

A. I. Nº - 206825.0007/07-0  
**AUTUADO** - SHERWIN WILLIAMS DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**AUTUANTE** - ANTONIO MEDEIROS DOS SANTOS  
**ORIGEM** - INFAC ATACADO  
**INTERNET** - 14. 02. 2008

## 1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0011-01/08

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. VALOR DAS SAÍDAS SUPERIOR AO DAS ENTRADAS. Detectando-se omissão tanto de entradas como de saídas, deve ser exigido o ICMS correspondente à diferença de maior expressão monetária. No caso, deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas. Infração subsistente. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. OMISSÃO DE DADOS. MULTA. A legislação prevê aplicação de multa em decorrência de informações divergentes dos documentos fiscais correspondentes ou omissão de dados em arquivos magnéticos. Multa de 5%, porém com observância do limite de 1% sobre os valores das operações e prestações realizadas no período. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Através do presente Auto de Infração, lavrado em 29/08/2007, foi constituído crédito tributário representando ICMS no valor de R\$ 14.537,20 e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 55.790,45, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes irregularidades:

01 – deixou de recolher ICMS em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, levando-se em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis, nos exercícios de 2002 e 2003, com exigência do imposto no valor de R\$ 14.537,20, acrescido da multa de 70%;

02 – forneceu informações através de arquivo(s) magnético(s) exigido(s) na legislação tributária, requerido mediante intimação, com omissão de operações ou prestações, ficando o valor da multa limitado a 1% das saídas do estabelecimento em cada período, resultando no valor de R\$ 55.790,45, em relação aos meses de janeiro a dezembro de 2002 e de janeiro a dezembro de 2003.

No campo “Descrição dos Fatos” consta que tendo sido realizado levantamento quantitativo, foram constatadas omissões de saídas de mercadorias tributáveis maiores que as omissões de entrada, cujos demonstrativos estão anexados ao PAF. As bases de cálculo foram encontradas utilizando-se os valores de omissão de entrada e de saída, conforme previsto no inciso II, alíneas “a” e “b” do art. 60 do RICMS/BA. Os preços médios foram calculados com base nas notas fiscais registradas nos últimos meses dos exercícios onde se verificaram transações com as mercadorias.

Em virtude da falta de fornecimento de arquivos magnéticos, exigidos mediante intimações, com as informações das operações, foi cobrada a multa de 1% sobre os valores das saídas, conforme determina a alínea “g” do inciso XIII-A do art. 915 do RICMS/BA, tendo em vista a falta de atendimento ao que preceituam os artigos 686 e 708-B do mesmo Regulamento.

O levantamento dos valores e a descrição dos fatos geradores da obrigação principal encontram-se detalhados no Termo de Fiscalização no pertinente livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências.

Cópias anexas: Demonstrativo de Débito e respectivo anexo e Termo de Encerramento de Fiscalização; cópias de seis intimações (sendo três através de telegramas); duas intimações para apresentação de informações em meio magnético, inclusive duas laudas referentes à análise dos arquivos magnéticos (Registro 50, 60A, 61 e 70) X Informações da DMA de 2002 e 2003 e de 44 laudas (com uma relação de notas fiscais com valor zero no registro 50, dezoito contendo relação de notas fiscais sem itens no registro 54 – exercício 2002 e mais 25 com relação de notas fiscais sem itens no registro 54 – exercício 2003); de três Termos de Arrecadação de Livros e/ou Documentos, do livro Registro de Inventário (2001 a 2003); do livro Registro de Apuração do ICMS de 2002 e 2003; do CD contendo arquivos magnéticos (exercícios 2002 e 2003) e de duas laudas referentes à análise dos arquivos magnéticos SINTEGRA de 2002 e 2003.

O autuado, através de representante legalmente constituído, ingressou com impugnação às fls. 165 a 178, informando que realizara o pagamento do débito relativo à infração 01 e que a defesa se referia apenas à infração 02.

Argumenta que a fiscalização incorreu em equívoco ao aplicar a multa prevista no art. 42, inciso XIII-A, alínea “f” da lei nº. 7.014/96, tendo em vista que a acusação não procede, assim como pelo fato do crédito tributário já se encontrar extinto e considerando a nulidade e a improcedência do lançamento tributário.

