de que a regra do art. 150, §4º, do CTN, é inaplicável à espécie, pois, apesar de o ICMS ser um tributo sujeito a lançamento por homologação, a infração debatida se refere a multa formal por descumprimento de obrigação acessória. Afirma que, por não se tratar de cobrança de tributo, nem de homologação tácita, a regra a ser aplicada é a do art. 173, I, do CTN, que prevê o prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

Assevera que, mesmo se o art. 150, §4º, do CTN, fosse aplicável aos autos, não teria havido decadência no caso em análise, tendo em vista a existência de regra específica na legislação estadual (art. 28, §1º, do COTEB, e 90, do RICMS).

No mérito, pugna pelo Improvimento do Recurso Voluntário, sob o fundamento de que os dispositivos regulamentares que estabelecem as obrigações acessórias afetas ao uso de SEPD (arts. 686, §5º, e 712-A, do RICMS), ao invocarem a disciplina do Anexo 64, trazem o conteúdo deste para dentro da própria norma instituidora da obrigação, de maneira que as prescrições ali previstas passam também a integrá-la.

Aduz, ao final, que no período tratado na autuação já havia a previsão, no Anexo 64, acerca do fornecimento do arquivo 74 (Decreto nº 8.087/01 – Alteração nº 29, do RICMS).

VOTO

Consoante relatado, o contribuinte suscitou a decadência do direito do Fisco de exigir multa por descumprimento de obrigação acessória, ao argumento de que a regra aplicável ao caso em comento é aquela constante do art. 150, §4º, do CTN, que fixa o termo *a quo* do prazo decadencial como o dia da ocorrência do fato gerador. Nessa linha, aduz que o fato gerador da multa ocorreu em janeiro de 2002, sendo que na data da autuação, 25/09/2007, já havia sido ultrapassado o quinquênio legal.

A PGE/PROFIS, de seu turno, sustenta que deve ser aplicada à espécie a regra contida no art. 173, I, do CTN, porquanto, no seu entendimento, não se está diante da cobrança de tributo, não havendo falar-se em pagamento antecipado, nem em homologação tácita quanto ao crédito exigido. Aduz, ademais, que, mesmo se fosse aplicável à espécie o art. 150, §4º, do Diploma de regência, o direito do Fisco não teria sido tragado pela decadência, pois esse dispositivo admite que lei fixe o prazo de homologação do tributo, rendendo ensejo, destarte, à incidência do art. 28, §1º, do COTEB.

Com a devida licença, tenho que nenhum dos dois posicionamentos está inteiramente correto.

De fato, a presente autuação trata da imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória. O direito do Fisco de impor penalidade ao contribuinte decorre, portanto, de um liame sancionatório, ou seja, da prévia prática de um ato ilícito por parte do infrator consistente na inobservância de um dever imposto por lei. É o que se extrai do §2º, do art. 113, do CTN: *“A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”*.

Logo, não se pode confundir, jamais, o regime jurídico dos tributos com o regime jurídico das penalidades, valendo esclarecer que, nos termos do art. 3º, do CTN, o tributo deve decorrer, necessariamente, de uma atividade lícita, o que, como visto, não se coaduna com a regra de imposição de penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Diante destas considerações preliminares, pode-se perceber, sem maior esforço, que nenhuma das duas regras invocadas nestes autos pode ser aplicável às multas por descumprimento de obrigação acessória, tendo em vista que ambas visam a estipular prazos decadenciais para lançamento de tributo, fazendo expressa menção à ocorrência de fato gerador, à homologação do pagamento realizado pelo contribuinte quanto ao tributo devido e à constituição e extinção do crédito tributário, institutos diretamente ligados à obrigação tributária principal, consoante se observa da transcrição a seguir:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

Quando se trata de obrigação acessória ou dever instrumental, não se pode falar propriamente em fato gerador ou lançamento, muito menos em constituição e extinção de crédito tributário. Tanto é assim que muitos Estados, afetos a um maior rigorismo técnico, denominam as autuações de “Autos de Infração e Imposição de Multa”, para deixar bem clara a distinção existente entre a apuração de infrações tributárias, da qual decorrerá a cobrança do tributo devido e não pago, e a imposição de multa por falta no cumprimento do dever instrumental.

Deve-se registrar que a norma constante do §3º, do art. 113, do CTN, ao dispor que “a obrigação acessória, pelo fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”, quis apenas submeter o crédito pecuniário oriundo da aplicação da multa ao mesmo regime de cobrança das execuções fiscais, por ser mais benéfico à Fazenda Pública, como, aliás, já sedimentaram a doutrina e a jurisprudência pátrias. Tal norma não igualou os conceitos de multa e de tributo, até mesmo porque são totalmente divergentes, tratando-se, repita-se, de institutos submetidos a regimes jurídicos distintos. Exemplo disso é a possibilidade de redução da penalidade por critérios de justiça ou mesmo a anistia de débitos fiscais decorrentes de multa, o que não se pode admitir com relação aos tributos.

Enfim, fica claro que a multa não se submete aos prazos decadenciais fixados para os tributos. Mas tal conclusão não é suficiente. É necessário saber se há um prazo para o Fisco impor penalidades por descumprimento de obrigação acessória e que prazo será este. A resposta para tais questionamentos deve partir de uma premissa bastante simples: só há descumprimento a uma norma jurídica enquanto se pode exigir do seu destinatário que a cumpra; ou seja, se o Estado não puder mais exigir do contribuinte a prática de determinada conduta não poderá, por conseguinte, impor a multa em virtude do descumprimento.

No caso em análise, o autuante aplicou à recorrente multa de R\$ 348,88 pela falta de entrega regular do registro 74 do seu arquivo magnético relativo ao primeiro mês do exercício de 2002. O art. 686, do RICMS, impõe a guarda de tais informações “pelo prazo decadencial” do tributo, que no caso é o ICMS.

Assim, diante da divisão feita pela doutrina e pela jurisprudência pátrias, acerca da aplicação do prazo do art. 150, §4º, quando há tributo recolhido, ainda que em parte, e do art. 173, I, quando nenhum tributo foi pago, é forçoso concluir que o Fisco ainda poderia exigir do contribuinte o cumprimento do dever instrumental constante do art. 686, do RICMS, até mesmo porque não se sabe, quanto às operações omitidas, se houve ou não recolhimento do imposto, ainda que parcialmente.

Em outras palavras, é possível, pelo menos em tese, que houvesse imposto devido e não pago pelo contribuinte, o que daria ao Fisco o direito de lançar de ofício o ICMS, submetendo-se à regra do art. 173, I, do CTN, que firma o termo *a quo* do prazo decadencial para lançamento como o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado o tributo.

Diante de tais considerações, entendo que não houve a decadência vislumbrada pelo contribuinte.

No mérito, verifica-se que a multa objeto da presente autuação decorre da falta de correção por parte do recorrente das inconsistências apontadas pelo auditor fiscal com relação ao registro 74, do seu arquivo magnético, que trata do inventário.

A autuação refere-se especificamente ao inventário inicial do Exercício de 2002, tendo como data de ocorrência 31/01/2002. Nessa época, o art. 686, *caput*, do RICMS, tinha a seguinte redação:

"Art. 686. O contribuinte de que trata o art. 683 está obrigado a manter, pelo prazo decadencial, o arquivo magnético com registro fiscal dos documentos emitidos por qualquer meio, referente à totalidade das operações de entrada e de saída e das aquisições e prestações realizadas no exercício de apuração, na forma estabelecida no Anexo 64 e neste Capítulo" (Conv. ICMS 57/95, 75/96 e 66/98, 33/99)" (Redação dada à parte inicial do *caput* do art. 686 pela Alteração nº 21 - Decreto nº 7886, de 29/12/00. DOE de 30 e 31/12/00 -, efeitos de 30/12/00 a 03/02/03).

O referido Anexo, denominado de ***"Manual de Orientação para Usuário de Processamento de Dados"***, estabelecia, em seu item "7.1.12", a obrigatoriedade de apresentação do Registro 74 (Registro de Inventário). Como se vê, era o Anexo 64, do RICMS, que, especificando a norma inserta no art. 686, descrevia os arquivos que deveriam ser entregues pelo contribuinte e, portanto, tornava possível a atuação estatal com vistas a exigir o cumprimento do dever instrumental. Sem uma previsão específica, jamais se poderia exigir do contribuinte este ou aquele arquivo, sob pena de se outorgar ao agente fiscal um verdadeiro *"cheque em branco"*, o que lhe possibilitaria atuar discricionariamente, exigindo os arquivos que bem entendesse e impondo penalidades em caso de descumprimento. Admitir tal atuação seria premiar a insegurança e a arbitrariedade, o que, como curial, não se coaduna com a tônica própria dos atos de direito tributário.

