

A.I. Nº - 128859.0109/07-5
AUTUADO - ÓTICA ERNESTO LTDA.
AUTUANTES - MARIA INEZ AGUIAR VIEIRA, EZILBERTO DE BRITO MOITINHO, SUELI SANTOS BARRETO, MARIA JOSÉ MIRANDA, MARIA CRISTINA DÓREA DANTAS e LUZINETE MARIA DA SILVA
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 08. 04. 2009

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0018-05/09

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Infração subsistente. ARQUIVO MAGNÉTICO. USUÁRIO DE PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS. FALTA DE ENTREGA. CONTRIBUINTE REGULARMENTE INTIMADO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Considerando que o Decreto nº 8.435, de 03/02/2003, revogou o Anexo 64, submetendo a exigência de manutenção dos arquivos magnéticos previstos no art. 686, do RICMS, às disposições do Convênio nº 57/95, cujo novo “Manual de Orientação” implantado por esse convênio 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, e que 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, rende-se 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. Infração insubsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 28/09/20007, na Infração 01, exige o ICMS no valor de R\$1.518,17, acrescido da multa de 70%, sobre operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento na escrita fiscal, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, conforme demonstrativos e documentos às fls. 5 a 108 e, na Infração 02, exige o valor de R\$1.141,23, referente a multa por falta de entrega de arquivos magnéticos, exigidos mediante intimação, com informações das operações realizadas.

Consta ainda da acusação que o contribuinte foi intimado a corrigir as inconsistências em 16/07/2007, tendo sido expirado o prazo em 17/08/2007. O contribuinte solicitou postergação do prazo em 15/08/2007 tendo sido concedido, a fim de que o mesmo reapresentasse o arquivo magnético com todos os registros obrigatórios. Entretanto, o contribuinte deixou de informar o “Registro 74” relativamente ao primeiro mês do exercício subsequente, ou seja, o inventário inicial do exercício de 2002.

O autuado impugnou o lançamento tributário (fls. 118 a 124), reconhecendo a Infração 01 afirmando já haver providenciado o pagamento do débito e quanto à Infração 02, argumenta que o art. 4º do Decreto nº 8.087 de 27 de dezembro de 2001, acrescentou o item 19-A ao Manual de Orientação previsto no então Anexo 64 do RICMS, mas isso não significa que o contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados estivesse obrigado a manter, pelo prazo decadencial, as informações atinentes ao registro fiscal tipo 74 (inventário) ou mesmo a fornecer arquivo eletrônico contendo as informações referentes àquele registro fiscal.

Aduz que as regras a serem observadas pelo contribuinte usuário do SEPD para manter e fornecer informações ao fisco estão dispostas no art. 686 do RICMS/97.

Salienta que para se compreender as regras sobre manter e fornecer informações passa a analisar o art. 686 do RICMS-BA, transcrevendo o artigo com a redação da época.

Ressalta que a redação vigente entre 30 de dezembro de 2000 a 03 de fevereiro de 2003 para o caput do art. 686 previa a manutenção de arquivo eletrônico com registro fiscal dos documentos emitidos por qualquer meio, referente à totalidade das operações de entrada, saída e das aquisições e prestações realizadas no exercício de apuração, na forma estabelecida no Anexo 64 e no Capítulo I do Título IV do RICMS-BA. Portanto, diz que não havia previsão para manutenção das informações relativa ao inventário de mercadorias.

Dizendo que os incisos do art. 686 discriminam as informações que o arquivo deveria conter, descrevendo que o inciso I referia-se aos registros dos tipos 50, 51, 53 e 54 do Manual de Orientação (então Anexo 64) que representam os elementos dos documentos fiscais indicados em suas alíneas. Já o inciso II referia-se aos registros fiscais dos tipos 50 e 70 do mesmo manual. O inciso III referia-se aos registros fiscais dos tipos 60M e 60A. Frisa que o inciso III-A não era vigente à época. Por sua vez, o inciso IV referia-se aos registros fiscais dos tipos 60M, 60A e 60R, do referido Manual de Orientação, referente às saídas com Cupom Fiscal, emitidos por equipamentos do tipo ECF, incluindo os itens comercializados mensalmente (60R). Aduz que o inciso V, referia-se aos demais documentos fiscais, incluindo a Nota Fiscal de Venda a Consumidor, representada por total diário no registro fiscal do tipo 61.

Frisa que o § 1º do artigo em tela, indicava que os elementos dos documentos fiscais emitidos de forma manual, também devem ser inseridos no arquivo eletrônico e o § 2º determinava o cumprimento da regra prevista no § 1º. Acrescenta que o § 3º, determinava a exigência ao contribuinte do IPI, e o § 4º, dispensava a manutenção do registro fiscal ou emissão de Cupom Fiscal. Por sua vez o § 5º determinava que o contribuinte deveria fornecer ao fisco arquivo eletrônico contendo as informações previstas no artigo 686 do RICMS-BA, atendendo as especificações técnicas vigentes na data da entrega do arquivo e descritas no Manual de Orientação (então Anexo 64). Destaca que as referidas informações seriam as previstas no artigo 686 e não as prelecionadas no então Anexo 64, e o que se buscava no então Anexo 64, seriam as especificações técnicas quanto à forma de apresentação das informações.

Diz que os registros fiscais indicados no artigo 686, especialmente nos incisos de seu caput, eram tão somente os registros fiscais dos tipos 50, 51, 53, 54, 60M, 60A, 60R, 61 e 70. Afirma que o § 6º, foi acrescentado pelo Decreto nº 9.332/05, sendo este dispositivo que obriga a inclusão do registro fiscal do tipo 74 (inventário), no arquivo eletrônico entregue mensalmente ao fisco. Sustenta que a

exigência da entrega passou a vigorar em 2005, ainda que o *lay out* do registro fiscal tipo 74, já estivesse definido no então Anexo 64. Informa, ainda, que o § 7º 8º, não eram vigentes à época.

Aduz que da análise da legislação vigente à época e da atualmente vigente, o registro fiscal tipo 74 (inventário), somente passou a ser exigido para fornecimento ao fisco a partir de 15 de fevereiro de 2005, quando foi acrescentado o § 6º ao art. 686 pela alteração 62 do RICMS/97, e 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.

Assevera que os registros fiscais a ser mantidos são tão somente os indicados nos incisos do caput do referido artigo, porém quando da entrega das informações, no período de apuração do ICMS em que for realizado inventário, o arquivo eletrônico deverá conter, também, os registros de inventário, a título de estoque final, que deverão ser repetidos no arquivo magnético referente ao período de apuração seguinte, a título de estoque inicial, nos termos do § 6º ao artigo 686 do RICMS-BA.

Ao final, requer a improcedência da Infração.

Na informação fiscal, fl. 128, o autuante Ezilberto de Brito Moitinho, no que se refere à Infração 02, escreve que examinando o que disciplina a matéria, reconhece que o autuado tem razão quanto a esse item.

VOTO

De início, observo que foram acostados ao PAF os demonstrativos que embasaram a ação fiscal. Tendo em vista que o contribuinte exercendo seu direito de ampla defesa reconheceu a Infração 01, não havendo controvérsia quanto a esta infração e considerando que a ação fiscal desenvolveu-se dentro de parâmetros legais, declaro sua procedência.

Pelo cometimento da Infração 02, sugere-se a aplicação de multa em face do contribuinte ter deixado de fornecer arquivos magnéticos com informações das operações ou prestações realizadas.

Consta do Auto de Infração que o contribuinte foi intimado a corrigir as inconsistências em 16.07.2007, inclusive apresentação do Registro 74 (inventário inicial do exercício 2002), cujo prazo final de apresentação findou-se em 27.08.2007, após prorrogação a pedido do autuado.

O autuado alega que estaria sendo exigido que ele cumprisse o disposto no § 6º do art. 686 do RICMS, o qual foi acrescentado ao citado artigo após o período de apuração objeto da presente lide, já que tal dispositivo foi incorporado ao Regulamento em fevereiro de 2005, mediante a alteração nº 62 (Decreto nº 9.332/05).

Sustenta o autuado que o item 19-A, que trata do Registro de Inventário, acrescentado ao Anexo 64 pelo Decreto nº 8.071/01, apenas definiu o leiaute do Registro 74, mas não impôs a obrigação de fornecimento do respectivo registro já que o fornecimento das informações fiscais, conforme previsto no §5º do art. 686 do RICMS, atendendo as especificações técnicas descritas no Manual de Orientação vigentes na data de entrega do arquivo, deveria conter apenas os registros definidos no art. 686, especificamente nos seus incisos, e neste não constava o registro 74, cuja obrigação de entrega apenas foi acrescentada pelo parágrafo 6º.

Portanto, a multa sugerida na Infração 2 decorre da falta de correção das inconsistências apontadas pelo auditor fiscal com relação ao registro 74, que trata do inventário, não constante do seu arquivo magnético passado à SEFAZ.

Embora não conste no descritivo do auto, a autuação refere-se especificamente ao inventário inicial do Exercício de 2003, tendo como data de ocorrência 31/01/2003. Fazendo uma análise da legislação pertinente, constato que 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" (Convs. 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. Assim, associando-me a entendimento já manifestado nos acórdãos CJF nº 0018-02/07 e CJF nº 0145-12/08, entendo insubsistente a Infração 02.

Pelos motivos expostos, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **128859.0109/07-5**, lavrado contra **ÓTICA ERNESTO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.518,17**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de março de 2009

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS DE CARVALHO – JULGADOR