

A. I. Nº - 115484.0002/10-7
AUTUADO - MARCOSA S.A. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS
AUTUANTES - GISÉLIA RIBEIRO GUIMARÃES, MARIA DAS GRAÇAS LEMOS FERREIRA e MARIA CRISTINA ALVES CORREIA SANTOS
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 12/11/2010

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0299-03/10

EMENTA: ICMS. 1. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. USUÁRIO DE PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS. FALTA DE ENTREGA DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS SOLICITADOS MEDIANTE INTIMAÇÃO. MULTA. A entrega de arquivos fora das especificações e requisitos regulamentares equivale à falta de entrega, sujeitando o contribuinte à multa da alínea “j” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96, ao passo que a entrega de arquivos com omissão de entradas e de saídas de mercadorias ou com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes sujeita o contribuinte à multa da alínea “i”. Não houve falta de apresentação de arquivos magnéticos, haja vista as provas anexadas aos autos. Embora a imputação se inicie dizendo que o contribuinte “deixou de fornecer” os arquivos magnéticos, consta no campo “Descrição dos Fatos” que os arquivos foram apresentados, porém com distorções. Analisando os elementos constantes nos autos, deduz-se que o que houve foram omissões de registros, inclusive de Notas Fiscais do CFAMT, bem como arquivos com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais. Em caso de omissão de entradas e de saídas de mercadorias nos arquivos eletrônicos, ou de arquivos contendo informações com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, a multa aplicável é a da alínea “i” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e não a da alínea “j”. Não foi observado portanto o devido procedimento legal. Não há como mudar o fulcro da imputação, de modo a aplicar a multa de 5% prevista na alínea “i”, mesmo porque nos autos não existem elementos que permitam os cálculos. Procedimento nulo. 2. EMBARAÇO À AÇÃO FISCAL. MULTA. É evidente a superposição de multas sobre o mesmo fato, haja vista que a alusão a intimações e “e-mails” anexos aos autos deixa claro que a multa se refere à falta de entrega de arquivos magnéticos e provavelmente de outros elementos não especificados ou sua entrega de forma incompleta. Proce

APRESENTAÇÃO DE DOC
Não consta quais doc

Created with

 **nitroPDF** professional

download the free trial online at nitropdf.com/professional

entregues. Infração não caracterizada. Auto de Infração
NULO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 31/3/10, diz respeito aos seguintes fatos:

1. falta de entrega de arquivos magnéticos, exigidos mediante intimação, com informação das operações ou prestações realizadas, sendo por isso aplicada multa equivalente a 1% das operações omitidas [mais multa de R\$ 1.380,00], relativamente ao exercício de 2006, no valor de R\$ 510.077,46;
2. embargo à ação fiscal, sendo por isso aplicada multa de R\$ 460,00;
3. falta de apresentação de documentos fiscais, regularmente intimado nesse sentido, sendo aplicada multa de R\$ 460,00;
4. falta de entrega de arquivos magnéticos, exigidos mediante intimação, com informação das operações ou prestações realizadas, sendo por isso aplicada multa equivalente a 1% das operações omitidas [mais multa de R\$ 1.380,00], relativamente ao exercício de 2007, no valor de R\$ 892.088,51;
5. falta de entrega de arquivos magnéticos, exigidos mediante intimação, com informação das operações ou prestações realizadas, sendo por isso aplicada multa equivalente a 1% das operações omitidas [mais multa de R\$ 1.380,00], relativamente ao exercício de 2008, no valor de R\$ 1.593.846,03.

O contribuinte apresentou defesa (fls. 314/330) abordando o teor das imputações. Comenta os critérios seguidos pela fiscalização na auditoria dos três estabelecimentos da empresa. Alega que, não obstante tenha a empresa atendido a todas as intimações para apresentação dos arquivos magnéticos, foi lavrado o presente Auto de Infração em razão da suposta não apresentação dos mesmos, bem como de outros documentos, fatos que supostamente embaraçaram a fiscalização.

Com relação às multas por falta de entrega dos arquivos magnéticos (itens 1º, 4º e 5º), nega que tivesse havido tal fato, tanto assim que, como foi dito pelas próprias autuantes na “Descrição dos Fatos”, os referidos arquivos foram apresentados em três oportunidades, em duas das quais a empresa apenas corrigiu eventuais inconsistências identificadas nos seus lançamentos, de modo que, de início, resta claro que não houve “falta de entrega de arquivos magnéticos”. Aduz que, após a última vez em que os arquivos foram entregues, as autuantes não fizeram quaisquer considerações, apontando eventuais inconsistências dos arquivos apresentados, levando a se inferir por sua total regularidade.

Considera contraditória a acusação fiscal neste ponto, pois ora afirma que os arquivos foram entregues em quatro versões, o que não ocorreu, tendo a empresa entregue os arquivos em três oportunidades, porém em duas delas apenas corrigido eventuais inconsistências, e ora afirma que a infração consistiu na falta de entrega dos arquivos. Frisa que a empresa entregou os arquivos quando intimada, não havendo suporte fático para incidência da norma invocada pela fiscalização. Como evidência de que os arquivos foram entregues, a defesa observa que as autuantes puderam apurar supostas inconsistências decorrentes de divergências entre os documentos fiscais da empresa e os lançamentos dos arquivos magnéticos. Diz que estão anexos à defesa (fls. 343/407) os documentos que comprovam a entrega da documentação solicitada.

Prossegue a defesa ponderando que o programa utilizado para geração dos arquivos da filial ora autuada é o mesmo utilizado para geração dos arquivos relativos às filiais de Teixeira de Freitas e Ipiaú, de modo que, se os arquivos foram considerados como “prometidos” relativamente às filiais, não haveria por que haver quaisquer questionamentos no qu

conforme demonstrará em tópico próprio, a maior parte das supostas divergências não condizem com a realidade.

Adverte que não se venha a dizer que a presente infração se justificaria em razão dos poucos equívocos existentes no arquivo magnético, pois a sanção imputada tem aplicabilidade específica, qual seja a falta de entrega dos arquivos magnéticos, mesmo após intimação para tanto. Considera que se as poucas inconsistências existentes no arquivo magnético ensejassem a aplicação de alguma penalidade certamente não seria aquela apontada pelas autuantes, já que o fato tipificado no art. 42, XIII-A, “j”, da Lei nº 7.014/96 em nada se confunde com o fato efetivamente ocorrido.

Também adverte que não se venha a fundamentar a existência das infrações em razão da ausência do nível de detalhe exigido na legislação, seja por não ter sido tal fundamento objeto da capitulação da infração, seja porque os arquivos entregues estão em perfeita conformidade com o que disciplina o Convênio 57/95. Diz que o arquivo magnético, ao serem feitas as transmissões, foi validado pelo validador do Sintegra, fato que, a seu ver, por si só excluiria a possibilidade de não entrega dos arquivos ou de entrega sem o nível de detalhe exigido na legislação.

Conclui argumentando que há total incompatibilidade os fatos constatados e o fundamento legal apresentado pela fiscalização, e, havendo prova de que a empresa não incorreu na descrição fática da norma invocada no Auto de Infração, caberá a declaração de nulidade do Auto.

Também impugna a multa por embaraço à fiscalização (item 2º). Assinala que a alínea “e” do inciso XV do art. 42 foi revogada pela Lei nº 9.159, de 9/7/04, sendo impossível a aplicação de norma revogada, em face do princípio da legalidade, devendo ser cancelada a exigência também neste ponto. Sustenta que, para ocasionar qualquer consequência no mundo jurídico, um determinado fato deve corresponder integralmente ao desenho abstrato contido na hipótese da norma que lhe é correspondente, de modo que, se por alguma razão essa adequação (subsunção) não for perfeita, não se propagarão as consequências legais, o que equivale a dizer que, se um determinado fato não for típico, não poderá ser apenado, haja vista que o efeito imediato da tipicidade cerrada é fazer com que só haja incidência tributária ou a imposição de pena nos exatos limites da hipótese prevista em lei. Conclui argumentando que, se o referido dispositivo da lei foi revogado, não há fundamento de validade para a multa em discussão, impondo-se o seu cancelamento.