Prosseguindo na análise legislativa, verifica-se que o Decreto nº 8.435, de 03/02/2003, revogou o referido Anexo 64, submetendo a exigência de manutenção dos arquivos magnéticos previstos no art. 686, do RICMS, às disposições do Convênio nº 57/95. Através de tal Convênio, inseriu-se na legislação tributária um novo *"Manual de Orientação"* destinado aos contribuinte usuários do SEPD. Sucede que esse manual não indicava, dentro da estrutura do arquivo magnético, o *"Tipo 74 – Registro de Inventário"*, o qual só foi inserido por conduto do Convênio ICMS Nº 76/03, com efeitos a partir de 16/10/2003, dando ao item a seguinte redação:

"7. ESTRUTURA DO ARQUIVO MAGNÉTICO:

(...)

7.1.13 – Tipo 74 – Registro de Inventario (a critério de cada unidade Federada)".

A partir de 16/10/2003, portanto, os Estados foram autorizados pelo Convênio que regula a relação do Fisco com os contribuintes usuários do SEPD a inserir em suas legislações a exigência de manutenção do registro de inventario, que deveria dar-se, em atenção ao primado da legalidade, por intermédio de instrumento normativo formal. O Estado da Bahia, contudo, só inseriu em sua legislação tal exigência com a edição do Decreto nº 9.332, de 14/02/2005 (alteração n. 62, do RICMS), mediante o acréscimo do parágrafo 6º ao art. 686, do regulamento de regência, o qual tratou de forma específica do Registro de Inventário que havia sido incluído no Manual de Orientação a partir de 16/10/2003.

Isso não significa dizer que no período de 03/02/2003 a 14/02/2005 ficou o Fisco impedido de exigir a apresentação do Registro de Inventário, para fins de realizar suas auditorias, até mesmo porque se trata de um dado da escrita oficial do contribuinte importante para averiguação da ocorrência de fatos geradores do ICMS. Nesse lapso temporal, o Fisco poderia exigir a apresentação do mencionado arquivo e, acaso o contribuinte não o apresentasse, poderia adotar as providências cabíveis, inclusive o arbitramento da base de cálculo do imposto, se a ausência de tais informações impedisse a correta apuração de eventual débito existente.

O que não poderia o Fisco é impor multa por descumprimento de obrigação acessória relativa à manutenção de arquivo magnético contendo o Registro de Inventário, pois, com a revogação do Anexo 64 e a vigência do Convênio ICMS Nº 76/03, somente seria possível proceder a tal exigência com previsão específica do Estado da Bahia, na qual fizesse a opção tratada no item 7.1.13, do indigitado Convênio, o que somente ocorreu com a edição do Decreto nº 9.332/2005.

Assim, resta inegável que a legislação superveniente à data da ocorrência da infração objeto da autuação deixou de defini-la como um ato ilícito, rendendo ensejo à incidência da regra de retroatividade da norma mais benigna inserta no art. 106, II, a, do CTN, que permite aplicar a ato ou fato pretérito a lei que deixa de definir determinada conduta como infração, quando se trata de procedimento administrativo ainda não definitivamente julgado.

Chega-se à mesma conclusão a partir da aplicação da interpretação mais favorável ao contribuinte em caso de dúvida sobre a punibilidade do infrator (art. 112, do CTN), pois não se pode suprir uma indisfarçável deficiência legislativa mediante interpretação extensiva de uma norma sancionadora, em desfavor do contribuinte, que será penalizado em virtude de uma exigência não prevista no ordenamento.

Por todos esses motivos, discordo do opinativo da Procuradoria Geral do Estado, até mesmo porque estriba-se no já revogado Anexo 64, e voto pelo PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para julgar insubsistente o presente Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 170623.0015/07-6, lavrado contra **ÓTICA ERNESTO LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de agosto de 2008.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR

MARIA HELENA CRUZ BULCÃO - REPR. DA PGE/PROFIS