Destaca preliminarmente que na autuação foram considerados os períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 2002 e dezembro de 2003. Como após o prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador do ICMS, com ou sem manifestação do fisco, considera-se extinto o crédito pela decadência, manifesta o entendimento de que tendo a ciência do Auto de Infração ocorrido em 31/08/2007, não pode ser exigido o débito relacionado a fatos geradores ocorridos antes de 31/08/2002, uma vez que se operara a decadência.

Argúi que no presente caso, sendo o ICMS o tributo em discussão, estando sujeito ao lançamento por homologação, compete ao próprio contribuinte constituir o crédito, calcular o quantum devido e antecipar o pagamento, sem qualquer interferência da autoridade administrativa, a qual possui prazo certo para averiguar a correção do procedimento adotado pelo contribuinte, podendo homologá-lo ou não. Observa que de acordo com o transrito § 4º do art. 150 do CTN [Código Tributário Nacional], o fisco dispõe do prazo de cinco anos, a partir da ocorrência do fato gerador, para homologar ou não o lançamento e, decorrido esse prazo, com ou sem manifestação do fisco, considerar-se-à extinto o referido crédito tributário.

O autuado realça que, dessa forma, o prazo decadencial para lançamento do ICMS pretendido deve ser considerado a partir da data da emissão das respectivas notas fiscais que documentaram as saídas das mercadorias do estabelecimento do impugnante, considerados como tributadas pela fiscalização. Neste sentido, transcreveu as ementas relativas aos processos ERESP nºs 432.984/SP e 184.2628/SP, emanados do STJ – Superior Tribunal de Justiça.

Enfatiza que tendo decaído o direito do fisco de exigir, há que se decretar a extinção da multa relacionada a todos os fatos geradores anteriores a 31/08/2002, determinando-se, ainda, a extinção do respectivo processo administrativo.

Assevera que enquanto no campo “Descrição dos Fatos” se verifica que a fiscalização capituloou a multa com base no art. 915, inciso XIII-A, alínea “g” do RICMS/97, no Auto de Infração propriamente consta como infringido o art. 42, inciso XIII-A, alínea “f” da Lei nº. 7.014/96, o que significa que esta última está totalmente equivocada, pois a multa cominada ao impugnante é aquela que está expressa no RICMS/BA e não na lei 7.014/96. Afirma que esse fato gera a nulidade da autuação, considerando que o lançamento possui grave vício em sua origem.

Replica que no caso da infração 01 além de ter sido exigido ICMS, foi aplicada a multa de 70% (art. 42, inciso III da lei nº. 7.014/96), em razão da falta de registro de documentos fiscais nos livros fiscais pertinentes, estes previstos no art. 683 do RICMS/BA. Argumenta que apesar de ter sido condenado ao pagamento do principal e da multa por descumprimento de obrigação acessória, na infração 02 houve a aplicação de mais uma multa, em relação ao mesmo fato tido como infração. Afirma existir incoerência na cobrança das duas multas, por entender que se referem a uma só infração, desde quando os incisos correspondentes do art. 42 da Lei nº. 7.014/96 (III e XIII-A) quando tratam de livros fiscais se reportam aos mesmos documentos.

Salienta que no presente caso se aplica o disposto no § 5º do art. 42 da referida lei, que prevê que a multa por descumprimento de obrigação acessória deve ser absorvida pela multa decorrente do descumprimento de obrigação principal. Por esse motivo, assegura que o Auto de Infração é nulo ou improcedente em relação à infração 02.

Por cautela, argumenta que deve ser observado o princípio constitucional da proporcionalidade, visando dar sentido entre o cumprimento da obrigação acessória em atraso e a penalidade imputada. Isto porque a conduta estatal deve cumprir os seguintes requisitos: adequação entre a medida adotada e o objetivo almejado; necessidade de avaliação se a medida restritiva é indispensável para alcançar o direito do Estado ou se há outra alternativa igualmente eficaz e menos gravosa para o contribuinte; e conformidade entre determinada restrição e o fim a que se destina, não se justificando uma providência que imponha ônus demasiado comparado ao interesse público envolvido.

Acrescenta que de acordo com o art. 37 da Constituição Federal de 1988, a administração deve pautar sua conduta pela eficiência, que somente é atingida se os respectivos atos forem norteados pela devida adequação, necessidade e conformidade entre os meios empregados e os fins almejados. Cita que no nível infraconstitucional a atividade administrativa é regulada através do art. 2º da Lei nº 9.784/99. A respeito do tema, traz os ensinamentos do ministro Gilmar Ferreira Mendes e as considerações de Helenilson Cunha Pontes, assim como as decisões emanadas do STF – Superior Tribunal Federal –, concernentes aos processos RP nº 930 e ADIN nº 1.158-8, nas quais foi aplicado o comentado princípio.

O impugnante argumenta que na autuação não se verifica proporção entre a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória e o fim almejado, porque este se refere a pagamento em valor excessivo, ressaltando que isto se deve também ao fato do fundamento utilizado pelo autuante ser inadequado, restando demonstrada a violação ao princípio da proporcionalidade.

Requer, ao final, o provimento de sua impugnação, sendo decretada a decadência em relação ao período anterior a 31/08/2002; a extinção da infração 01, em razão de sua quitação; a anulação da infração 02, em decorrência de sua incorreta capitulação legal e da duplicidade da multa por descumprimento de obrigação acessória; a improcedência da multa cominada na infração 02, aplicando-se o disposto no § 5º do art. 42 da Lei nº. 7.014/96 ou por desatendimento ao princípio da proporcionalidade.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 193 a 198, salientando que para que se configure a decadência deve ser observada a previsão contida no § 4º do art. 150 do CTN, isto é, se a lei fixa prazo para a homologação, verificando-se no caso do ICMS no Estado da Bahia, que deve ser considerado o prazo de cinco anos, a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte

àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme se observa no transrito art. 28 da Lei nº. 3.956/81. De igual modo, tal previsão está expressa no art. 965, inciso I do RICMS/97, em conformidade com o disposto no art. 173, inciso I do CTN.

Quanto à alegação de erro na capitulação da multa, observa que a alínea “g” do inciso XIII-A do art. 915 do RICMS/BA prevê a multa de 1% sobre os valores das saídas de mercadorias e prestações de serviços realizados, pelo não fornecimento do arquivo magnético contendo a totalidade das operações e das prestações, ou pela entrega dos arquivos em padrão diferente ou em condições que impossibilitem a sua leitura; já a alínea “f” do inciso XIII-A da Lei nº. 7.014/96 estipula a multa de 5% sobre a mesma base de cálculo, porém não podendo ser superior a 1% do valor das saídas e das prestações. Argúi que, desse modo, não houve prejuízo para o contribuinte, pois a multa cobrada foi de 1%, não se justificando a pretensão de nulidade, haja vista que de acordo com o disposto no § 2º do art. 18 do RPAF/99, não se pode declarar a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa.

No que se refere à argüição de duplicidade da multa, observa que enquanto a infração 01 trata da falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem emissão de documentos fiscais e sem a sua escrituração, a infração 02 decorreu do fornecimento de informações através de arquivos magnéticos, requeridos mediante intimação, com omissão de operações ou prestações. Daí se verifica que são dois fatos geradores distintos, que têm, consequentemente, multas distintas, não se registrando a situação alegada que justificasse a absorção de uma situação pela outra, nem ocorrendo duplicidade de imputação de penalidades, não cabendo, por conseguinte, a nulidade ou improcedência da autuação.

Contesta o entendimento da defesa de que a cobrança da multa representa violação ao princípio da proporcionalidade e que a penalidade poderia ser menos gravosa, argumentando ser essa uma discussão sem pertinência nessa etapa do processo, considerando que à autoridade autuante, por exercer uma atividade vinculada, cabe apenas aplicar as determinações legais, visando à constituição do crédito tributário, conforme determina o *caput* do art. 142 do CTN e seu parágrafo único, que transcreveu.

Apesar disso, traz à colação o pensamento do tributarista Hugo de Brito Machado a respeito do tema, destacando os trechos que versam a respeito da necessidade da multa representar um ônus pesado, visando desestimular as condutas que ensejam a sua cobrança, podendo por essa razão ser confiscatórias. Enquanto há garantias constitucionais contra o uso do tributo com efeito de confisco, visando a segurança do exercício da atividade econômica, às multas não se aplica essa garantia, pois seria absurdo que a Constituição Federal desse guarida ao exercício da ilicitude.

Entende que, dessa forma, não se pode acatar a alegação de violação ao princípio da proporcionalidade no presente caso, para que se justifique a nulidade ou improcedência da cobrança realizada.

Finalizando, assevera que estando os procedimentos respaldados no fiel cumprimento da lei e considerando que não foi apresentada nenhuma matéria de fato ou fundamento de direito que justifique o pleito pela improcedência ou nulidade do Auto de Infração, a autuação deve ser mantida.

Consta às fls. 200/201 extrato do SIGAT/SEFAZ, relativo aos detalhes do pagamento parcial do débito apurado no presente lançamento.

## VOTO

No Auto de infração em lide foi atribuído ao sujeito passivo o cometimento de duas irregularidades, dentre as quais o autuado reconheceu expressamente a infração 01, tendo, inclusive, informado que houvera realizado o pagamento do débito correspondente. Ressalto que a exigência fiscal constante da referida infração está devidamente fundamentada em expressa

disposição legal, estando embasada no RICMS/97 e na Lei 7.014/96, bem como foram elaborados os demonstrativos correspondentes. Portanto, a infração fica mantida integralmente.

Ao atacar a infração 02, o autuado salienta que tendo a ciência do Auto de Infração ocorrido em 31/08/2007, não poderia ser exigido o débito relacionado a fatos geradores ocorridos até essa data, por entender que teria se operado a decadência, desde quando o prazo para lançamento do ICMS pretendido deve ser considerado a partir da data da emissão das respectivas notas fiscais que documentaram as saídas das mercadorias do estabelecimento do impugnante, consideradas como tributadas pela fiscalização.

Entendo que não assiste razão ao impugnante. Em primeiro lugar, as regras do art. 173, inciso I do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, inciso I do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81) e no art. 965, inciso I do RICMS/97, prevêem que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em segundo lugar, a incidência da regra do art. 150, § 4º do CTN diz respeito às situações nas quais a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação, o que não vem a ser a situação presente, conforme explicitado acima. No caso desta lide, o prazo para a contagem referente ao período objeto do questionamento (janeiro a agosto de 2002) iniciou-se em 01/01/2003, com prazo final em 31/12/2007. O lançamento ocorreu em 29/08/2007. Não há, portanto, o que se falar em decadência.

Ressalto, ainda, que tem sido esse o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs. 0113/12-05, 0102/12-05 e 0004-11/06, sendo que, neste último, transcrevo parte do voto do ilustre relator Fernando Antônio Brito de Araújo:

*“Inicialmente rejeito a preliminar de decadência do direito da Fazenda Pública do Estado da Bahia de constituir os créditos tributários relativos ao período de janeiro a junho de 1999, visto que o artigo 965 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97, prevê que o aludido direito extingue-se no prazo de cinco anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso concreto, o citado prazo iniciou-se em 1º de janeiro de 2000 e seu termo ocorreu em 31 de dezembro de 2004, sendo que o Auto de Infração foi lavrado em 29 de junho de 2004, portanto antes de operar a decadência.”*

O contribuinte suscitou a nulidade da autuação, sob a argüição de que enquanto no campo “Descrição dos Fatos” tinha sido citado como infringido, em relação à infração 02, o art. 915, inciso XIII-A, alínea “g” do RICMS/97, no Auto de Infração consta que a multa aplicada seria aquela prevista no art. 42, inciso XIII-A, alínea “f” da Lei nº. 7.014/96. Discordo desse entendimento da defesa, tendo em vista que no campo próprio do Auto de Infração a imputação está devidamente descrita, constando que decorreu do fornecimento de “informações através de arquivos magnéticos exigidos na legislação tributária, requeridos mediante intimação, com omissão de operações ou prestações, ficando o valor da multa limitado a 1%”. Além disso, o dispositivo da multa aplicada está correto, tendo ocorrido tão somente um equívoco da fiscalização, ao mencionar no espaço citado pelo autuado que a multa cobrada era aquela prevista na alínea “g” do inciso XIII-A do art. 915 do RICMS/97, que se refere, inclusive, ao mesmo percentual aplicado na autuação. Assim, como esse lapso não implicou em nenhum prejuízo para o autuado nem representou em dificuldade para que ele pudesse exercer o seu direito de defesa, não existe nenhuma razão para a decretação da nulidade pretendida.

No que se refere às alegações correspondentes às penalidades aplicadas, de que teria ocorrido cobrança das duas multas em duplicidade, sob o entendimento de que se referem a uma só infração, o que teria gerado ofensa ao princípio da proporcionalidade, saliento que tais argumentações estão destituídas de fundamento. Enquanto a infração 01 se refere à constatação da ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão dos

documentos fiscais correspondentes e, consequentemente, de sua escrituração, a infração 02 trata do fornecimento à fiscalização de informações através de arquivos magnéticos com omissão de operações ou prestações. Ademais, as multas aplicadas estão corretas, sendo aquelas previstas na Lei nº. 7.014/96, não se vislumbrando que no presente caso tivesse ocorrido excesso por parte da administração pública, ao aplicar as penalidades em referência.

Deste modo, restam afastados os pedidos de nulidade apresentados pelo autuado, considerando que o procedimento fiscal atende as determinações previstas no art. 39 do RPAF/99, além do que, o autuado, exercendo o seu direito de ampla defesa e do contraditório, apresentou impugnação, demonstrando ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.

Verifico que na infração 02 a imputação se referiu ao fato do contribuinte ter repassado informações através dos arquivos magnéticos, contendo dados divergentes em comparação com aqueles constantes nos documentos fiscais correspondentes.

Constato que no lançamento em discussão a infração foi descrita de forma clara, estando fundamentada nos demonstrativos, livros e documentos fiscais, enquanto que o autuado não trouxe nenhuma prova de existência de qualquer equívoco ou falha técnica no lançamento efetuado pelo autuante, o qual caracterizou a infração de forma detalhada.

No mérito, saliento que o art. 683 do RICMS/97 estabelece a possibilidade de o contribuinte utilizar sistema eletrônico de processamento de dados, sendo que as condições específicas quanto à manutenção e ao fornecimento do arquivo magnético estão disciplinadas nos artigos 686 e 708-B. Noto que no decorrer da ação fiscal foram observadas, pelo autuante, as disposições contidas nesses dispositivos regulamentares especialmente aquelas descritas nos §§ 3º e 5º do art. 708-B, que apresento em seguida, para um melhor entendimento:

*“Art. 708-B. 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.*

*§ 3º Tratando-se de intimação para correção de inconsistências verificadas em arquivo magnético, deverá ser fornecida ao contribuinte Listagem Diagnóstico.*

*§ 5º O contribuinte terá o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para corrigir arquivo magnético apresentado com inconsistência, devendo utilizar, no campo 12 do Registro Tipo 10, o código de finalidade “2”, referente a retificação total de arquivo.”*

Verifico que tendo observado que o contribuinte enviara os arquivos magnéticos relativos aos exercícios de 2002 e 2003 através do Sistema SINTEGRA com informações incompletas, o autuante o intimou, entregando-lhe os relatórios detalhados dessas inconsistências e ausências (fls. 16 a 65), cientificando-o quanto ao prazo de 30 (trinta) dias, para que fossem realizadas as necessárias correções, conforme previsto no citado art. 708-B do RICMS/97. Noto que a intimação não foi atendida, persistindo, assim, as divergências anteriormente detectadas em relação aos dois exercícios.

Entendo ter ficado caracterizada a falta de atendimento às intimações, na forma prescrita, o que caracteriza o acerto da multa aplicada, sendo que o percentual de 5% sobre os valores das saídas de mercadorias, bem como das prestações de serviço tomadas e realizadas, foi limitado a 1% dos referidos valores, tendo em vista a divergência nos dados apresentados, conforme previsão contida no art. 42, inciso XIII-A, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96. Assim, a infração fica mantida na íntegra.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, cabendo a homologação dos valores recolhidos.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº. 206825.0007/07-7, lavrado contra **SHERWIN WILLIAMS DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 14.537,20, acrescido da multa de 70% prevista no inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 55.790,45, prevista no inciso XIII-A, alínea “f”, do artigo e Lei acima citados, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº. 9.837/05, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de janeiro de 2008.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR