

PROCESSO - A. I. Nº 110188.0024/07-0
RECORRENTE - ÓTICA ERNESTO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0062-02/08
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 09/12/2008

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0413-11/08

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. Afastada a alegação de decadência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra a Decisão proferida pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0062-02/08), que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 26/09/2007, através do qual foram atribuídas ao sujeito passivo as seguintes irregularidades:

1. Deixou de fornecer arquivos em meio magnético exigido mediante intimação, referente às informações das operações ou prestações realizadas, caracterizando a não entrega prevista na alínea “g” do inciso XIII-A, do artigo 915, do RICMS/97, pelo fato de ter deixado de informar no mês de janeiro de 2002, o Registro tipo 74 (inventário de mercadorias, produtos, matérias primas e embalagens) referente ao exercício de 2001, conforme preceitua o § 2º do artigo 708-B, do RICMS/97, apesar de ter sido intimado a corrigir o arquivo magnético no prazo de trinta dias, sujeitando-se à multa no montante de R\$826,05, equivalente a 1% sobre o montante das operações de saídas, conforme docs. fls. 09 a 15. Consta na descrição do fato que “*o contribuinte foi intimado a corrigir as inconsistências em 16/07/2007, conforme intimação em anexo, tendo sido expirado o prazo em 17/08/2007. O contribuinte solicitou postergação do prazo em 15/08/2007, tendo sido concedido até 27/08/2007 a fim de que o mesmo reapresentasse o arquivo magnético com todos os registros obrigatórios. Entretanto, o contribuinte deixou de apresentar o Registro 74 relativamente ao primeiro mês do exercício subsequente, ou seja, o inventário inicial do exercício de 2002.*”
2. Falta de recolhimento do ICMS no valor R\$863,72, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício, apurado mediante levantamento quantitativo

de estoque por espécie de mercadorias, referente ao exercício de 2003, conforme demonstrativos e documentos às fls. 19 a 112.

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

“O Auto de Infração contempla duas situações fáticas, sendo que o autuado não se insurgiu quanto a segunda infração, relativa a falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, com base na presunção legal de que ao não serem contabilizar as entradas, as mesmas foram pagas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício.

Desta forma, não havendo impugnação à citada infração, inclusive o débito no valor de R\$863,72, já foi quitado conforme extrato do SIGAT à fl. 136, considero totalmente procedente este item da autuação.

Com relação à primeira infração, a acusação fiscal é de que o contribuinte forneceu informações através de arquivos em meio magnético, exigido mediante intimação, com omissão de operações ou prestações realizadas, no formato e padrão estabelecido na legislação (Convênio ICMS 57/95), gerado através do Programa Sintegra, referente ao exercício de 2002.

Portanto, o motivo determinante para a aplicação da multa foi o descumprimento de obrigação acessória relativa ao fato de que o contribuinte forneceu arquivos em meio magnético, porém, o sem o Registro tipo 74 (registro de inventário) relativamente ao primeiro mês do exercício subsequente, ou seja, o inventário inicial do exercício de 2002 com as inconsistências constantes nos papéis de trabalho às fls. 18 a 58.

De acordo com a legislação do ICMS, a qual recepcionou o disposto no Convênio ICMS 57/95 e suas alterações posteriores, o contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados, é obrigado a apresentar, quando solicitado, a documentação minuciosa, completa e atualizada do sistema, contendo descrição, gabarito de registro (“layout) dos arquivos, listagem dos programas e as alterações ocorridas no exercício de apuração, relativamente à totalidade das operações de entradas e de saídas de mercadorias ou das prestações realizadas, inclusive o inventário das mercadorias, produtos, matérias primas e embalagens (art. 685, combinado com os arts. 708-A e 708-B, do RICMS/97).

O art. 708-B estabelece que: “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”. O arquivo magnético deverá ser entregue devidamente criptografado e validado eletronicamente por programa disponibilizado pela Secretaria da Fazenda, com todos os registros correspondentes às operações desenvolvidas pelo contribuinte, inclusive os dados referentes a itens de mercadoria.

Já § 5º do art. 708-A, incorporado ao RICMS/97-BA, através da Alteração nº 63, em vigor a partir de 18/05/2005, estabeleceu um prazo de 30 dias úteis contado da data do recebimento da intimação para corrigir arquivo magnético apresentado com inconsistência.

Assim, todos os contribuintes autorizados ao uso de SEPD, exceto os autorizados somente para escrituração do livro Registro de Inventário, estão obrigados a entregar o arquivo magnético contendo os dados referentes aos itens de mercadoria constantes dos documentos fiscais e registros de inventário nos meses em que este for realizado. O arquivo magnético deverá ser entregue via Internet através do programa Validador/Sintegra, que disponibilizará para impressão o Recibo de Entrega de Arquivo Magnético cancelado eletronicamente após

a transmissão; ou na Inspetoria Fazendária do domicílio do contribuinte, acompanhado do Recibo de Entrega de Arquivo Magnético gerado pelo programa Validador/Sintegra, após validação, nos termos do Manual de Orientação para Usuários de SEPD de que trata o Conv. ICMS 57/95.

Saliento que conforme disposto no art. 708-A, § 6º do RICMS/BA, a recepção do arquivo pela SEFAZ não caracteriza que o arquivo entregue atende às exigências, especificações e requisitos previstos no Convênio ICMS 57/95, ou seja, a apresentação dos arquivos magnéticos sem conter todos os registros caracteriza a falta de sua apresentação, tendo em vista a natureza condicional do seu recebimento, sujeitando o contribuinte à correção posterior das inconsistências acaso verificadas.

No presente caso, ao ser recepcionado o arquivo magnético foi constatada a falta de apresentação do Registro 74 relativamente ao primeiro mês do exercício subsequente, ou seja, o inventário inicial do exercício de 2002, sendo o contribuinte intimado a corrigir a inconsistência em 16/07/2007, conforme intimação (fl. 09/10), tendo sido expirado o prazo em 17/08/2007, postergação do prazo até 27/08/2007, a pedido do autuado, a fim de que o mesmo reapresentasse o arquivo magnético com todos os registros obrigatórios.

Na defesa fiscal, o autuado, após analisar a legislação que trata de arquivo magnético, argumenta que o Registro tipo 74 somente passou a ser exigido para fornecimento ao Fisco a partir de 15/02/2005, quando foi acrescentado o § 6º ao art. 686 do RICMS/BA, e sendo o contribuinte usuário de SEPD somente está obrigado a manter as informações correspondentes ao registro fiscal dos documentos recebidos ou emitidos por qualquer meio, relativamente à totalidade das operações.

Além disso, sustenta que o contribuinte usuário de SEPD somente está obrigado a manter pelo prazo decadencial, as informações atinentes ao registro fiscal dos documentos recebidos ou emitidos por qualquer meio, referente à totalidade das operações de entrada e de saída e das aquisições e prestações realizadas no exercício de apuração, conforme determina o caput do art. 686.

Observo que o Decreto 8.087/2001, que procedeu a alteração nº 29 ao RICMS-BA, com vigência a partir de 28/12/2001, acrescentou ao Anexo 64, o item 19-A, Registro de Inventário tipo 74, tornando obrigatório a inclusão dos Registros de Inventários nos arquivos referentes ao período de apuração do ICMS em que foi realizado o inventário e nos arquivos referentes ao período seguinte.

Desta forma, verifico que não assiste razão ao autuado, uma vez que, a exigência do arquivo magnético do contribuinte contendo o Registro 74 (inventário), neste Auto de Infração, se refere ao exercício de 2002, período em que existia a obrigatoriedade do referido registro nos arquivos magnéticos, conforme legislação citada.

No caso em comento, através da documentação citada na descrição dos fatos, a autuação obedeceu ao devido processo legal, pois, está precedida de intimação expedida ao contribuinte para apresentação de informação em meio magnético e intimação para correção dos registros omitidos, com especificação do Registro 74, relativamente ao primeiro mês subsequente, ou seja, o inventário inicial de 2002 (docs. fls. 09 a 15), sendo concedido o prazo de 30 dias úteis para corrigir a irregularidade apontada.

Nestas circunstâncias, observo que a ação fiscal atendeu ao disposto no artigo 708-A do RICMS/97, pois a fiscalização ao recepcionar os arquivos magnéticos sem o Registro tipo 74, intimou o contribuinte para no prazo de 30 dias úteis, informar o registro omitido, com especificação do Registro 74, relativamente ao primeiro mês subsequente, ou seja, o inventário inicial de 2002, (docs. fls. 09 a 15), e como o contribuinte não cumpriu as determinações legais acima descritas, especialmente o previsto no § 2º, do art. 708-A, do RICMS/97, entendo que foi correta a aplicação da penalidade indicada no presente Auto de

Infração, por estar prevista no art. 42, XIII-A, “g”, da Lei nº 7.014/96, que tem a seguinte redação:

“Art. 42 - Para as infrações tipificadas neste artigo serão aplicadas as seguintes multas:

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.”

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor recolhido conforme extrato do SIGAT – Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária à fl. 136.”.

Inconformado, o contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 166/175, suscitando a decadência do direito do Fisco de exigir a multa objeto da infração 1, 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.

No mérito propriamente dito da infração 1, 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. 184/188, pugnou pela rejeição da decadência suscitada, ao argumento de que a regra do art. 150, §4º, do CTN, é inaplicável à espécie, 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, 26/09/2007, já havia sido ultrapassado o quinquênio legal.

A PGE/PROFIS, de seu turno, sustenta que deve ser aplicado à espécie o art. 150, §4º, do Diploma de regência, segundo o qual 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 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, na infração 01, multa de R\$ 826,05 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 infração 01, única que é questionada pelo contribuinte, decorre da falta de correção 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 ao 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 inventário, 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 nº 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 se estriba no já revogado Anexo 64, e voto pelo PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para julgar INSUBSISTENTE a infração 1 do 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 **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **110188.0024/07-0**, lavrado contra **ÓTICA ERNESTO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$863,72**, acrescido de multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor já recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de dezembro de 2008.

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS ALBUQUERQUE SENTO SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS