

PROCESSO - A. I. N° 180642.0001/11-0  
RECORRENTE - C. AMORIM FILHOS & CIA. LTDA.  
RECORIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0276-02/11  
ORIGEM - INFAC VAREJO  
INTERNET - 17.12.2012

### 3<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0055-13/12

**EMENTA:** ICMS. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. USUÁRIO DE PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS. MULTAS. ENVIO DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS COM INCONSISTÊNCIAS. Havendo inconsistências nos arquivos magnéticos, deve a autoridade fiscal proceder como prevêem os §§ 3º e 5º do art. 708-B do RICMS: intimar o contribuinte para corrigir as inconsistências do arquivo magnético, fornecendo-lhe junto com a intimação Listagem Diagnóstico com indicação das irregularidades encontradas, no prazo de 30 dias. Isso foi feito e não foram apresentados até a lavratura do Auto de Infração os aludidos arquivos. Não acolhidas as preliminares de mérito. Multa reduzida em razão da boa-fé do contribuinte e da inexistência de falta de recolhimento de tributo. De ofício, retificada a data de ocorrência do fato gerador para o primeiro dia útil subsequente ao término do prazo para apresentação dos arquivos magnéticos corrigidos. Rejeitada a preliminar de decadência. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão de Primeira Instância que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 30/06/2011, referente à aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de R\$338.480,48, em virtude de o sujeito passivo ter fornecido informações através de arquivos magnéticos exigidos na legislação tributária, requerido mediante intimação, com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, ficando limitado o valor da multa 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 divergentes.

No julgamento de Primeira Instância, primeiramente, foi afastada a preliminar de decadência, *in verbis*:

*O autuado afirma que os fatos geradores antes de 04/07/2006, ou seja, a partir de 03/2006 até 04/07/2006, estariam atingidos pela decadência, haja vista que teria sido regularmente intimado do Auto de Infração há mais de cinco anos da ocorrência de todos os fatos geradores envolvidos nestes períodos. Essa questão é deveras remansosa nesse Contencioso Administrativo, alvo de inúmeros acórdãos, em que reiteradamente é majoritariamente decidida sob o mesmo enfoque hermenêutico a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05, 0004-11/06 e 0009-12/08.*

*O Código Tributário Nacional permitiu que, através de lei, o ente federativo respectivo possa estipular uma outra contagem de prazo para aplicação dos efeitos decadenciais, conforme alinhado no § 4º do art. 150.*

*A legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento e, por isso, não é acatada a alegação referente à determinação do art. 150, § 4º, do CTN, que prevê: “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”.*

*O disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, estabelece como prazo de decadência 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

Assim, os fatos geradores ocorridos no exercício de 2006 só seriam atingidos pela decadência a partir de primeiro de janeiro de 2012 e as medidas preparatórias para o lançamento, bem como a ciência do Auto de Infração ocorreram ainda no exercício de 2011, não havendo, portanto, a extinção do direito da fazenda pública de exigir o crédito tributário, relativo aos fatos geradores do exercício de 2006.

Afastada a preliminar, a Decisão recorrida, ao enfrentar o cerne da questão, assim concluiu:

*Ficou inequivocamente demonstrado que o sujeito passivo foi intimado para efetuar a regularização dos arquivos magnéticos, apresentados com informações divergentes dos documentos fiscais e, conforme destaca a autuante, mesmo após a prorrogação de prazo solicitada pelo contribuinte, não atendeu à Intimação Fiscal, devidamente confirmado através dos documentos constantes às fls. 06 a 09 dos autos: 1) Intimação para apresentação de Livros e Documentos e, com a ciência do autuado em 16/03/2011; 2) Intimação para correção das inconsistências apuradas pela fiscalização nos arquivos magnéticos – SINTEGRA Convênio 57, referente aos exercícios de 2006 e 2007, com a ciência do autuado também em 16/03/2011. Cabe registrar que o Auto de Infração foi lavrado em 30/06/2011, com a ciência do autuado em 04/07/2011, ou seja, até a ciência do autuado, mais de 80 (oitenta dias).*

*Como se pode observar do relato detalhado que a autuante fez dos contatos que manteve com os representantes da empresa, se pode verificar que a mesma forneceu todas as informações necessárias para o autuado cumprir suas obrigações e corrigir os aludidos arquivos, bem como foi além, ao conceder mais prazo do que determina o artigo 708-B, § 5º do RICMS/BA ao ultrapassar os 30 dias nele previstos para as aludidas correções, não cabendo a alegação de que o prazo concedido foi curto e inviável para efetuar a regularização dos arquivos magnéticos - SINTEGRA Convênio 57.*

*A alegação do impugnante de que enviou os arquivos para o e-mail da autuante não elide a infração em questão, visto que, conforme a autuante alinha textualmente em sua informação fiscal, primeiro: “porque constava de forma bem clara na intimação qual procedimento deveria ter sido adotado pela impugnante; segundo: porque, assim que recebeu o e-mail do representante da empresa com a entrega dos arquivos, a autuante respondeu informando que o procedimento não estava correto e, inclusive, orientou-o como deveria fazê-lo; terceiro: porque já se passavam mais de 2 meses além do prazo e o contribuinte apresentara, apenas parte, e de forma incorreta, 3 meses do exercício de 2006, ou seja, uma pequena fração de todo o período solicitado.”. Assim, além de não terem sido enviados a SEFAZ na forma prevista, não demonstra o autuado a correção dos erros que justificaram a autuação.*

*A intimação que consta apensada do PAF, às fls. 07/09, especificamente à fl. 08 dos autos, e o e-mail enviado em 09/06/2011, servem de provas de que o autuado foi bem orientado pela autuante durante toda a ação fiscal.*

*Em relação às argüições do autuado de que o limite legal de 1% somente pode ser calculado sobre as “Saídas Tributadas”, não cabe, uma vez que o legislador não limitou tal multa as saídas tributadas, o art. 42, XIII-A, alínea “i” determina a multa de 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.*

*Cabe destacar que em uma verificação mais atenta do Art. 42 da Lei 7014/96, quando o legislador quer aplicar as multas sobre operações ou prestações tributadas ou tributáveis, o mesmo especifica, como é o exemplo das entradas de mercadorias não registradas, prevista no inciso IX do aludido artigo e diploma legal, com multa de 10%, acolhendo a forma de interpretação mais restrita na aplicação das penalidades.*

*O artigo 686 do RICMS/BA determina a obrigatoriedade do contribuinte, quanto à manutenção e fornecimento ao fisco, dentro do prazo decadencial, referentes aos registros fiscais da totalidade das operações de entradas e saídas realizadas durante o exercício de apuração. Também determina que tais informações, inclusive as atinentes ao inventário de mercadorias em estoque, devem ser fornecidas ao fisco através de arquivo magnético, na forma e especificações estabelecidas no Convênio 57/95 e convênio 39/00, bem como o artigo 708-B do RICMS/BA estabelece os prazos, condições e formas para que o contribuinte forneça os documentos e arquivos magnéticos quando intimado pelo preposto fiscal. Merece destaque nesse artigo o § 4º que determina a forma pela qual deverá ser entregue os arquivos magnéticos em questão e, também os § 5º e § 5º-A, que tratam dos prazos para atendimento à intimação.*

*Tendo em vista o descumprimento dos artigos acima citados, comprovado com farta documentação apensada ao processo, foi aplicada a multa estipulada no artigo 915, inciso XIII-A, alínea “f” e “i”, que reflete exatamente a multa constante no artigo 42, inciso XIII-A, alínea “f”, da lei 7.014/96 alterada pela Lei 9.159/04 e artigo 42, inciso XIII-A, alínea “i”, da lei 7.014/96 alterada pela Lei 10.847/07.*

*Atendendo ao disposto na legislação alinhada, a autuante elaborou, devidamente, para o cálculo do valor da multa de 5% sobre o valor das operações de entradas e saídas informadas com dados divergentes, limitado a 1% do valor das operações de saídas, sendo calculada a multa sobre o valor das divergências, que restou comprovado ser menor do que 1% das operações de saídas, conforme se pode observar as fls. 64 e 95 dos autos.*

Quanto à argüição do autuado de impossibilidade da cobrança de multa quando o valor declarado nos arquivos magnéticos seja superior ao dos documentos fiscais, cabe, conforme informação fiscal, afirmar que: “o texto do artigo 42, inciso XIII-A, alíneas “f” e “i”, cita de forma textual: “...ou neles informadas com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes...”, não se observa nenhuma menção a divergência ser superior ou inferior à constante no documento fiscal, pois qualquer que seja a divergência apurada nas informações contidas nos arquivos magnéticos, quando confrontada com a informação constante no documento fiscal, deixa de refletir a realidade das operações mercantis, impossibilitando, dessa forma, a aplicação dos roteiros de fiscalização, principalmente, do roteiro de apuração do estoque.”

Quanto ao pedido do impugnante de cancelamento ou redução da multa, alinha, cabe destacar que as divergências, constantes nos arquivos magnéticos, ocorreram em todos os meses do período fiscalizado, conforme anexo às fls. 10/62.

O § 7º do art. 42 da Lei 7014/96, concede ao órgão julgador administrativo a discricionariedade de, uma vez imputadas às multas por descumprimento de obrigações acessórias, conceder redução ou cancelamento das mesmas, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto, dispositivo legal que é regulamentado pelo art. 158 do RPAF/BA. Ocorre que, diante de tantas divergências e inconsistências apuradas e demonstradas pela fiscalização considero inaplicável tal benefício, bem como as dificuldades impostas à fiscalização quanto aos limites relativos à decadência, que o autuado considera existir, especialmente, quanto aos fatos geradores anteriores a 04/07/2006.

Em relação aos arquivos que foram encaminhados à SEFAZ, o foram após o Auto de Infração, em 02/08/2011, apenas referente aos meses de Janeiro a Junho/2006. Quanto aos demais meses dos exercícios de 2006 e 2007, cabe observar, contudo, a informação do patrono da empresa durante a sessão de julgamento que enviou, após a defesa, para o banco de dados da SEFAZ esses últimos arquivos, fatos que não elidem a exigência fiscal, conforme já alinhado.

Nas aludidas decisões do CONSEF, citadas pela impugnante, para sustentar seu pedido de cancelamento da multa, tais reduções ocorreram em razão de fatos distintos, específicos em cada caso, que convenceram os julgadores de tal providência, razões essas não se ajustam ao caso em lume.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, no qual suscita preliminar de mérito referente à decadência de parte dos créditos tributários constituídos no Auto de Infração, afirma que foi notificado do Auto de Infração, em 04/07/2011, data em que foi constituído o crédito tributário do Estado da Bahia e que o contestado lançamento também formaliza a exigência de multa referente a fatos geradores que ocorreram antes de 04/07/2011, estando ultrapassados os cinco anos legalmente previstos. Diante disto, requer que seja acatada a decadência do direito de constituição do crédito tributário, em relação ao crédito tributário anterior ao dia 04/07/2006, já que, no seu entendimento, esgotou-se o prazo de 5 anos para a cobrança, com base no artigo 150, § 4º, do CTN. Traz Julgamentos do STJ, "Embargos de Divergência em REsp 101.407-SP (98.88733-4) e REsp. nº 180879-SP, para amparar o seu entendimento.

Quanto à multa aplicada, argumenta que o limite legal de 1% somente pode ser calculado sobre as “Saídas Tributadas”. Assegurando que o legislador não deixou claro o alcance da expressão “valor das operações de saídas e das prestações de serviços”, gerando margem para a seguinte dúvida: A multa está limitada a 1% do total das operações de saídas ou as operações de saídas tributadas? Segundo o Recorrente a primeira opção está afastada, pois toda vez que o legislador baiano se referiu ao valor total das saídas, na Lei 7.014/96, o fez de forma expressa, e para provar sua tese, cita o art. 22, § 1º, I-A, da referida lei.

Para embasar seu entendimento discorre sobre a interpretação do § 2º do artigo 113 do CTN, que trata da obrigação tributária acessória e conclui que a obrigação acessória deve ser mensurada de forma coerente com o interesse da fiscalização e arrecadação de tributos devidos pelo contribuinte e não com relação a valores que não representam fatos geradores da obrigação principal.

Neste sentido, alega que comercializava, preponderantemente, mercadorias sujeitas à substituição tributária e que, por força do art. 356 do RICMS, as saídas de tais mercadorias não se englobavam na obrigação principal da impugnante, não podendo compor a base de cálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória.

Requer a procedência parcial do lançamento, recalculando-se o limite máximo da multa para 1% das saídas tributadas.

Em outra linha de raciocínio, alega a impossibilidade de cobrança de multa quando o valor declarado nos arquivos magnéticos seja superior ao dos documentos fiscais.

Argumenta que: “...se o contribuinte declara, por meios dos arquivos magnéticos, valores superiores aos existentes nos documentos fiscais, ou seja, mais fatos geradores do que o escriturado, ele não somente cumpriu sua obrigação acessória, como forneceu ao Fisco mais elementos no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos devidos”. Na opinião do recorrente, quando o legislador se refere a “dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes”, e defende que a divergência somente pode ser autuada quando prejudique o fisco, ou seja, só estará descumprindo a obrigação acessória quando declare menos do que escriturou.

Requer também que sejam excluídas da base de cálculo para aplicação da multa, todas as divergências relativas a valores declarados nos arquivos magnéticos superiores aos constantes dos documentos fiscais do contribuinte.

Pede o cancelamento ou redução da multa e busca amparo com a aplicação do § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Alega que a irregularidade encontrada nos arquivos magnéticos do autuado não resultou de ato intencional de lesar o Fisco e que tentou corrigir os arquivos magnéticos, dentro do prazo estipulado, mas não conseguiu devido à falta de estrutura operacional da empresa.

Chama a atenção que a fiscalização, de posse dos livros e tendo constatado as divergências nos arquivos magnéticos do SINTEGRA, lhe intimou para corrigi-los, no prazo de 30 dias, na forma da legislação, no entanto, a correção, dentro do prazo concedido, se mostrou inviável, devido à falta de estrutura administrativa e comercial, tendo em vista que a estrutura operacional da empresa havia sido adquirida por outra empresa do mesmo ramo. Alega que, em 07/06/2011, o representante da empresa, enviou por e-mail, os arquivos magnéticos corrigidos dos meses de janeiro, fevereiro e março/2006, para a autuante, e que também solicitou a devolução dos livros fiscais para corrigir os arquivos do período posterior, fl. 139; informa ainda que, em 04/07/2011, foi notificada da lavratura de dois autos de infração, exigindo multa nos valores de R\$338.480,48 e R\$ 63.614,75; assegura, ainda, que após a lavratura dos lançamentos, a impugnante foi comunicada, informalmente, pela autuante, que o procedimento correto de envio dos arquivos magnéticos seria por meio da base de dados da SEFAZ e não por e-mail, o que resultou na cobrança da multa, fl. 139.

Segundo o recorrente, os e-mails que enviou para a autuante, demonstram a sua boa-fé e intenção de fornecer todos os dados necessários para atividade de fiscalização.

Aponta que o único resultado foi a aplicação de uma multa formal e que não foi apurada nenhuma omissão de pagamento de tributo, fato que, no seu entendimento, comprova que a mesma é cumpridora de suas obrigações principais.

Alega também que foi desproporcional a aplicação da multa de R\$338.480,48 pelo descumprimento de obrigação acessória.

Colaciona algumas decisões do CONSEF que, no entendimento da impugnante, valem como parâmetro para a situação sob exame: Acórdãos CJF nº 0542-12/06 – 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, CJF nº 0206-12/05 – 2ª Câmara de Julgamento Fiscal e JJF nº 0186-01/02 – 1ª Junta de Julgamento Fiscal.

A PGE/PROFIS, em Parecer exarado pela Procuradora Maria Helena Cruz Bulcão, fls. 387/392, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, com base no fato de que não houve pagamento antecipado e, portanto, não se pode aplicar o art. 150, §4º, do CTN. Quanto à multa aplicada, asseverou que o contribuinte não trouxe provas ou argumentos jurídicos capazes de afastá-la, e entende que a Decisão recorrida enfrentou corretamente a tese defensiva, que é repetida em grau recursal. Quanto ao pedido de redução de multa, assevera que não cabe à

Procuradoria opinar sobre o cancelamento ou redução da multa, sob pena de usurpar a competência atribuída pela lei ao CONSEF, com exclusividade.

#### VOTO VENCIDO (Quanto à não redução da multa)

Quanto à preliminar de decadência, entendo que não merece prosperar a tese recursal. Veja-se que, segundo o entendimento pacificado no STJ, no Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 973733/SC, a aplicação do art. 150, §4º, do CTN somente é cabível nos casos em que há recolhimento antecipado do imposto sujeito ao lançamento por homologação:

##### PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

*ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

[...]

*3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).*

[...]

*(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)*

No caso em análise, foi aplicada uma multa por descumprimento de obrigação acessória, ou seja, o contribuinte foi multado porque os arquivos magnéticos apresentados continham informações divergentes com a escrita fiscal. A legislação determina que o contribuinte guarde as informações do arquivo magnético enquanto não houver transcorrido o prazo decadencial (5 anos) para constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores respectivos. Esse prazo será contado a partir da data do fato gerador, quando houver pagamento antecipado, e será contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte, quando não houver. Não se pode assegurar que o Fisco, ao verificar as informações divergentes, não encontraria fatos geradores desacompanhados de pagamento de tributo, logo, para fins de decadência do crédito tributário decorrente da aplicação de multa por descumprimento de dever instrumental, há de se aplicar a regra do início do prazo contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte (art. 173, I do CTN).

Neste sentido, o entendimento exarado no Acórdão nº 0268-11/08, proferido pela 1ª CJF e de Relatoria do Conselheiro Fábio de Andrade Moura, *in verbis*:

*De fato, a presente autuação trata da imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória. O direito do Fisco de impor penalidade ao contribuinte decorre, portanto, de um liame sancionatório, ou seja, da prévia prática de um ato ilícito por parte do infrator consistente na inobservância de um dever imposto por lei. É o que se extrai do §2º, do art. 113, do CTN: "A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos".*

*Logo, não se pode confundir, jamais, o regime jurídico dos tributos com o regime jurídico das penalidades, valendo esclarecer que, nos termos do art. 3º, do CTN, o tributo deve decorrer, necessariamente, de uma atividade lícita, o que, como visto, não se coaduna com a regra de imposição de penalidade por descumprimento de obrigação acessória.*

Dianete destas considerações preliminares, pode-se perceber, sem maior esforço, que nenhuma das duas regras invocadas nestes autos pode ser aplicável às multas por descumprimento de obrigação acessória, tendo em vista que ambas visam a estipular prazos decadenciais para lançamento de tributo, fazendo expressa menção à ocorrência de fato gerador, à homologação do pagamento realizado pelo contribuinte quanto ao tributo devido e à constituição e extinção do crédito tributário, institutos diretamente ligados à obrigação tributária principal, consoante se observa da transcrição a seguir:

*“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.*

*“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.*

*Quando se trata de obrigação acessória ou dever instrumental, não se pode falar propriamente em fato gerador ou lançamento, muito menos em constituição e extinção de crédito tributário. Tanto é assim que muitos Estados, afetos a um maior rigorismo técnico, denominam as autuações de “Autos de Infração e Imposição de Multa”, para deixar bem clara a distinção existente entre a apuração de infrações tributárias, da qual decorrerá a cobrança do tributo devido e não pago, e a imposição de multa por falta no cumprimento do dever instrumental.*

*Deve-se registrar que a norma constante do §3º, do art. 113, do CTN, ao dispor que “a obrigação acessória, pelo fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”, quis apenas submeter o crédito pecuniário oriundo da aplicação da multa ao mesmo regime de cobrança das execuções fiscais, por ser mais benéfico à Fazenda Pública, como, aliás, já sedimentaram a doutrina e a jurisprudência pátrias. Tal norma não igualou os conceitos de multa e de tributo, até mesmo porque são totalmente divergentes, tratando-se, repita-se, de institutos submetidos a regimes jurídicos distintos. Exemplo disso é a possibilidade de redução da penalidade por critérios de justiça ou mesmo a anistia de débitos fiscais decorrentes de multa, o que não se pode admitir com relação aos tributos.*

*Enfim, fica claro que a multa não se submete aos prazos decadenciais fixados para os tributos. Mas tal conclusão não é suficiente. É necessário saber se há um prazo para o Fisco impor penalidades por descumprimento de obrigação acessória e que prazo será este. A resposta para tais questionamentos deve partir de uma premissa bastante simples: só há descumprimento a uma norma jurídica enquanto se pode exigir do seu destinatário que a cumpra; ou seja, se o Estado não puder mais exigir do contribuinte a prática de determinada conduta não poderá, por conseguinte, impor a multa em virtude do descumprimento.*

*No caso em análise, o autuante aplicou à recorrente multa de R\$ 348,88 pela falta de entrega regular do registro 74 do seu arquivo magnético relativo ao primeiro mês do exercício de 2002. O art. 686, do RICMS, impõe a guarda de tais informações “pelo prazo decadencial” do tributo, que no caso é o ICMS.*

*Assim, diante da divisão feita pela doutrina e pela jurisprudência pátrias, acerca da aplicação do prazo do art. 150, §4º, quando há tributo recolhido, ainda que em parte, e do art. 173, I, quando nenhum tributo foi pago, é forçoso concluir que o Fisco ainda poderia exigir do contribuinte o cumprimento do dever instrumental constante do art. 686, do RICMS, até mesmo porque não se sabe, quanto às operações omitidas, se houve ou não recolhimento do imposto, ainda que parcialmente.*

*Em outras palavras, é possível, pelo menos em tese, que houvesse imposto devido e não pago pelo contribuinte, o que daria ao Fisco o direito de lançar de ofício o ICMS, submetendo-se à regra do art. 173, I, do CTN, que firma o termo a quo do prazo decadencial para lançamento como o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado o tributo.*

*Diante de tais considerações, entendo que não houve a decadência vislumbrada pelo contribuinte.*

Voto, portanto, pela rejeição da preliminar de decadência.

Quanto ao argumento de que o limite legal de 1% somente pode ser calculado sobre as “Saídas Tributadas”, entendo que não merece reparo a Decisão recorrida. De fato, o dispositivo legal

determina a limitação da multa a 1% (um por cento) do valor de todas as operações de saídas e das prestações de serviços realizadas no estabelecimento. Frise-se que, em regra, a multa deve ser aplicada somente sobre os valores das entradas e saídas de mercadoria que tenham sido omitidas ou que contenham divergências, no percentual de 5% (cinco por cento). O que o legislador fez foi limitar essa multa a 1% do valor de todas as saídas, pois entendeu que esse já seria um valor suficiente para os fins sancionatórios e pedagógicos da penalidade. No caso em análise, por exemplo, a aplicação da regra (5% sobre as divergências) não superou o teto previsto na legislação.

Assim, entendo que não se pode limitar ainda mais o teto da multa previsto na lei, como quer o Recorrente. Veja-se que a interpretação defendida pelo Recorrente, se aplicada a uma empresa que somente realiza vendas com mercadorias sujeitas à substituição tributária (fase de tributação encerrada), acarretaria na impossibilidade de aplicação da multa em análise, pois o valor das saídas tributadas dessa empresa seria zero.

No pertinente à impossibilidade da cobrança de multa quando o valor declarado nos arquivos magnéticos seja superior ao dos documentos fiscais, também entendo que não merece reforma a Decisão recorrida. A prescrição contida no artigo 42, inciso XIII-A, alíneas “f” e “i”, fala somente em divergência, logo, qualquer que seja ela dá ensejo à aplicação da multa. Note-se que a declaração nos arquivos magnéticos de valores superiores aos existentes nos documentos fiscais também dificulta a fiscalização, logo, justifica a aplicação da multa.

Quanto ao pedido de redução da multa, entendo ser pertinente tendo em vista o argumento do contribuinte de que as divergências decorreram de informações nos arquivos magnéticos em quantidade superior às contidas na escrita fiscal, além disso, o Recorrente tentou corrigir as divergências e atender a intimação do autuante, tendo apresentado os arquivos durante o processo administrativo (ainda que tenha sido feito intempestivamente, tal conduta demonstra boa-fé), por fim, não restou caracterizado que a infração tenha sido praticada com dolo, fraude ou simulação e que tenha implicado falta de recolhimento de tributo, já que o autuante teve acesso à escrita fiscal do contribuinte e não identificou tributo a ser recolhido, ou seja, as divergências não acarretaram exigência de tributo,

Por isso, considero que a penalidade deve ser reduzida a 10% do valor originalmente exigido, correspondente a R\$33.848,04, em decorrência da faculdade prevista no §7º do artigo 42 da Lei nº 7014/96:

**Art. 42. ....**

*§ 7º As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.*

Ressalto que este posicionamento quanto à redução da multa aplicada a casos semelhantes já vem sendo adotado por este Conselho de Fazenda em Decisões de Segunda Instância, a exemplo do Acórdão CJF Nº 0141-11/12 e do Acórdão CJF Nº 0322-11/12, proferidos pela 1ª CJF.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, reduzindo-se o valor da multa indicada na infração para R\$33.848,04.

De ofício, verifico que consta no Auto de Infração a data de ocorrência dos fatos geradores como 03/2006 a 01/2008, ou seja, dá a entender que o contribuinte estaria em mora desde o período fiscalizado. Contudo, entendo que somente é configurada a mora o contribuinte quando findo o prazo para apresentar os arquivos magnéticos corrigidos, e não a data dos fatos geradores a que esses arquivos magnéticos fazem referência.

Nesse sentido, determina a Orientação Técnica OG-GEAFI-FISC-003/2005, “*Na lavratura do Auto de Infração por falta de apresentação ou irregularidade do arquivo magnético, os campos data de ocorrência e data de vencimento do Auto de Infração deverão ser preenchidos com indicação da data correspondente ao primeiro dia útil subsequente ao do término do prazo consignado na intimação para apresentação do arquivo ainda não apresentado ou do arquivo com a correção dos erros indicados.*”.

Veja-se que o equívoco contido na autuação fiscal tem grande repercussão para o cálculo dos acréscimos moratórios, pois, acarreta em aplicação da Taxa SELIC desde 2006, quando esta somente é aplicável a partir de 18/04/2011, data em que acabou o prazo para o Recorrente apresentar os arquivos magnéticos com as divergências corrigidas.

Face ao exposto, de ofício, determino que a data de ocorrência do fato gerador que ocasionou a aplicação da multa em questão seja retificado para o dia 18/04/2011.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto à não-redução da multa)**

Tal como já exposto no brilhante voto do ilustre Conselheiro Relator, está comprovado o descumprimento da obrigação acessória pelo sujeito passivo, e a previsão normativa já existente quando do cometimento desta infração.

Contudo, peço vênia para discordar do posicionamento externado pelo digno Relator acerca da redução da multa aplicada.

A prática infracional compele à aplicação da multa prevista na legislação. A dispensa de imposição de penalidade que se encontra prevista no §7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 exige do sujeito passivo a comprovação de que as infrações teriam sido praticadas sem dolo, fraude, ou simulação, e que não houvessem implicado falta de recolhimento do ICMS.

Portanto, da conduta infracional decorre a aplicação da multa, e nos termos do §2º do artigo 40 da mesma Lei está previsto que independe, tal sanção, da comprovação da ocorrência de dolo.

Contudo, para que ocorra a dispensa da aplicação de multa é que se faz necessária a comprovação da falta de dolo. Portanto, caberia ao contribuinte comprovar que não houvera dolo, e que o imposto teria sido regularmente recolhido ao erário. Tal comprovação não se encontra nos autos deste processo, pelo que inexistentes as condições previstas legalmente para a redução da multa indicada no Auto de Infração e mantida pela decisão de primeiro grau.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto, ficando mantida a multa tal como lançada no Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 180642.0001/11-0, lavrado contra C. AMORIM FILHOS & CIA. LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$338.480,48, prevista no art. 42, XIII-A, “i”, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios de acordo com o estabelecido pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva, Álvaro Barreto Vieira e Fernando Antônio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Vanessa Melo Batista e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de novembro de 2012.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – RELATOR/VOTO VENCIDO

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - VOTO VENCEDOR  
(Quanto à não-redução da multa)

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS