

**PROCESSO** - A. I. Nº 115484.0002/10-7  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - MARCOSA S.A. - MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 3º JJF nº 0299-03/10  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 03/06/2011

## **1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0113-11/11**

**EMENTA:** ICMS. MULTAS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. EMBARAÇO À AÇÃO FISCAL. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA ANULANDO O AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO ACOLHIMENTO DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. NOVA DECISÃO. Os arquivos magnéticos são considerados consistentes não apenas quando são elaborados no formato previsto na legislação tributária, mas, também, quando seus dados não apresentam divergências, discrepâncias, pois o Convênio ICMS 57/95 trata de arquivos que devem espelhar a escrituração fiscal do sujeito passivo e não é aceitável que esses registros sejam alimentados de modo defeituoso. Assim, a inconsistência, tanto na forma, quanto no conteúdo, enseja a aplicação da penalidade prevista no art. 42, XIII-A, "j", da Lei nº 7.014/96. A multa por entrega de arquivos magnéticos com inconsistência legitima-se com uma única intimação do sujeito passivo para, no prazo de 30 (trinta) dias, corrigir os equívocos apontados, devendo ser fornecida pelo autuante, nessa hipótese, a listagem diagnóstico. Afastadas as nulidades decretadas pela Junta de Julgamento Fiscal. Devolvam-se os autos à Primeira Instância para novo julgamento. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0299-03/10) que julgou nulo o presente Auto de Infração, lavrado em 31/03/2010, através do qual foram atribuídas ao sujeito passivo as seguintes irregularidades:

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. embaraço 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.

A Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide administrativa de acordo com os seguintes fundamentos, *in verbis*:

*“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 exercícios de 2006, 2007 e 2008. 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.*

*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 “l”). 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 apegar-se 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 explicitado esse aspecto, depreende-se, interpretando os fatos e a legislação, que a autuação se baseou na regra do § 6º do art. 708-B do 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 valor dos estornos de débitos 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 “subseqüente”, 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 “subseqüente” 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 subseqüente 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 subseqüente”. Subseqüente a quê? Ora, subseqüente à primeira intimação. Ou seja, aplicada a multa de R\$ 1.380,00 e feita, subseqüentemente, a intimação para correção do arquivo, caso o contribuinte não atenda à intimação (subseqüente), 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, quando, na verdade, se trata de situações distintas, com datas de ocorrência distintas, conforme passarei a expor.

Em face da expressão intimação subseqüente 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 subseqüente?

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 “subseqüente” 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 atuado.

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 quadradinhos: 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”, foi emitida no mesmo dia da anterior: 22.10.09. Nesta, foi concedido o prazo de 30 dias para que o contribuinte corrigisse “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. 708-A, através da Alteração nº 62 (Decreto nº 9.332, de 14/02/05, DOE de 15/02/05), segundo o qual a recepção do arquivo pela SEFAZ não caracteriza que o arquivo entregue atende às exigências, especificações e requisitos 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 consequências, 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 diferenças seria a prevista na 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 apurar se eles implicaram falta de pagamento de tributo, e, em caso positivo, deve-se proceder ao lançamento do tributo sonegado, e não à intimação para que o contribuinte “corrija” o tributo que deixou de ser pago. 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 Fiscais de entradas, teria de ser apurada a repercussão jurídica desse fato,*

*inclusive para efeito de lançamento do imposto com 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”.*

Em atendimento ao art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, a 3ª JF do CONSEF recorreu de Ofício a esta CJF.

## VOTO

Consoante relatado, as infrações 01, 04 e 05, da presente autuação, tratam da imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória, decorrente da falta de entrega de arquivos magnéticos relativos aos exercícios de 2006, 2007 e 2008, exigidos mediante intimação, com informação das operações ou prestações realizadas, penalidade esta que encontra previsão no art. 42, XIII-A, “j”, da Lei nº 7.014/96, a seguir reproduzido:

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

(...)



*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;"*

É importante ressaltar, inicialmente, que a entrega dos arquivos com inconsistências equivale, para fins de imposição de tal penalidade, à falta de entrega, como prevê expressamente o §6º, do art. 708-B, do RICMS, *in verbis*:

*"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.*

*(...)*

*§ 6º A entrega de arquivo magnético em atendimento à intimação de que trata o caput deste artigo, 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. 915 deste Regulamento".*

No caso concreto, consoante se observa dos documentos que instruem o presente PAF, especialmente das intimações de fls. 16/18, o sujeito passivo foi acusado pelas autuantes de ter deixado de fornecer os arquivos magnéticos relativos ao mês de junho de 2008 e o Registro 74 - inventário final de 2007, inventário inicial e final de 2008 -, bem como de ter apresentado arquivos magnéticos do restante do período com as seguintes inconsistências: a) diferenças apuradas em notas fiscais (Registro 50 X Registro 54); b) notas fiscais duplicadas no Registro 53; c) notas fiscais sem itens no Registro 54; d) notas fiscais de saídas ausentes no Registro 50; e e) divergências entre os arquivos magnéticos e as DMA's.

Portanto, a irregularidade apontada pelas autuantes diz respeito à existência de inconsistências nos arquivos magnéticos apresentados pelo sujeito passivo, e o conceito de inconsistência, no meu entendimento, está no § 6º, do art. 708-B, do RICMS, qual seja: falta de atendimento às especificações e requisitos previstos no Convênio ICMS 57/95, que trata da emissão de documentos fiscais e da escrituração de livros fiscais por contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados.

Logo, os arquivos magnéticos são considerados consistentes não apenas quando são elaborados no formato previsto na legislação tributária, mas, também, quando seus dados não apresentam divergências, discrepâncias, pois o Convênio ICMS 57/95 trata de arquivos que devem espelhar a escrituração fiscal do sujeito passivo e não é aceitável que esses registros sejam alimentados de modo defeituoso.

Essa identidade entre os arquivos e os documentos fiscais do contribuinte fica, aliás, bastante evidente na Cláusula Quinta do referido Convênio, que estabelece a obrigatoriedade quanto ao envio dos arquivos magnéticos contendo todas as operações e prestações realizadas pelo contribuinte do ICMS:

*"Cláusula quinta O contribuinte de que trata a cláusula primeira estará obrigado a manter, pelo prazo previsto na legislação da unidade federada a que estiver vinculado, as informações atinentes ao registro fiscal dos documentos recebidos ou emitidos por qualquer meio, referentes à totalidade das operações de entrada e de saída e das aquisições e prestações realizadas no exercício de apuração:*

*I - por totais de documento fiscal e por item de mercadoria (classificação fiscal), quando se tratar de:*

- a) Nota Fiscal, modelos 1 e 1-A;*
- b) Nota Fiscal Eletrônica, modelo 55;*
- c) a critério de cada unidade da Federação, a Nota Fiscal do Produtor, modelo 4, e o cupom fiscal;*

*II - por totais de documento fiscal, quando se tratar de:*

- a) Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica, modelo 6;*
- b) Nota Fiscal de Serviços de Transporte, modelo 7;*
- c) Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, modelo 8;*

- d) *Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas, modelo 9;*
- e) *Conhecimento Aéreo, modelo 10;*
- f) *Conhecimento de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 11;*
- g) *Nota Fiscal de Serviço de Comunicação, modelo 21;*
- h) *Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações, modelo 22;*
- i) *Nota Fiscal de Serviço de Transporte Ferroviário, modelo 27;*
- j) *Conhecimento de Transporte Eletrônico, modelo 57;*

*III - por total diário, por equipamento, quando se tratar de Cupom Fiscal ECF, PDV e de Máquina Registradora, nas saídas.*

*IV - por total diário, por espécie de documento fiscal, nos demais casos.*

*§ 1º O disposto nesta cláusula também se aplica aos documentos fiscais nela mencionados, ainda que não emitidos por sistema eletrônico de processamento de dados.*

*§ 2º O contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI deverá manter arquivadas, em meio magnético, as informações a nível de item (classificação fiscal), conforme dispuser a legislação específica deste imposto.*

*§ 3º Fica facultado às unidades da Federação estender o arquivamento das informações em meio magnético a nível de item (classificação fiscal) para o Cupom Fiscal emitido por ECF, dados do Livro Registro de Inventário ou outros documentos fiscais;*

*§ 4º O registro fiscal por item de mercadoria de que trata o inciso I fica dispensado quando o estabelecimento utilizar sistema eletrônico de processamento de dados somente para a escrituração de livro fiscal.*

*§ 5º O contribuinte deverá fornecer, nos casos estabelecidos neste convênio, arquivo digital atendendo às especificações técnicas descritas no Manual de Orientação de que trata a cláusula décima oitava vigentes na data da entrega do arquivo".*

A redação dos §§3º, 4º e 5º, do art. 708-B, do RICMS, no mesmo sentido, reforça a conclusão de que a inconsistência de que trata a legislação tributária deve ser compreendida em sentido amplo, como irregularidade, incorreção, que, inclusive, é mais relevante quando localizada no conteúdo do que simplesmente na forma, tanto que se exige *"todos os registros correspondentes às operações desenvolvidas pelo contribuinte"*:

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

*§ 4º O arquivo magnético deverá ser entregue via Internet, devidamente criptografado e validado eletronicamente por programa disponibilizado pela Secretaria da Fazenda, com todos os registros correspondentes às operações desenvolvidas pelo contribuinte, inclusive os dados referentes a itens de mercadoria, quando for o caso.*

*§ 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".*

Em idêntico sentido, dispõe o Manual de Orientação do Convênio ICMS 57/95:

*"26.1 - O arquivo magnético será recebido condicionalmente e submetido a teste de consistência;*

*26.2 - Constatada a inobservância das especificações descritas neste manual, o arquivo será devolvido para correção, acompanhado de Listagem Diagnóstico indicativa das irregularidades encontradas. A listagem será fornecida em papel ou meio magnético, de acordo com a conveniência da Repartição Fazendária".*

Nas circunstâncias, o ilícito tributário atribuído ao sujeito passivo (falta de entrega de arquivos magnéticos, partindo da premissa normativa de que a entrega com inconsistência equivale à falta de entrega) amolda-se, pelo menos em tese, à figura jurídica prevista na alínea "j", do inciso XIII-A, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, anteriormente reproduzido, e não à alínea "i", dos mesmo inciso e artigo, que trata, na verdade, da omissão de operações ou divergências dos dados informados nos arquivos magnéticos com relação aqueles consignados nos documentos fiscais correspondentes, situação que não se verifica, de modo exclusivo, na hipótese vertente.

Com relação a esse assunto, especificamente, merece breve análise o ponto da Decisão impugnada que, abordando a alegação formulada pelas autuantes na informação fiscal, de que diversas notas fiscais constantes do CFAMT não foram inseridas nos arquivos magnéticos, afirma

tratar-se de hipótese de omissão de operações, cuja multa é a prevista na alínea "i", do inciso XIII-A, do art. 42, da Lei nº 7.014/96.

Lendo a informação fiscal prestada pelas autuantes e as demais peças que compõem o presente PAF, entendo que a essa omissão de operações é apenas uma, dentre as inúmeras inconsistências que teriam sido encontradas, quais sejam: 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 outros, tendo o produto junta de papelão hidráulico e o CFOP 2949 sido utilizados indistintamente, haja vista que o CFOP 2949 foi utilizado para outras saídas, aluguel, consumo, ativo, etc., havendo também falta de apresentação 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.

Pelo que consta da acusação fiscal, no presente caso, a omissão de operações punível pela alínea "i" convive com as demais inconsistências puníveis pela alínea "j", tendo as autuantes optado pela aplicação da multa prevista neste último dispositivo, sem que se possa vislumbrar qualquer prejuízo ou nulidade decorrente deste procedimento.

Passando à análise específica dos atos praticados pela fiscalização anteriormente à lavratura do presente auto, verifica-se que, em 22/10/2009, o sujeito passivo recebeu duas intimações relativas a arquivos magnéticos.

A primeira (fl. 16), acusando a falta de envio dos arquivos magnéticos relativos ao mês de junho de 2008 e do Registro 74 - inventário final de 2007, inventário inicial e final de 2008 e concedendo um prazo de 05 (cinco) dias para que tais arquivos fossem apresentados, consoante estabelece o *caput* do art. 708-B, do RICMS, já transcrito neste voto.

Na segunda intimação (fls. 17/18), as autuantes apontam diversas inconsistências nos arquivos magnéticos relativos aos exercícios de 2006, 2007 e 2008 (diferenças apuradas em notas fiscais (Registro 50 X Registro 54); notas fiscais duplicadas no Registro 53; notas fiscais sem itens no Registro 54; notas fiscais de saídas ausentes no Registro 50; e divergências entre os arquivos magnéticos e as DMA's) e concedem um prazo de 30 (trinta) dias para correção das irregularidades listadas, *ex vi* do §5º, do art. 708-B, do RICMS, também já reproduzido linhas atrás.

Na mesma data das intimações (22/10/2009), o sujeito passivo recebeu os arquivos eletrônicos contendo a listagem de inconsistências apuradas pelas autuantes (fl. 19).

A partir daí, sucedem-se mensagens eletrônicas enviadas pelo autuado e pelas autuantes, aquele informando a transmissão dos arquivos a salvo de inconsistências e estas atestando que as incorreções não foram sanadas, até que, em 31/03/2010, mais de cinco meses após a intimação, sobrevém a lavratura deste auto e, em 07/04/2010, o contribuinte dele é intimado.

No particular, é importante que se diga que os "*e-mail's*" trocados entre as autuantes e o autuado não se prestam à caracterização do ilícito tributário, pois a legislação vigente não oficializou tal forma de comunicação. Assim, o que vale para esta autuação, sobretudo nesta seara em que estamos a verificar a legalidade do procedimento adotado pela fiscalização, são as intimações de fls. 16/18, que foram feitas pessoalmente ao autuado, uma das formas previstas nos incisos do art. 108, do RPAF.

E tais intimações, com a devida vênua do entendimento firmado pela primeira instância, são, à luz da legislação, suficientes para a caracterização do ilícito administrativo e imposição da penalidade prevista no art. 42, XIII-A, "j", da Lei nº 7.014/96. A interpretação dada pela Decisão

submetida à revisão desta Câmara, no sentido de que a locução "intimação subsequente" constante do dispositivo legal implica em tornar necessárias duas intimações para aplicação da multa de 1% sobre o valor das saídas ou das entradas de mercadorias e prestações realizadas em cada período, é inédita para este Relator e não reflete a melhor interpretação da norma.

Na verdade, a alínea "j" diz que, pela falta de entrega, cabe a aplicação de uma multa de R\$1.380,00 (um mil trezentos e oitenta reais), independentemente de qualquer intimação, até porque se trata de obrigação acessória do contribuinte expressamente consignada no art. 708-A, do RICMS, não carecendo, portanto, de qualquer ato posterior para que se lhe reconheça efeitos concretos. Se houver intimação para apresentação dos arquivos ou para correção das inconsistências, a multa a ser aplicada será de 1% sobre o valor das saídas ou das entradas de mercadorias e prestações realizadas em cada período.

Pergunta-se: a que, então, tal intimação é subsequente? A resposta é simples: à constatação da falta de entrega dos arquivos magnéticos.

Se essa multa percentual pode ser aplicada juntamente com a multa fixa de R\$1.380,00, se essa aplicação deve se dar numa mesma infração ou em infrações distintas; se as datas de ocorrências são coincidentes ou diversas etc.; todas essas questões tocam ao mérito da própria lide administrativa e, se for o caso, podem ser corrigidas por este Conselho, não representando, nem de longe, vícios que possam inquinar de nulidade o presente Auto de Infração.

Também divirjo do entendimento firmado pela Junta de Julgamento Fiscal quando asseverou que o suposto equívoco da fiscalização quanto à não realização da *"intimação subsequente"* *"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 subsequente 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"*.

Ora, conforme consignado no presente voto, entre a intimação para a correção das inconsistências e a lavratura do Auto de Infração transcorreram mais de 5 (cinco) meses, tempo mais do que suficiente para o contribuinte *"decidir"* cumprir a obrigação acessória que, frise-se, encontra-se estabelecida no art. 708-A, do RICMS, com todos os elementos necessários à sua aplicação concreta, ou seja, sem depender de qualquer intimação posterior para que surja a exigência. A par disso, a intimação de fls. 17/18 já trazia, expressamente, o prazo de 30 (trinta) dias para correção das inconsistência encontradas nos arquivos magnéticos enviados pelo sujeito passivo, levando à conclusão direta de que o seu não atendimento geraria a imposição da gravosa penalidade.

Mais uma vez é importante o alerta: as questões de mérito não serão abordadas no presente voto, sob pena de supressão de instância. Destarte, não se há de perquirir se os arquivos ainda apresentam inconsistências, quais são essas inconsistências etc. Essas dúvidas deverão ser sanadas ao longo da instrução processual, podendo o julgador valer-se dos meios de provas admitidos no RPAF, se os documentos constantes dos autos não forem suficientes; contudo, os esclarecimentos terão implicação para o mérito da multa - se as inconsistências foram sanadas a tempo e a modo, por exemplo, as multas deverão ser julgadas improcedentes; se parte das inconsistências foram sanadas, é possível que as multas sejam ajustadas etc. Questões de mérito, e não vícios de nulidade.

Por derradeiro, ainda no que concerne aos itens 01, 04 e 05, comungo do entendimento esposado pela Junta de Julgamento Fiscal no sentido de que a fiscalização deve, sempre, privilegiar a exigência do imposto em detrimento da aplicação de multas pelo descumprimento de obrigações acessórias, por mais vultosas que sejam. Nesse sentido, aliás, venho me posicionando ao longo

dos anos, tendo relatado diversos processos em que, analisando as peculiaridades de cada caso, esta Câmara decidiu pela redução ou cancelamento de multas similares a estas ora analisadas.

Esclareço, contudo, que a existência de indícios quanto ao descumprimento de obrigações principais milita em sentido contrário à pretensão do contribuinte, não conduzindo à nulidade da autuação e não servindo como fundamento para o afastamento da multa aplicada, a teor do §7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96.

Com essas considerações, entendo inexistentes os vícios apontados pela Junta de Julgamento Fiscal, daí porque voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para anular a Decisão de recorrida, com o retorno dos autos à primeira instância, para nova Decisão.

No que concerne às infrações 02 e 03, apesar de entender, numa primeira análise, que a conclusão da Junta de Julgamento Fiscal é a mais acertada, abstenho-me de maiores considerações a respeito, já que toda a matéria será submetida a nova análise por aquele Órgão.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para ANULAR a Decisão recorrida e determinar o retorno dos autos à Primeira Instância, para novo julgamento.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e decretar **NULA** a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº **115484.0002/10-7**, lavrado contra **MARCOSA S.A. - MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS**, devendo retornar os autos à Primeira Instância, para novo julgamento.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de maio de 2011.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS – REPR. DA PGE/PROFIS