Aduz que, mesmo que a norma invocada estivesse vigente, a multa não seria aplicável, pois a ação fiscal tem finalidade pedagógica, nos termos do art. 708-B do RICMS, só cabendo punição nas hipóteses em que o contribuinte, dolosamente, insiste em se manter à margem da prescrições legais, e não é por outra razão que os prazos estabelecidos ordinariamente na legislação de regência podem ser flexibilizados, inclusive o próprio prazo de fiscalização.

Ressalta que neste caso a fiscalização extrapolou o prazo inicialmente estabelecido, tendo em vista que a solicitação de prorrogação das atividades de fiscalização não foi assinada pelas autoridades superiores às autuantes, fato que enseja a sua extemporaneidade, já que o prazo legalmente previsto para encerramento da fiscalização foi extrapolado sem amparo das referidas autoridades superiores, havendo então nulidade formal do Auto de Infração.

Alega que a empresa atendeu, da melhor forma possível, às intimações recebidas.

A seu ver, os prazos existentes no procedimento de fiscalização são prazos “impróprios”, ou seja, são prazos não preclusivos e que não geram a automática presunção de que o contribuinte não atendeu à intimação, e justamente por isso, já que é praxe a flexibilização dos prazos ordinariamente previstos por parte dos agentes fiscais, de modo que o não atendimento da eventual intimação ou o seu atendimento fora do prazo pactuado não gera a imposição de multa fiscal, pois o embaraço ocorre é quando o contribuinte, de propósito ou por negligência, tenta impedir a ação fiscal, evitando q

acesso às informações necessárias ao prosseguimento da fiscalização, porém no presente caso a empresa atendeu a todas as intimações recebidas, não deixando de entregar quaisquer documentos necessários à fiscalização, sendo tal postura confirmada pelas próprias autuantes, quando do encerramento da fiscalização das outras duas filiais da empresa, as quais foram fiscalizadas com mais tempo, sem a indicação de quaisquer dificuldades criadas por parte da empresa. Aduz que em ratificação à inexistência de embargo à fiscalização também está o fato de a empresa ter a todo instante se comunicado com as autuantes, seja em atendimento às intimações, seja em contatos pessoais e até mesmo por correio eletrônico, conforme documentação anexa (fls. 343/407).

Conclui dizendo que a empresa não só buscou apresentar toda a documentação requerida pelas autuantes como também buscou corrigir todas as eventuais inconsistências que foram apuradas, para viabilizar a perfeita consecução dos trabalhos de fiscalização.

Impugna também a multa por falta de entrega de documentos fiscais (item 3º). Observa que não foram apontados quais os documentos que supostamente foram solicitados e que não foram entregues, impedindo, inclusive, que a empresa exerça plenamente seu direito de defesa. Pergunta como poderia a empresa provar a entrega dos documentos se a fiscalização não aponta especificamente quais foram as ausências constatadas. Argumenta que a multa insculpida no art. 42, XX, “a”, da Lei nº 7.014/96 só se justifica em caso de eventual não entrega que ocorrer por conduta desidiosa do contribuinte. Diz que, sempre que teve dificuldade em atender à solicitação da fiscalização, ou mesmo dificuldade na transmissão de arquivos por meio eletrônico, a empresa entrou em contato com as fiscais, seja para pleitear a dilação do prazo previamente estabelecido, seja para identificar uma maneira de atender às intimações dentro do prazo. Por essas considerações, conclui que se afigura improcedente a imputação.

Passa em seguida a analisar as supostas inconsistências apontadas pelas autuantes nos arquivos magnéticos entregues pela empresa. Diz que praticamente todas as inconsistências apontadas pela fiscalização decorrem de equívoco na análise dos lançamentos constantes nos arquivos magnéticos, de modo que apenas uma ínfima parte deles efetivamente apresenta inconsistências, o que é comprovado pela documentação anexa (doc. 5 – fls. 411 e ss.). Além disso, a maior parte dos lançamentos indicados pela fiscalização como inconsistentes é referente a operações não tributáveis pelo ICMS, de modo que, mesmo que estivessem corretas as autuantes, os pequenos erros cometidos pela empresa não ensejaram quaisquer prejuízos ao erário, e a irresignação das autuantes advém da suposta impossibilidade de procederem aos roteiros de fiscalização, porém a quantidade de inconsistências efetivamente existentes nos arquivos magnéticos é ínfima, não prevalecendo o argumento de que as inconsistências impediriam a apuração das operações tributáveis.

Destaca em seguida as diferenças entre os registros 50 e 54, dizendo que as Notas Fiscais indicadas no relatório, quase que em sua totalidade, se referem aos CFOPs 1933, 2933, 5.933 e 6.933, referentes a serviços tributáveis pelo ISS.

Diz o autuado que, segundo as autuantes, haveria divergência entre os registros 50 e 54, pois no registro 54 último não estaria preenchido o campo “valor”, em desconformidade, portanto, com que constava no registro 50. Quanto a isso, o autuado alega que agiu como está previsto no Manual do Sintegra, pois, conforme este no item 14.1.7, combinado com o item 14.1.5.6, pois o valor das Notas Fiscais foi lançado no registro 54 no campo 12, ou seja, no campo “Desconto/Despesas acessórias”. Frisa que não houve equívoco no lançamento do arquivo magnético, e as autuantes é que se equivocaram interpretando o não preenchimento do campo “valor” no registro 54 como erro, quando, na verdade, o registro 54 estava perfeitamente preenchido, na forma disciplinada pelo Manual do Sintegra, ins
Alega que, afora esse equívoco interpretativo, tem-se que, de 126.
apenas 93 apresentavam efetivamente divergência quando confront

podendo a empresa ser apenada com tão alta multa, devendo esta, ante a demonstração do universo de lançamentos corretos apresentados, ser cancelada ou minorada, haja vista a demonstração de boa-fé do contribuinte e a ausência de prejuízo ao erário.

Quanto aos lançamentos apontados pela fiscalização como equivocados por não constarem, no registro 54, a quantidade do produto, o valor unitário do produto e o valor total da Nota Fiscal, o autuado diz que se trata de registros relativos a Notas Fiscais de correção de dados, isto é, não são Notas Fiscais que representem operações ou serviços tributáveis, mas sim Notas Fiscais que visam corrigir equívocos constantes em outras Notas Fiscais anteriormente emitidas, razão pela qual não possuem quantidade, valor do produto e valor total da Nota Fiscal. Aduz que, relativamente a essas inconsistências, dos 436.954 lançamentos confrontados, apenas 160 correspondem a lançamentos efetivamente equivocados no registro 54, o que corresponde a 0,036%.

Com relação aos lançamentos sem descrição do item da Nota Fiscal no registro 54, o qual é reflexo do registro 75, o autuado ressalta que o arquivo magnético foi todo validado pelo validador do Sintegra, que não permite quaisquer lançamentos sem o preenchimento dos requisitos mínimos. Alega que parte das Notas Fiscais que segundo a fiscalização teriam os registros equivocados corresponde a Notas Fiscais de serviços não tributados pelo ICMS, e portanto, ainda que houvesse realmente inconsistências, tais inconsistências não poderiam ser consideradas como prejudiciais à fiscalização, porque não repercutem na apuração da base de cálculo do ICMS, e, além disso, muitos dos apontamentos indicados como inconsistentes estão corretos, ou seja, o registro 54 está perfeitamente preenchido.

No tocante às Notas fiscais de registro ausente no registro 50, o autuado diz que elas não foram identificadas pela fiscalização porque realmente havia um equívoco, porém, uma vez identificadas fisicamente as Notas Fiscais e feito o seu confronto com os lançamentos do arquivo magnético, foi verificado que tais documentos foram lançados como Notas Fiscais de terceiros e não como Notas Fiscais próprias, sendo que se trata de Notas Fiscais válidas e que documentam com exatidão a operação realizada, não podendo prevalecer a suposta inconsistência, uma vez que o lançamento da Nota Fiscal no arquivo magnético é posterior à sua emissão e também ao recolhimento do tributo, não havendo qualquer prejuízo ao erário ou à fiscalização, e por isso não pode a empresa ser por isso apenada. Aduz que tais Notas Fiscais, em sua grande maioria, correspondem a devolução de mercadorias feitas por clientes não contribuintes, ou seja, o cliente devolve a mercadoria e a empresa, para recompor o estoque, emite a Nota Fiscal de devolução.

Com relação à alegação das autuantes de que haveria divergências entre o Sistema INC (Informações do Contribuinte) e o registro 50 do Sintegra [do arquivo magnético], o autuado alega que as autuantes não especificaram qual seria a divergência existente, impossibilitando a defesa quanto a esse aspecto, devendo ser reconhecido, neste ponto, a total nulidade do Auto de Infração. Diz que tentou identificar o que ocorreu, tendo analisado todas as Notas Fiscais apontadas pela fiscalização, mas todas elas constam no registro 50, não tendo sido identificada a divergência, até porque o Sistema INC é um sistema interno da Secretaria Estadual da Fazenda, ao qual a empresa não tem acesso.

Quanto às outras divergências a que é feita alusão nas descrições dos fatos, o autuado alega que as autuantes não fizeram quaisquer análises efetivas de tais inconsistências, tendo-as, porém, citado na “Descrição dos Fatos”. De sua parte, diz o autuado que, visando à verdade material e à demonstração de sua boa-fé, faz questão de comentar tais itens, para aclarar ao máximo a correção de sua conduta, a fim de que se perceba que as efetivas inconsistências existentes no seu arquivo magnético são ínfimas perto da universalidade de lançamentos feitos nos exercícios fiscalizados. Nesse sentido, presta esclarecimentos relativamente à descrição “Junta de papelão hidráulica” – considera que as suas descrições, no sentido não impedem o curso da fiscalização, seja porque a qual

montante de registros, seja porque, apesar do equívoco na descrição, os códigos indicados estavam corretos, seja porque se trata de Notas Fiscais relativas a operações não tributadas; b) Notas Fiscais ausentes no registro 54 ou com divergência – apenas 11 Notas Fiscais não foram lançadas no Sintegra ou apresentam divergência no lançamento, e tais inconsistências não obstam a efetiva análise da totalidade das operações realizadas, bem como do arquivo magnético, pois correspondem a menos de 1% dos lançamentos nos exercícios fiscalizados; c) uso indiscriminado do CFOP 2949 – as autuantes entenderam que a empresa utilizou de forma indiscriminada a CFOP em referência, sem, contudo, indicar qual seria o código correto, sendo que as operações representadas por aquele CFOP referem-se, todas, a remessas e retorno de locações, tendo sido utilizado o referido código por não haver um código específico para as remessas e retorno de locação, não podendo, portanto, tal fato ser apontado como inconsistência; d) não indicação da NCM – as operações da empresa, conforme determina o item 20.1.4 do citado Manual do Sintegra, não estão adstritas, obrigatoriamente, à indicação da NCM no arquivo magnético, e apenas parte dos lançamentos não tem a indicação da NCM, pois quando da implementação do sistema atualmente utilizado, em abril de 2007, passou-se a preencher tal campo, ainda que sem ser obrigatório; e) registro 50 sem coincidir com o registro 54 nos campos “Série”, “Modelo”, “Alíquota” E “CFOP” – diz que identificou apenas algumas Notas Fiscais com tal inconsistência, sendo, portanto, a mesma irrelevante para a fiscalização da totalidade das operações praticadas pela empresa.

Requer a realização de diligência a fim de que sejam confrontadas suas explicações com o que foi indicado pelas autuantes, no sentido de serem determinadas as efetivas inconsistências existentes no arquivo magnético, descartando-se quaisquer imputações genéricas e imprecisas.

Pondera que a multa aplicada em razão das infrações 1ª, 4ª e 5ª culminou em um lançamento de aproximadamente três milhões de reais, revelando-se, nas circunstâncias fáticas demonstradas, demasiadamente excessiva, haja vista que a empresa tentou, durante toda a fiscalização, atender àquilo que foi solicitado pelas autuantes, tendo inclusive, buscado corrigir as inconsistências que lhe foram claramente apontadas, e, além disso, os lançamentos que possuem efetivas inconsistências são ínfimos em relação à quantidade dos lançamentos realizados em cada um dos exercícios fiscalizados, e sem deixar de levar em conta que as poucas efetivas inconsistências não representam prejuízo ao erário, e por isso considera que se deva aplicar a regra do art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96, reproduzida no art. 158 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, para que, em se entendendo que houve a infração imputada, seja cancelada ou reduzida a multa para valor não superior à R\$ 46.920,00, valor corresponde à multa de R\$ 1.380,00, prevista pelo mesmo artigo aplicado pela fiscalização (art. 42, XIII-A, “j”, da Lei nº 7.014/96, multiplicada pela quantidade de meses fiscalizados. Requer ainda que, caso não se acolha a pretensão retro, seja ao menos, reduzida a multa para valor não superior à 10% da multa imputada ordinariamente, nos termos da jurisprudência deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF 0211-12/08, 0172-12/08, 0389-12/08, 0026-12/08, 0349-12/08, 0542-12/06, 0109-12/06 e 0242-12/09, por considerar a multa em tela desproporcional.

Pede que o Auto de Infração seja julgado improcedente, tendo em vista que não houve falta de entrega do arquivo magnético, nem houve embaraço à fiscalização, e nem falta de entrega de documentos fiscais mediante intimação fiscal. Sucessivamente, pede que seja reconhecida a desproporcionalidade da multa aplicada e que a mesma seja cancelada ou reduzida, pelos fundamentos assinalados. Requer a juntada posterior de provas, assim como a produção de todos os meios de provas permitidos em direito, inclusive a realização de perícia e diligência fiscal, bem como pelo direito de sustentar oralmente as razões aduzidas. Juntou documentos.

Requer por fim que as intimações sejam feitas sempre em nome indicado.

As auditoras prestaram informação (fls. 541/546) comentando no preâmbulo a forma como foi conduzida a ação fiscal. Quanto à defesa, consideram as auditoras que o autuado todo o tempo apresenta um discurso repetitivo, alegando que a autuação decorreu da falta de entrega dos arquivos magnéticos, e portanto houve indicação errada da infração, porém tenta esquecer ou ignorar os dispositivos previstos na lei e no regulamento e minimiza frontalmente o que neles está descrito. Transcrevem parte do dispositivo legal. Consideram que, independentemente de o dispositivo legal ser bastante incisivo, constam no processo as inúmeras tentativas que foram dispensadas ao autuado no curso da ação fiscal, visando solucionar todas as pendências existentes.

Quanto à referência feita pelo autuado à fiscalização das filiais de Ipiaú e Teixeira de Freitas, alegando que foram fiscalizadas e não lhes foi imputada multa por inconsistência nos arquivos magnéticos, as auditoras contrapõem que houve, sim, várias inconsistências, as quais foram indicadas em relatórios para correção, e as que ainda permaneceram não impossibilitaram a realização dos roteiros de fiscalização, sendo que a filial de Ipiaú tinha apenas alguns meses a serem fiscalizados, e a de Teixeira de Freitas é um estabelecimento relativamente pequeno, e por tais razões, em consenso com todos os envolvidos no processo de fiscalização, foi dada prioridade àqueles estabelecimentos, deixando por último o estabelecimento de Salvador, exatamente por ser bem maior, e por essa razão foram concedidos no total 6 meses para a correção de todas as inconsistências, o que não ocorreu.

As auditoras rebatem a alegação do autuado de que o arquivo magnético foi validado pelo validador do Sintegra, frisando que à fl. 25 dos autos consta um e-mail datado de 22.10.2009 em que é solicitada a correção dos arquivos magnéticos de todas as filiais fiscalizadas. Além disso, pontuam as auditoras que é do conhecimento de todos, inclusive do autuado, que o validador Sintegra se restringe única e exclusivamente à crítica do formato-padrão exigido pelo Convênio 57/95, haja vista que o programa validador não está habilitado a fazer cruzamento de dados, pois isso é tarefa exclusiva da fiscalização, bem como a análise do conteúdo dos arquivos em relação aos documentos fiscais originários.

Quanto à alegação do autuado de que a maior parte dos lançamentos indicados como inconsistentes se refere a operações não tributáveis pelo ICMS e os pequenos erros cometidos não ensejaram prejuízos ao erário, as autuantes rebatem dizendo que houve sim um grande dano ao erário, primeiro porque a empresa não comercializa produtos isentos, e sim produtos sujeitos a tributação normal e substituição tributária, e segundo porque não são pequenos erros, e sim grandes erros, que impossibilitaram a realização de todos os roteiros de fiscalização contidos na ordem de serviço. Aduzem que os erros constantes e repetidos são expressivos e constam com riqueza de detalhe no corpo do processo e nos e-mails anexos, com observações feitas a punho indicando como estava na Nota Fiscal e como se apresentava nos arquivos, conforme exemplos que apontam, destacando trechos, nestes termos: os arquivos magnéticos, embora apresentados em 4 versões e cujas distorções foram apresentadas em “check-list” por três vezes, sem êxito nas intimações, haja vista que algumas apresentam inconsistências que apresentaram realizar a contento todos os roteiros de auditoria, Notas Fiscais com totais distintos entre os documentos fiscais e os registros nos arquivos magnéticos, valores registrados no livro de inventário totalmente divergentes dos assentados na DMA e nos registros Sintegra, além de os registros 50 e 54 não permitirem construir a tabela 75 que retratasse fielmente a descrição dos produtos, fazendo com que, ao ser gerada a tabela, fosse constatada a existência de expressões como “outras entradas”, “outras saídas” e até mesmo “item 6949” em substituição à descrição dos produtos nas entradas, sendo que, ainda na tabela 75, o produto “junta de papelão hidráulica”, que tem um custo muito baixo em relação a outros itens, substituiu a descrição dos produtos “retroescavadeiras”, “motor”, “bomba”, “trator de esteira”, entre ou papelão hidráulico e o CFOP 2949 sido utilizados indistintamente, e utilizado para outras saídas, aluguel, consumo, ativo, etc., havendo

de Notas Fiscais de valores expressivos escrituradas no CFOP 2949, bem como Notas Fiscais no registro 54 que não constavam no registro 50, além de Notas Fiscais sem itens no registro 54. Indagam as auditoras se esses fatos constituem pequenos erros. Consideram que não adianta o autuado tentar minimizar os fatos, com a juntada dos documentos às fls. 412 a 537, pois estes não traduzem a verdade integral e material dos fatos, não trazem nenhum detalhamento dos documentos fiscais e suas transcrições, não podendo ser aceita por exemplo que uma junta de papelão possa ser confundida com um trator, entre muitos outros, pois todas as provas juntadas pela fiscalização são indiscutíveis e consubstanciais, além daquelas que se encontram gravadas na mídia anexa.

Quanto à alegação da defesa de que não foi explicitado quais seriam as divergências existentes entre o sistema INC e o registro 50, as autuantes dizem que, ao realizarem os batimentos entre os sistemas disponibilizados pela SEFAZ e feita solicitação de Notas Fiscais no CFAMT, PGF e WEB/SEFAZ, foi verificado um volume muito grande de Notas Fiscais registradas nesses sistemas e ausentes na escrita fiscal.

Acerca da alegação da não ocorrência de embaraço à fiscalização (item 2º do Auto de Infração), e do argumento de que se encontrava revogada a alínea “e” do inciso XV do art. 42 [da Lei nº 7.014/96] pela Lei nº 9.159/04, as autuantes dizem que vários foram os motivos que causaram embaraço à fiscalização, inclusive impedindo a realização do trabalho a contento. Frisam a existência de Notas Fiscais oriundas de outros Estados com CFOPs de entradas internas ou com CFOPs diversos dos relativos às operações reais, gerando relatórios imprecisos. Aduzem que outro fato que dificultou a realização dos roteiros de fiscalização foi a falta “dos NCM” dos produtos, haja vista que a empresa trabalha, na grande maioria, com produtos sujeitos a substituição tributária. Foi constatado também, ao digitar “os NCM”, que havia NCMs distintos para um mesmo produto e no mesmo período, figurando ora na substituição tributária, ora na tributação normal. Houve também inúmeras Notas Fiscais repetidas, porém com valores diferentes. Dizem que também em relação aos valores constantes nos arquivos magnéticos não conseguiram identificar as diferenças existentes entre eles e as Notas Fiscais que deveriam servir de espelho. Houve Notas Fiscais lançadas com um hiato de até 4 anos de diferença entre a entrada efetiva do produto e o lançamento no Registro de Entradas, e várias Notas Fiscais encontravam-se sem lançamentos tanto nos arquivos magnéticos como nos livros fiscais, e isto provoca uma grande distorção e tem impacto direto na arrecadação.

Quanto à alegação de atendimento às intimações para entrega de documentos (item 3º do Auto de Infração), e de que não foram apontados quais os documentos que supostamente foram solicitados e que não foram entregues, impedindo que a empresa exercesse plenamente o seu direito de defesa, as auditoras contrapõem que no curso da fiscalização a empresa vinha sendo intimada a apresentar documentos fiscais, tanto através do formulário de intimação quanto e principalmente por correio eletrônico, tudo com indicativo de prioridade alta e para responder, o que nem sempre ocorreu. Ressaltam que desde o mês de setembro de 2009 a empresa vinha recebendo intimações para apresentar livros e documentos fiscais, restando-lhes apenas a aplicação da penalidade prevista na legislação pelo não atendimento.

Opinam pela procedência total do Auto de Infração.

Consta à fl. 548 que o patrono do autuado solicitou vista do processo, tendo obtido cópia da informação fiscal (fls. 541/546).

VOTO

Os itens 1º, 4º e 5º deste Auto dizem respeito a multas por *falta de entrega* de arquivos magnéticos solicitados mediante intimação, relativos, respectivamente, aos anos 2007 e 2008. Embora a imputação se inicie dizendo que o contribuinte não entregou arquivos magnéticos, consta no campo “Descrição dos Fatos” que:

apresentados, porém com *distorções*. Analisando os elementos constantes nos autos, deduz-se que o que houve foram *omissões de registros*, inclusive de *Notas Fiscais do CFAMT*, bem como arquivos com *dados divergentes* dos constantes nos documentos fiscais.

A defesa alega que a sanção imputada tem aplicabilidade específica, qual seja a falta de entrega dos arquivos magnéticos, porém se as poucas inconsistências existentes nos arquivos magnéticos ensejassem a aplicação de alguma penalidade certamente não seria aquela apontada pelas autuantes, já que o fato tipificado no art. 42, XIII-A, “j”, da Lei nº 7.014/96 em nada se confunde com o fato efetivamente ocorrido.

As infrações relacionadas com a entrega de informações em arquivo eletrônico e com o uso de ECF ou de sistema eletrônico de processamento de dados são tipificadas no inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Esse inciso XIII-A compreende doze alíneas (alíneas “a” a “i”). No caso presente interessam as alíneas “i” e “j”, sendo que:

1) a alínea “i” aplica-se no caso de *omissão de entradas e de saídas* de mercadorias nos arquivos eletrônicos, ou neles informadas com *dados divergentes* dos constantes nos documentos fiscais correspondentes:

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

2) por seu turno, a alínea “j” aplica-se no caso de *falta de entrega* de arquivo exigido mediante intimação:

“j) R\$ 1.380,00 (um mil trezentos e oitenta reais) pela *falta de entrega*, nos prazos previstos na legislação, de arquivo eletrônico contendo a totalidade das operações de entrada e de saída, das prestações de serviços efetuadas e tomadas, bem como dos estornos de débitos ocorridos em cada período, *ou entrega sem o nível de detalhe exigido na legislação*, devendo ser aplicada, *cumulativamente*, multa de 1% (um por cento) do valor das saídas ou das entradas, o que for maior, de mercadorias e prestações de serviços realizadas em cada período de apuração e/ou do valor dos estornos de débitos em cada período de apuração pelo não atendimento de *intimação subsequente* para apresentação do respectivo arquivo;” (grifei)

A descrição das infrações é feita a partir de descrições-padrão constantes no sistema de emissão de Auto de Infração por processamento eletrônico (SEAI). Cada tipo de infração tem um código. Uma vez eleito determinado código, o sistema automaticamente faz a descrição do fato. Para as infrações dos itens 1º, 4º e 5º deste Auto as nobres autuantes escolheram o código 16.12.15, que corresponde à infração tipificada na alínea “j”, que se refere à *falta de entrega* dos arquivos.

Na verdade, no caso em exame, não se trata, a rigor, de falta de entrega dos arquivos, pois na própria descrição da infração consta que o contribuinte apresentou os arquivos magnéticos, porém com *distorções* que teriam impossibilitado realizar a contento todos os roteiros de fiscalização.

A defesa apegase a essa aparente contradição, frisando que os arquivos foram entregues, conforme afirmam as próprias autuantes, de modo que não haveria suporte fático para incidência da norma invocada pela fiscalização.

Mas a questão é outra. Embora as autuantes não tenham explicitad

Created with

RICMS, segundo a qual a entrega de arquivo magnético fora das especificações e requisitos previstos no Convênio ICMS 57/95 configura não fornecimento, estando o contribuinte sujeito à penalidade prevista na alínea “j” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Portanto, o que importa para se saber se está ou não caracterizada a infração é determinar se os arquivos realmente estavam fora das especificações, para, se for o caso, analisar se a multa foi aplicada de acordo com a lei, haja vista a redação da referida alínea “j”.

O dispositivo da lei que prevê esse tipo de multa tem sofrido com o tempo várias alterações, e a fiscalização mal assimila uma alteração se vê diante de outra redação da norma, o mesmo ocorrendo com a jurisprudência deste órgão julgador, uma vez que a aplicação da lei tem de levar em conta a redação vigente à época dos fatos.

Era comum a aplicação da multa de 1% do valor das saídas de mercadorias pelo não fornecimento de arquivos magnéticos, ao fisco, mediante intimação, e havia jurisprudência do CONSEF nesse sentido.

Porém a legislação foi modificada. Sendo assim, a fiscalização deve adaptar-se à mudança, e, obviamente, a jurisprudência do CONSEF a partir dessa mudança também terá nova orientação.

A fim de conduzir a análise dos fatos com os pés no chão, haja vista a complexa redação dos dispositivos que cuidam das infrações relacionadas com a entrega de informações em arquivo eletrônico pelos usuários de equipamento de controle fiscal ou de sistema eletrônico de processamento de dados, farei primeiro o exame da matéria em tese, e em seguida apreciarei o caso concreto.

Faço a análise da questão, em tese, a partir das seguintes premissas:

- a) o contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados deve enviar ao fisco o arquivo magnético referente ao movimento econômico de cada mês: art. 708-A, “caput”, do RICMS;
- b) independentemente dessa obrigação, o contribuinte deve fornecer ao fisco os documentos e o arquivo magnético, sempre que for intimado, no prazo de 5 dias úteis: art. 708-B, “caput”;
- c) a falta de entrega de arquivo exigido mediante intimação é punível com a multa prevista na alínea “j” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96;
- d) a entrega de arquivo magnético fora das especificações e requisitos regulamentares configura não fornecimento, estando o contribuinte sujeito à penalidade prevista na alínea “j” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96;
- e) a omissão de entradas e de saídas de mercadorias nos arquivos eletrônicos, ou neles informadas com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, torna o contribuinte passível da multa prevista na alínea “i” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

A alínea “j” do art. 42 da Lei nº 7.014/96 encerra várias hipóteses, que precisam ser dissecadas devidamente. Ela prevê a aplicação de multa (ou multas) nestes termos:

- “j) R\$ 1.380,00 (um mil trezentos e oitenta reais) pela *falta de entrega*, nos prazos previstos na legislação, de arquivo eletrônico contendo a totalidade das operações de entrada e de saída, das prestações de serviços efetuadas e tomadas, bem como dos estornos de débitos ocorridos em cada período, *ou entrega sem o nível de detalhe exigido na legislação*, devendo ser aplicada, *cumulativamente*, multa de 1% (um por cento) do valor das saídas ou das entradas, o que for maior, de mercadorias e prestações de serviços realizadas em cada período de apuração e/ou do

em cada período de apuração pelo não atendimento de *intimação subsequente* para apresentação do respectivo arquivo;” (grifei)

Note-se que existe aí a previsão de duas multas, identificadas em virtude da conjunção alternativa “ou”. Uma multa é fixa (R\$ 1.380,00), a outra é proporcional (1%). O dispositivo diz que as duas multas se aplicam cumulativamente. Porém, para se compreender o sentido do termo “cumulativamente”, deve-se ter em mente a referência à expressão “intimação subsequente”.

Quando o fiscal intima o contribuinte para apresentar os arquivos magnéticos, o que se tem aí é a “primeira” intimação. Se o contribuinte não apresenta os arquivos, fica passível, de plano, à multa de R\$ 1.380,00, em face da constatação objetiva do fato: a não entrega dos arquivos. Configurado esse fato, o fiscal deve intimar novamente o contribuinte para apresentar os arquivos, e tem-se aí a intimação “subsequente” a que se refere a lei, a qual, não sendo atendida, dará ensejo à aplicação, cumulativamente, da multa de 1%.

Por outro lado – e ainda analisando a questão em tese –, se o contribuinte, tendo sido intimado, apresenta os arquivos porém estes têm inconsistências (arquivos sem o nível de detalhe exigido na legislação), o fiscal deverá apontar as inconsistências e intimar o contribuinte a fim de corrigi-las, no prazo de 30 dias: art. 708-B, § 5º. Se o contribuinte corrigir as inconsistências apontadas, não há infração. Contudo, caso não seja atendida essa intimação a que se refere o § 5º do art. 708-B, fica o contribuinte sujeito à multa de R\$ 1.380,00. Configurado esse fato, o fiscal deve intimar novamente o contribuinte para apresentar os arquivos livres das inconsistências apontadas, e tem-se aí a intimação “subsequente” a que se refere a lei, a qual, não sendo atendida, dará ensejo à aplicação, cumulativamente, da multa de 1%.

Resta analisar – ainda hipoteticamente – a questão da cumulatividade da multa fixa (R\$ 1.380,00) com a multa proporcional (multa de 1%). Como já salientado, uma vez configurada a infração passível da multa de R\$ 1.380,00, o fiscal deve intimar novamente o contribuinte para apresentar o arquivo ou efetuar as correções apontadas. Se, em face dessa nova intimação (intimação “subsequente”, nos termos da lei), o contribuinte apresenta os arquivos ou corrige as inconsistências, não haverá a segunda multa, a de 1%.

Ou seja, apesar da expressão “*devendo ser aplicada, cumulativamente, multa de 1%*”, esta segunda multa, de 1%, somente será aplicada se não for atendida a intimação “subsequente” para apresentação ou correção do arquivo. Não custa repetir: se no prazo regulamentar o contribuinte apresenta os arquivos ou corrige as inconsistências, não haverá a segunda multa.

Poder-se-ia contrapor: mas a lei não diz que a multa de 1% deverá ser aplicada “cumulativamente”?

Não, a lei não diz isso. A chave para a interpretação da norma está na questão do não atendimento da *intimação subsequente* para apresentação do respectivo arquivo, ou da intimação para correção das inconsistências, haja vista que a entrega de arquivos fora das especificações e requisitos regulamentares, quando não corrigidos, equivale à falta de entrega (§ 6º do art. 708-B do RICMS). Atente-se bem para o termo “intimação subsequente”. Subsequente a quê? Ora, subsequente à primeira intimação. Ou seja, aplicada a multa de R\$ 1.380,00 e feita, subsequentemente, a intimação para correção do arquivo, caso o contribuinte não atenda à intimação (subsequente), aí, sim, será aplicada (cumulativamente) a segunda multa, de 1%.

Feita essa sondagem da questão no plano teórico, passo ao exame do fato concretamente considerado. Nesse sentido, em face das considerações que acabo de tecer, percebo que as nobres autuantes deixaram de proceder como manda a lei, pois fundiram, *numa só multa*, os valores atinentes a *duas multas* (uma multa fixa de R\$ 1.380,00 e uma multa proporcional de 1%) inclusive considerando uma só “data de ocorrência” para ambas as situações. Na verdade, se trata de situações distintas, com *datas de ocorrência* e *multas* distintas. Não se pode exportar.

Em face da expressão *intimação subsequente* empregada pelo legislador, é evidente que o *momento da ocorrência* do cometimento da primeira infração *não pode coincidir* com o da segunda. Ou seja, as multas podem ser *cumulativas*, mas não *concomitantes*.

O cálculo das multas consta nos demonstrativos às fls. 59/61. Note-se que nos demonstrativos as multas de R\$ 1.380,00 foram *somadas* às multas de 1%, e os totais foram transportados para o corpo do Auto de Infração, como se constituíssem uma ocorrência única, todas na mesma data: 31.3.10. Ora, como é que podem as duas infrações (falta de atendimento da primeira intimação e falta de atendimento da segunda) ocorrerem na *mesma data*, se uma decorre de intimação *subsequente*?

Nesse sentido, cumpre notar que no corpo do Auto de Infração as colunas “Base de Cálculo” e “Multa” indicam dados irreais, pois não discriminam fielmente os cálculos efetuados pelas nobres autuantes, haja vista que os valores lançados nas colunas “Valor Histórico” e “Valor em Real” não correspondem a 1% de uma base de cálculo específica, pois se trata em verdade da soma de uma multa fixa de R\$ 1.380,00 com a multa proporcional de 1% do valor das saídas ou do valor das entradas (o que for maior). Isso está demonstrado nas planilhas às fls. 59 (item 1º), 60 (item 4º) e 61 (item 5º).

Insisto neste ponto: é preciso distinguir, na estrutura da alínea “j” em apreço, a existência de duas multas distintas: a primeira multa, de R\$ 1.380,00 (multa fixa), é pelo não atendimento da “primeira” intimação”, sendo que a segunda multa, de 1% (multa proporcional), somente se aplica quando o contribuinte não atende à *intimação “subsequente”* àquela (intimação) que deu motivo à primeira multa.

Está portanto configurada a *inobservância do devido procedimento legal*.

O equívoco da fiscalização, neste caso, implicou grave *prejuízo jurídico* para o contribuinte, pois, se tivesse sido aplicada a multa de R\$ 1.380,00, como expressamente prevê a lei, intimando-se *subseqüentemente* o contribuinte para cumprir a obrigação sob pena de aplicação, cumulativamente, da multa de 1%, é possível que o contribuinte, para evitar a segunda multa, que é mais grave, se decidisse a cumprir a obrigação, para não sofrer a segunda multa. No entanto, como a fiscalização aplicou de plano a segunda multa, muitíssimo mais gravosa, *somada* à primeira, *tendo ambas a mesma “data de ocorrência”*, houve um prejuízo jurídico inegável, para o autuado.

Seria então o caso de anular-se a segunda multa, de 1%, mantendo-se a primeira, de R\$ 1.380,00.

Há, porém, duas outras questões a analisar, não mais de interpretação da norma, mas agora de interpretação dos fatos.

A primeira questão diz respeito às intimações. Foram anexadas duas intimações, ambas datadas de 22.10.09, e ambas intituladas como “1ª intimação” (fls. 16 e 17-18).

Na 1ª intimação (fl. 16) é dado o prazo de 5 dias para apresentação de arquivo magnético, estando assinalados dois quadrinhos: a) a não apresentação do arquivo do mês de junho de 2008; b) a apresentação dos arquivos com falta do arquivo 74 (inventário final de 2007, inventário inicial e final de 2008). Essa mesma intimação encontra-se à fl. 20, dando a impressão de que seria mais uma intimação, porém a da fl. 20 é apenas cópia da da fl. 16 (e não contém assinaturas).

Observe-se que na aludida intimação foi concedido o prazo de apenas 5 dias. Além disso, as falhas apontadas referem-se apenas ao arquivo de 2008 (item 5º do Auto), não havendo qualquer alusão a inconsistências relativamente aos exercícios de 2006 e 2007 (itens 1º e 4º do Auto).

A outra intimação (fls. 17-18), também intitulada de “1ª intimação”, é anterior: 22.10.09. Nesta, foi concedido o prazo de 30 dias para

“inconsistências”. Essa mesma intimação encontra-se às fls. 21-22, dando a impressão de que seria mais uma intimação, porém esta é apenas cópia da outra (e não contém assinaturas).

Consta mais uma intimação, também datada do mesmo dia, 22.10.09 (fl. 25), porém não consta que o contribuinte tivesse recebido essa intimação.

As autuantes anexaram um “e-mail” da empresa tendo como assunto “Atendimento intimação” (fl. 26), datado de 27.10.09, informando que os arquivos foram transmitidos em 26.10. Alguém assinalou umas observações manuscritas nesse instrumento, com os dizeres “sim”, “não”, “ok”.

Seguem-se outros “e-mails”, em que as auditoras comunicam que os arquivos ainda conteriam inconsistências, porém em alguns não é dito quais seriam as inconsistências, limitando-se a dizer que as inconsistências constariam em “check-list” anexo. Junto com esses “e-mails” estão outros respondidos pela empresa dando conta das providências que estariam sendo tomadas (fls. 27/36).

Em seguida vêm outros “e-mails”, não mais sobre arquivos magnéticos, e sim sobre Notas Fiscais e livros (fls. 37/50).

Por sua vez, a defesa também juntou vários “e-mails”. Eles não foram colacionados na sequência cronológica. Destacarei alguns, procurando estabelecer a ordem temporal dos fatos. Num deles, datado de 4.11.09 (fl. 345), uma preposta da empresa chamada Adriana informa às auditoras que estava encontrando dificuldade de transmitir arquivos porque eles eram muito “pesados”. Noutro, datado de 5.11.09, às 11h50 (fl. 344), a mesma preposta pergunta à auditora Gisélia se foram recebidos os arquivos de 2005 e 2006, perguntando em seguida se os arquivos de 2007 e 2008 atendem às necessidades da fiscalização. No mesmo dia 5.11.09, às 19h51, a auditora Maria Cristina A. C. Santos respondeu “Ok, recebido!”.

Em face desses pontos, fica a dúvida: a que arquivos se referem esses “e-mails”? Os arquivos magnéticos foram entregues no prazo? Na intimação foram especificadas certas “inconsistências”. Essas inconsistências não foram corrigidas? Se continuou havendo inconsistências, quais as inconsistências que persistiram?

O mais grave nisso tudo é que só houve, a rigor uma intimação. Embora constem nos autos cinco intimações, três delas foram expedidas no mesmo dia, e cuidam de coisas distintas, sendo que uma delas não indica que o contribuinte a tivesse recebido (fls. 16, 17/18 e 25), o mesmo ocorrendo com a quarta intimação (fl. 23), e a quinta intimação diz respeito a outros elementos e não a arquivos magnéticos (fl. 24).

Segunda questão: na descrição das infrações em apreço – itens 1º, 4º e 5º – as nobres autuantes fundamentam a aplicação das multas em face da constatação de inconsistências dos arquivos magnéticos. Como o vocábulo “inconsistência” é de sentido amplo e impreciso, é necessário saber quais são as inconsistências verificadas.

Essa questão de arquivos magnéticos é muito complexa. O interesse do Estado não é aplicar multas, simplesmente, pois o que o Estado quer é que o contribuinte preste as informações pertinentes, de modo a possibilitar ao fisco efetuar um trabalho mais racional, mais preciso, mais próximo da realidade dos fatos. Tanto assim que têm sido feitas alterações na legislação, no sentido de que se dê oportunidade ao contribuinte para que ele corrija eventuais *inconsistências* dos dados dos arquivos. É por isso que a legislação prevê que o arquivo magnético seja submetido ao crivo de um programa denominado Validador, de modo a checar a *consistência* dos dados informados. Isto significa que, mesmo tendo feito a entrega do arquivo pela internet no prazo regulamentar, essa entrega fica sujeita a “validação” posterior, nos termos do § 4º do art. 708-A do RICMS.

A fim de deixar bem clara essa questão, foi acrescentado o § 6º ao art. 62 (Decreto nº 9.332, de 14/02/05, DOE de 15/02/05), segundo o qual a entrega do arquivo não caracteriza que o arquivo entregue atende às exigências

previstos no Convênio ICMS 57/95, sujeitando-se o contribuinte a correção posterior das *inconsistências* verificadas.

Até aqui o intérprete se vê andando em voltas em torno do termo “inconsistência”. É preciso, então, determinar o que se deva entender como tal.

Há dois caminhos para se compreender o sentido da palavra *inconsistência*. O primeiro é o do seu significado no vernáculo. Por aí, inconsistência significa incoerência, falta de firmeza, falta de lógica, falta de nexos. O oposto de inconsistência é consistência, característica de algo que apresenta homogeneidade, coerência, firmeza. Por esse aspecto, inconsistência nada tem a ver com *erro*. Uma coisa pode conter erros, mas mesmo assim ser consistente, ou seja, a consistência em tal caso estará precisamente na constância, homogeneidade ou coerência dos erros.

Porém, melhor que a interpretação vernacular, parece-me a interpretação da norma jurídica a partir das pistas deixadas pelo legislador. Por esse aspecto, o arquivo magnético considera-se *consistente* se está dentro do padrão preestabelecido pelo Convênio ICMS 57/95, ou seja, se o arquivo tem o nível de detalhe exigido na legislação. Isso, contudo, não significa que os arquivos não possam conter erros. Erro, repito, nada tem a ver com consistência. Uma coisa é um arquivo magnético ser entregue “fora do padrão” (arquivo inconsistente), e outra coisa é ele ser entregue “com omissões ou erros”.

No caso em exame, no campo “Descrição dos Fatos”, assinalaram as auditoras: “Os Arquivos Magnéticos, embora apresentados em 4 (quatro) versões, daí a necessidade de não descartarmos nenhuma e sim trabalharmos com a evolução e o confronto entre todas, cujas distorções estão apresentadas em check-list anexo, algumas apresentam inconsistências.”

Aí está: as nobres auditoras não dizem que os arquivos magnéticos foram apresentados fora do padrão (isto é, sem o nível de detalhe exigido na legislação), mas que apresentam inconsistências.

É preciso então verificar quais são as falhas detectadas pela fiscalização, de modo a saber se se trata realmente de inconsistências (arquivos fora do padrão regulamentar) ou se se trata de erros, haja vista que:

- 1) a *entrega de arquivos fora das especificações e requisitos regulamentares* equivale à *falta de entrega*, sujeitando o contribuinte à multa da alínea “j” do inciso XIII-A;
- 2) ao passo que a entrega de arquivos com *omissão de entradas e de saídas* de mercadorias ou com *dados divergentes* dos constantes nos documentos fiscais correspondentes sujeita o contribuinte à multa da alínea “i”.

As “inconsistências” foram listadas pelas auditoras nos relatórios especificados na intimação às fls.17-18. Os dois primeiros relatórios referem-se a demonstrativos, um analítico e outro sintético, de *diferenças* apuradas em Notas Fiscais (fls. 63-64 e 84-85). “Diferenças” são erros. Não são inconsistências. Inconsistência haveria se o contribuinte deixasse de apresentar os registros 50 e 54 (arquivos sem o nível de detalhe exigido na legislação). Porém se os registros 50 e 54 são apresentados, o arquivo magnético está dentro do padrão previsto no convênio. A existência de erros terá outras conseqüências, porém não a de se dizer que o arquivo está “fora do padrão”.

Na informação fiscal, as autuantes declararam à fl. 545 que, feita a conferência entre os sistemas disponibilizados pela SEFAZ e tendo solicitado Notas Fiscais no CFAMT, PGF e WEB/SEFAZ, “verificamos um volume muito grande de Notas Fiscais registradas nesses sistemas e ausentes da escrita fiscal”.

Já por aí posso adiantar que a multa cabível em relação a essas alínea “i” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96:

- “i) 5% (cinco por cento) do valor das entradas e saídas de mercadorias, bem como das prestações de serviços tomadas e realizadas, *omitidas* de arquivos eletrônicos exigidos na legislação tributária, ou neles informadas com *dados divergentes* dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, não podendo ser superior a 1% (um por cento) do valor das operações de saídas e das prestações de serviços realizadas no estabelecimento em cada período, calculando-se a multa sobre o valor das operações ou prestações omitidas ou sobre o valor das divergências, conforme o caso;” (grifei)

Como se vê, de acordo com a lei, no caso de *omissão de entradas e de saídas* de mercadorias nos arquivos eletrônicos, ou neles informadas com *dados divergentes* dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, a multa não é a da alínea “j” – como foi aplicada neste caso –, e sim a da alínea “i”.

O terceiro relatório indicado na fl. 17 diz respeito a Notas Fiscais lançadas em duplicidade no registro 53. Ou seja, trata-se de erros, e não de inconsistências.

O quarto relatório refere-se a Notas Fiscais sem itens no registro 54. Quanto ao fato de não constarem, no registro 54, a quantidade do produto, o valor unitário do produto e o valor total da Nota Fiscal, a defesa alega que se trata de registros relativos a Notas Fiscais de correção de dados, isto é, não são Notas Fiscais que representem operações ou serviços tributáveis, mas sim Notas Fiscais que visam corrigir equívocos constantes em outras Notas Fiscais anteriormente emitidas, razão pela qual não possuem quantidade, valor do produto e valor total da Nota Fiscal. Aduz que, relativamente a essas inconsistências, dos 436.954 lançamentos confrontados, apenas 160 correspondem a lançamentos efetivamente equivocados no registro 54, o que corresponde a 0,036%.

O quinto relatório refere-se a Notas Fiscais ausentes no registro 50. Isso não é inconsistência. É erro. Inconsistência haveria se o contribuinte deixasse de apresentar o registro 50. Porém, se as Notas Fiscais estão “ausentes”, isto significa que houve *omissão*, e então a multa é a da alínea “i”.

O sexto relatório contém uma análise dos arquivos magnéticos em cotejo com a DMA. Os demonstrativos fiscais não têm sequer cabeçalho, não indicando com precisão do que se trata (fls. 68/82).

O sétimo contém uma análise dos arquivos magnéticos relativos a energia elétrica e comunicação em cotejo com a DMA (fls. 66 e 86-87), também não indicando com precisão quais seriam as inconsistências.

O oitavo relatório é uma lista das validações do Sintegra (fls. 65 e 67), não constando que isso constituísse qualquer inconsistência.

Em suma, não há elementos concretos que provem que os arquivos tivessem sido entregues fora do padrão – não foi provado que tivesse havido impossibilidade de serem “lidos” os arquivos.

Isso fica claro com a leitura do § 5º do art. 708-B do RICMS:

“§ 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.”

Note-se que o dispositivo acima não prevê que o contribuinte seja intimado para corrigir “erros”, mas apenas para corrigir “inconsistência” do arquivo.

A razão disso é simples. Em caso de “erros”, cabe à fiscalização a de pagamento de tributo, e, em caso positivo, deve-se proced sonegado, e não à intimação para que o contribuinte “corrija” o tr

Por outro lado, em caso de “inconsistência” do arquivo, aí, sim, cabe a intimação do contribuinte para que corrija a inconsistência, a fim de que o arquivo possa ser “lido”, permitindo a realização dos roteiros de auditoria pertinentes.

Concluo que não está demonstrado nos autos que os arquivos tivessem sido apresentados sem o nível de detalhe exigido na legislação. O que vejo é que os arquivos foram apresentados com *omissões* e com *dados divergentes* dos constantes nos documentos fiscais correspondentes.

Quanto aos erros assinalados pelas nobres autuantes, caberia à fiscalização adotar as medidas cabíveis, segundo a lei, e que neste procedimento não são mais possíveis. Por exemplo, se havia diferenças relativas a omissões de entradas e de saídas de mercadorias nos arquivos eletrônicos, ou neles informadas com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, seria o caso de aplicar-se a multa de 5% prevista na alínea “i” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Por outro lado, se as diferenças, em vez de simples descumprimento de obrigações acessórias, implicavam falta de pagamento do tributo, deveria a fiscalização apurar os valores devidos, com a multa correspondente calculada sobre a obrigação principal, que absorveria a multa pelo eventual descumprimento de eventual obrigação acessória com ela relacionada, nos termos do § 5º do art. 42 da citada lei.

Noto que, na informação fiscal, as auditoras enfatizaram em negrito que, feita a conferência entre os sistemas disponibilizados pela SEFAZ e feita a solicitação das Notas Fiscais no CFAMT, PGF e WEB/SEFAZ, “verificamos um volume muito grande de Notas Fiscais registradas nesses sistemas e ausentes da escrita fiscal”, apontando os elementos às fls. 205/218.

Ora, uma coisa é a existência de *omissões* de entradas e de saídas de mercadorias *nos arquivos eletrônicos*, ou neles informadas com *dados divergentes* dos constantes nos documentos fiscais correspondentes. Em tal caso, se as *omissões* ou *divergências* são apenas *nos arquivos magnéticos*, porém nos livros não há omissões, e portanto não houve falta de pagamento de imposto, cabe a aplicação da multa de 5% prevista na alínea “i” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Mas outra coisa é a existência de *omissões* de entradas e de saídas de mercadorias *nos livros fiscais*. Neste caso, não se pode cogitar de “descumprimento de obrigação acessória”. Por exemplo, se no Registro de Saídas há omissões de operações, é inaplicável a multa de 5% de que cuida a alínea “i” do inciso XIII-A do art. 42 da lei. O que se deve em tal situação é cobrar o imposto com a multa correspondente. O lançamento tributário constitui atividade plenamente vinculada. O fisco não pode, discricionariamente, optar pela aplicação de multa em substituição à cobrança do imposto. Nada justifica que a fiscalização, diante de falta de cumprimento da obrigação principal, se limite a punir o sujeito passivo com multa por infração formal, mesmo que porventura a multa por infração acessória seja superior ao valor do tributo devido. O acessório é sempre acessório, não importa o valor.

Consta no campo “Descrição dos Fatos” que, em virtude da falta de entrega dos arquivos, não foi possível realizar a contento todos os roteiros de auditoria. Não há dúvida que a informática constitui uma ferramenta da maior importância na atualidade. Porém, pelo que consta nas intimações, há indícios de erros que podem ter implicado falta de pagamento de imposto. Diante de tais indícios, caberia à fiscalização aprofundar a análise por outros meios. Se houve erros que implicassem falta de pagamento de tributo, tais erros teriam de ser levantados, por mais árdua que fosse a tarefa a ser desempenhada. Antes de se inventar o computador já se fiscalizava.

Só como exemplo, foi dito na informação que teria sido verificado um volume muito grande de Notas Fiscais ausentes na escrita fiscal. Se se trata de Notas Fiscais de saídas, teria de ser apurado o imposto que deixou de ser pago. E se se trata de Notas F apurada a repercussão jurídica desse fato, inclusive para efeito de base na presunção legal prevista no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/06.

Enfim, considero que no tocante aos itens 1º, 4º e 5º não foi seguido o devido procedimento legal. Há possibilidade de em vez de ter sido lançado tributo ter a fiscalização se limitado a aplicar penalidade por suposto descumprimento de obrigação acessória. Além disso, em caso de diferenças consistentes em *omissões* de entradas e de saídas de mercadorias *nos arquivos eletrônicos*, ou de informações nos arquivos com *dados divergentes* dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, *a multa cabível é a da alínea “i”* do inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96, *e não a da alínea “j”*.

Não há como mudar o fulcro da imputação, de modo a aplicar a multa de 5% prevista na alínea “i”, mesmo porque nos autos não existem elementos que permitam os cálculos.

São nulos os lançamentos dos itens 1º, 4º e 5º, por falta de elementos que determinem com segurança a existência de infração.

Passo ao exame dos itens 2º e 3º do Auto de Infração.

O item 2º veicula uma multa por embarço à ação fiscal. No Auto o fato foi tipificado no art. 42, XV, “e”, da Lei nº 7.014/96.

A defesa alegou que esse dispositivo estava revogado.

E de fato estava: a alínea “e” foi revogada pela Lei nº 9.159/04.

É que esse tipo de cometimento passou a ser tipificado no inciso XV-A, acrescentado pela Lei nº 9.159/04. O erro na indicação do dispositivo legal não implica nulidade do procedimento. Passo então ao exame do fato, a fim de verificar se está caracterizada a infração imputada.

No Auto, em seguida à acusação de embarço à ação fiscal, tem um adendo nestes termos: “Durante todo este tempo, a empresa vinha sendo intimada a apresentar os documentos referidos, tanto através do formulário de intimação, quanto e principalmente por correio eletrônico, tudo com indicativo de ‘prioridade alta e para responder’”.

Ao dizer, nesse item 2º, que a empresa vinha sendo intimada a apresentar “os documentos referidos”, cumpre indagar: “referidos” onde? A resposta é óbvia: trata-se dos elementos referidos no item 1º.

Consta à fl. 14 um Termo de Embarço à Fiscalização. A alusão a intimações e “e-mails” anexos deixa claro que se trata dos arquivos magnéticos e provavelmente de outros documentos, porém sem dizer quais. A falta de entrega de arquivos magnéticos ou sua entrega de forma incompleta já foi objeto dos itens 1º, 4º e 5º, e a falta de entrega de outros documentos foi objeto do item 3º. Conclusão: há uma evidente superposição de multas pelo mesmo fato. Como são nulos os itens 1º, 4º e 5º, segue a mesma sorte este item 2º.

Quanto ao item 3º, que diz respeito à falta de apresentação de documentos fiscais, quando regularmente intimado, não consta quais documentos não teriam sido apresentados. As autuantes anexaram as intimações. Porém não anexaram os termos de arrecadação. Se os termos de arrecadação tivessem sido anexados seria possível verificar-se o que foi solicitado e o que foi apresentado, e por exclusão se saberia o que deixou de ser apresentado. Como na acusação fiscal não é dito quais documentos não foram entregues, considero não caracterizada a infração. Nulo é também o item 3º.

A repartição verificará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o contribuinte, antes no início de nova ação fiscal, sanar alguma pendência porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

VOTO EM SEPARADO

Embora acompanhando a conclusão do voto do ilustre Sr. Relator, faço algumas considerações acerca das Infrações 01, 04 e 05, que tratam de arquivo magnético.

De fato, tal como provam os documentos deste processo, os arquivos magnéticos foram enviados a esta SEFAZ pelo sujeito passivo, porém com inconsistências. Assim, concordo com o Sr. Relator quanto a que não se aplica, ao fato apurado, a multa prevista na alínea “j”, que é outra situação, na qual não houve a entrega, mediante intimação, dos arquivos.

Na situação em lide houve o envio dos arquivos a esta SEFAZ, mas com inconsistências, pelo que se aplica ao caso o teor da alínea “i” do inciso XIII-A do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, tal como exposto pelo Sr. Relator em seu brilhante voto.

Entendo por “inconsistência”, no que tange aos arquivos magnéticos em discussão, todo e qualquer dado dos mesmos que esteja em desconformidade com o previsto na legislação que trata do tema. Assim, se o arquivo é enviado sem os registros obrigatórios, ou se é enviado com dados, nestes registros, que divirjam dos dados reais que constem na escrita e na documentação do contribuinte, estas irregularidades configuram inconsistências, porque não espelham a realidade fisco-contábil da empresa.

Portanto, diante da farta documentação acostada aos autos por Fisco e contribuinte, inclusive da intimação para correção de inconsistências que as autuantes anexam ao Auto de Infração, está comprovado que o contribuinte enviou os arquivos, embora os tenha enviado com inconsistências, algumas das quais já corrigidas diante do esforço continuado das representantes do Fisco para que o contribuinte cumprisse com sua obrigação acessória, o que este fez apenas em parte.

Assinalo, também, que a Lei nº 7.014/96 prevê a aplicação de multas por descumprimento de obrigações acessórias relativamente à entrega de arquivos magnéticos, independentemente de o Fisco lançar, ou não, débito oriundo de não pagamento de tributo.

Quanto à interpretação da alínea “j” do inciso XIII-A do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, em vigor a partir de 28/11/2007, por força da alteração introduzida pela Lei nº 10.847/07, esta determina:

art. 42:

XIII-A - nas infrações relacionadas com a entrega de informações em arquivo eletrônico e com o uso de equipamento de controle fiscal ou de sistema eletrônico de processamento de dados:

j) R\$ 1.380,00 (um mil trezentos e oitenta reais) pela falta de entrega, nos prazos previstos na legislação, de arquivo eletrônico contendo a totalidade das operações de entrada e de saída, das prestações de serviços efetuadas e tomadas, bem como dos estornos de débitos ocorridos em cada período, ou entrega sem o nível de detalhe exigido na legislação, devendo ser aplicada, cumulativamente, multa de 1% (um por cento) do valor das saídas ou das entradas, o que for maior, de mercadorias e prestações de serviços realizadas em cada período de apuração e/ou do valor dos estornos de débitos em cada período de apuração pelo não atendimento de intimação subsequente para apresentação do respectivo arquivo;

Assim, não há previsão de necessidade de intimação anterior para a aplicação da multa de R\$1.380,00, mas a mesma deve ser aplicada por período mensal de apuração.

Por outro lado, *data venia*, considero que a palavra “subsequente”, neste texto legal, não está necessariamente atrelada a qualquer ato intimatório anterior.

“intimação subsequente” ao ato que está previsto no início da mes ou o envio com irregularidades, do arquivo magnético.

Em todo o mais, acompanho o voto do Sr. Relator.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **115484.0002/10-7**, lavrado contra **MARCOSA S.A. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS**.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de outubro de 2010

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA/VOTO EM SEPARADO