

PROCESSO - A. I. N° 206981.0002/11-4
RECORRENTE - MILFONTES ÁGUAS MINERAIS E BEBIDAS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JFJ nº 0163-01/12
ORIGEM - INFAZ INDÚSTRIA
INTERNET - 12/04/2013

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0092-11/13

EMENTA: ICMS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO LIVRO DE REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. **a)** MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Multas de 10% e de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas, infrações procedentes em parte. 2) ARQUIVOS MAGNÉTICOS. OMISSÃO DE DADOS. Multa de 5% sobre o valor das diferenças apuradas, limitada a 1% dos valores das operações de saídas e das prestações de serviços. O autuado pleiteia a redução ou o cancelamento da multa. Reduzida a multa com aplicação do § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Rejeitadas as preliminares de nulidade e a arguição de decadência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JFJ nº 0163-01/12), a qual julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 31/03/2011, para imputar ao sujeito passivo o cometimento de três infrações, a seguir descritas:

INFRAÇÃO 1 - Dar entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a setembro, novembro e dezembro de 2006 e janeiro a dezembro de 2007. Indicada multa por descumprimento de obrigação tributária acessória no valor de R\$26.159,70, equivalente a 10% do valor das mercadorias não registradas.

INFRAÇÃO 2 - Dar entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2006 a dezembro de 2007. Indicada multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$5.163,83, equivalente a 1% do valor comercial das mercadorias não registradas.

INFRAÇÃO 3 - Fornecer informações através de arquivos magnéticos exigidos na legislação tributária, requeridos mediante intimação, com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, nos meses de janeiro de 2006 a dezembro de 2007. Indicada multa no valor de R\$35.236,03, equivalente a 5% do valor das operações ou prestações divergentes, ficando a pena limitada a 1% do valor das operações de saídas e das prestações de serviço realizadas no estabelecimento em cada período.

O contribuinte formalizou impugnação tempestiva (fls. 36/51), tendo o autuante prestado a informação fiscal de praxe (fl. 172/176), seguida de novas manifestações, tanto do autuado (fls. 193/199), quanto do autuante (fl. 202).

Após os trâmites legais, a Junta de Julgamento Fiscal decidiu a lide administrativa na seguinte literalidade:

“Preliminarmente, o autuado arguiu a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a março de 2006, pois, como o ICMS é um imposto sujeito ao lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se faz nos termos do §4º do art. 150 do CTN. Também afirma que deve ser aplicada à situação em comento o disposto na Súmula Vinculante nº 8 do STF.

Afasto essa preliminar de decadência, pois o termo inicial da contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O art. 150, § 4º, do CTN, prevê que “Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador”. Contudo, a legislação tributária do Estado da Bahia, utilizando essa permissão contida no § 4º do art. 150 do CTN, fixou o prazo de homologação em cinco anos a contar “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB).

A homologação tácita, prevista no art. 150, § 4º, do CTN, ocorre quando o imposto devido é lançado pelo sujeito passivo e pago dentro das condições previstas na legislação tributária. O Auto de Infração em análise trata de inobservância de obrigações tributárias acessórias, portanto, não há como se falar em lançamento por homologação e, em consequência, não se pode aplicar o previsto no art. 150, § 4º, do CTN, como pleiteado pelo autuado.

A Súmula nº 8 do STF, citada na defesa, trata e vincula apenas as decisões referentes à Previdência Social e, portanto, não se aplica ao caso em análise.

Para os fatos geradores ocorridos durante todo o exercício de 2006, a Fazenda Pública Estadual tinha até o dia 31/12/11 para constituir o crédito tributário. No caso em tela, o crédito fiscal foi constituído em 31/03/11, quando foi encerrado o procedimento fiscal com a lavratura do Auto de Infração, tendo sido o autuado notificado do lançamento em 05/04/11. Portanto, não houve a alegada decadência.

A solicitação de diligência fica indeferida, pois na formulação do pedido correspondente não foi fundamentada a sua necessidade, bem como os elementos de prova já anexados aos autos são suficientes para a formação do meu convencimento e Decisão da lide.

Nas Infrações 1 e 2, o autuado foi acusado de ter dado entrada no seu estabelecimento de mercadorias sem o devido registro na escrita fiscal. A primeira Infração trata de mercadorias tributáveis, enquanto a segunda cuida de mercadorias não tributáveis.

Em sua defesa, referindo-se a essas duas infrações, o autuado afirma que as Notas Fiscais nºs 20692, 7674, 7677, 767, 62497, 62497, 15925, 20442, 3794, 21021, 22810 e 14189 (exercício de 2006) e 15681, 483, 4956 e 11708 (exercício de 2007) foram escrituradas no livro de Registro de Entrada, conforme fotocópia desse livro que apresentou. Na Informação fiscal, o autuante excluiu das Infrações 1 e 2 os débitos atinentes a esses documentos fiscais.

Agiu de forma acertada o autuante ao excluir do lançamento os débitos referentes às notas fiscais citadas acima, pois a fotocópia do livro Registro de Entradas trazida na defesa comprova que esses documentos fiscais foram devidamente escriturados. Dessa forma, os valores devidos nas Infrações 1 e 2 passam para, respectivamente, R\$ 15.002,51 e R\$ 4.911,29, conforme foi apurado pelo autuante às fls. 177 e 178.

O autuado assevera que os débitos referentes às Notas Fiscais nºs 50184, 296172, 297053, 458203 e 147582, atinentes a aquisições de veículos, devem ser excluídos da autuação, pois nas entradas não registradas de bens destinados ao ativo imobilizado, uso e consumo não se aplica a multa prevista no inc. XI do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Reproduz Decisão proferida neste CONSEF.

Esse argumento defensivo não se sustenta, pois, nas aquisições citadas na defesa, os bens já estavam com a fase de tributação encerrada. Nessa situação, é perfeitamente cabível a multa equivalente a 1% do valor comercial do bem cujo imposto já tenha sido pago por antecipação, entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, prevista no inc. XI do art. 42 da Lei nº 7.014/96, com a redação vigente à época dos fatos geradores.

O acórdão citado na defesa não serve como paradigma para o presente caso, pois trata de Auto de Infração lavrado ainda em 2001, quando a redação do citado inciso XI ainda não se referia a bens com fase de tributação encerrada. Só com o advento da Lei nº 8.967, de 29/12/03, o referido inciso passou a fazer alusão aos bens com o imposto pago por antecipação tributária.

No que tange ao pedido de dispensa ou redução das multas, não há como se atender o pleito defensivo, uma vez que não restou comprovado nos autos que o procedimento irregular do autuado não tenha resultado em falta de recolhimento do imposto. A falta de apropriação do crédito fiscal não possui o condão de suprir essa condição exigida pela lei – a comprovação de que o procedimento não tenha implicado falta de recolhimento do imposto – para a dispensa ou redução de multa por inobservância de obrigação acessória.

Em face ao acima exposto, as Infrações 1 e 2 subsistem em parte, nos valores de, respectivamente, R\$ 15.002,51 e R\$ 4.911,29, conforme apurado pelo autuante às fls. 177 e 178

A Infração 3 trata de fornecimento ao fisco, mediante intimação, de informações através de arquivos magnéticos divergentes das constantes nos documentos fiscais correspondentes, tendo sido aplicada multa equivalente a 5% do valor da divergência apurada, limitada a 1% do total das operações de saídas do período, conforme os demonstrativos de fls. 18 a 26, dos quais o autuado recebeu cópia.

Inicialmente, saliento que para os fatos ocorridos de janeiro de 2006 a outubro de 2007, a multa indicada na autuação encontra respaldo no art. 42, XIII-A, “f”, da Lei nº 7.014/96, com a redação dada pela Lei nº 9.430, de 10/02/05, efeitos de 11/02/05 a 27/11/07. Quanto aos fatos atinentes aos meses de novembro e dezembro de 2007, a multa está capitulada no art. 42, XIII-A, “i”, da Lei 7.014/96, com a redação dada pela Lei nº 10.847, de 27/11/07, efeitos a partir de 28/11/07. Dessa forma, não há como se falar em nulidade da Infração 3 em razão de falta de previsão legal da multa indicada na autuação.

De acordo com a legislação do ICMS do Estado da Bahia, que recepcionou o disposto no Convênio ICMS 57/95 e alterações posteriores, o contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados deve apresentar, quando solicitado, os arquivos magnéticos com as operações de entradas e de saídas de mercadorias ou das prestações realizadas, inclusive o inventário das mercadorias, produtos, matérias primas e embalagens (artigos 685, 708-A e 708-B do RICMS/BA). É relevante observar que de acordo com o art. 708-A, §6º, do RICMS-BA/97, a recepção do arquivo magnético pela SEFAZ não caracteriza que o arquivo entregue atenda às exigências, especificações e requisitos previstos no Convênio ICMS 57/95.

O autuado afirma que a irregularidade não causou prejuízo ao cumprimento de obrigação principal, pois os dados constantes nos arquivos magnéticos também poderiam ser obtidos nos livros fiscais que foram entregues à fiscalização.

Ante a quantidade e variedade das operações realizadas pelos contribuintes, não há mais como se imaginar e realização de uma auditoria fiscal sem o emprego de dados em meio magnéticos. O fornecimento de arquivo magnético dentro dos padrões previstos é essencial para que a fiscalização possa aferir, com segurança, as operações realizadas pelos contribuintes. A falta de entrega de arquivos magnéticos ou a entrega com dados divergentes ou fora dos padrões acarreta claro prejuízo operacional para a fiscalização.

Não há como prosperar a tese defensiva de que a multa prevista para a falta de entrega ou para a entrega de arquivos magnéticos em padrão diferente do previsto era de R\$ 1.380,00. A pena prevista no art. 42, XIII-A, “j”, no valor de R\$ 1.380,00, trata de situações em que os arquivos magnéticos são enviados pelos contribuintes no prazo regulamentar. No caso em comento, os arquivos foram solicitados mediante intimação, portanto, não há como se aplicar essa multa.

Saliento que, apesar de não constar cópia nos autos do Termo de Início de Fiscalização e da Intimação para Apresentação de Arquivo Magnético, o defendente reconhece que foi intimado a apresentar os arquivos magnéticos quando em sua defesa (fl. 38) afirma que “Após a abertura da fiscalização, foi expedida a 1ª intimação para apresentação de informações em meio magnético”.

O autuado afirma que a multa indicada na infração em comento é desproporcional. A multa indicada pelo autuante é a prevista na legislação para a irregularidade apurada, não cabendo a esse colegiado apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99.

Quanto à redução ou dispensa da multa indicada na autuação, a entrega dos arquivos magnéticos retificados após a lavratura do Auto de Infração não justifica o atendimento do pedido do autuado, pois a infração está caracterizada e o prejuízo operacional da fiscalização está claro. Não restou, portanto, comprovado o atendimento dos requisitos legais para a concessão do benefício pleiteado.

Em face ao acima exposto, o descumprimento da obrigação tributária acessória restou comprovado e, em consequência, a Infração 3 subsiste integralmente.

Voto, portanto, pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, para julgar as Infrações 1 e 2 parcialmente procedentes e a Infração 3 procedente.”

Inconformado, o sujeito passivo interpôs, em tempo hábil, o Recurso Voluntário de fls. 224/236, procedendo, inicialmente, uma síntese dos fatos e do desenvolvimento da ação fiscal.

De plano, suscitou preliminar de nulidade do lançamento fiscal, sob a alegação de que não constam dos autos do processo administrativo fiscal as cópias do Termo de Início de Fiscalização e da Intimação para Apresentação de Arquivo Magnético.

Asseverou que o Termo de início de fiscalização e os de intimação são documentos obrigatórios exigidos, textualmente, pelo Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, Decreto nº 7.629/99.

Prosseguindo na sustentação de sua tese, aduziu que, em relação à infração 3, a intimação prévia do contribuinte se apresenta na condição de pressuposto indispensável para aplicação da multa decorrente da entrega do arquivo SINTEGRA com dados divergentes.

Como suporte para sua arguição, citou e transcreveu Decisão do CONSEF, concluindo que a ausência do Termo de Início de Fiscalização e da Intimação para apresentação de arquivo magnético deveria ensejar a declaração de nulidade do lançamento, nos termos do art. 18 do RPAF, o qual também reproduziu.

Em seguida, arguiu a preliminar de decadência quanto aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a março de 2006, argumentando que em relação aos tributos lançados por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário se encontra disposto no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional (CTN).

Mencionou que, como o Auto de Infração foi lavrado em 31/03/11 e a notificação do lançamento ocorrera em 05/04/11, a decadência estaria consumada em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a março de 2006.

Visando embasar sua tese, citou a súmula vinculante nº 8 do STF, cujo motivo determinante para sua edição foi, justamente, a chamada “reserva de lei complementar”, tendo se definido que, em matéria tributária, nos termos do art. 146, III, da CF/88, competia à Lei Complementar dispor sobre a decadência/prescrição de tributos. Portanto a presente controvérsia deve ser apreciada à luz do CTN.

Adentrando ao mérito, o Recorrente destacou terem as infrações 1 e 2 decorrido de suposta omissão de dados em livro de Registro de Entradas, tributadas e não tributadas, respectivamente.

Observou que o acórdão recorrido já reconheceu a improcedência das notas fiscais comprovadamente registradas, entretanto, deve ser cancelado ou reduzido o lançamento em relação aos valores mantidos pela JF.

Após reproduzir o art. 42, IX e XI, da Lei nº 7.014/96, asseverou que as sanções previstas nesses dispositivos visavam punir o contribuinte que, sem a devida escrituração nos livros fiscais próprios, viesse a dar entrada em seu estabelecimento de mercadorias ou bens destinados ao processo produtivo ou a posterior comercialização.

Aduziu que os bens que ingressaram em seu estabelecimento se destinavam ao ativo imobilizado ou ao uso e consumo, sustentando que em tais aquisições estaria encerrada a fase de tributação, logo, sem incidência da penalidade prevista no art. 42, inc. XI, da Lei nº 7.014/96. Transcreveu ementa de acórdão deste CONSEF, para amparo da tese.

A seguir, destacou que o disposto no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96 estatui que as multas por descumprimento de obrigações acessórias poderiam ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que comprovado não terem as infrações sido praticadas com dolo, fraude ou simulação, nem implicado na falta de recolhimento do imposto, exatamente o que ocorreu no caso versado.

Acrescentou que, em razão da ausência do lançamento, não se creditou do correspondente ICMS, nem foi indicada pela fiscalização a ação com dolo, fraude ou simulação.

Transcreveu ementa de Decisão deste CONSEF e, em seguida, requereu que a multa indicada nas Infrações 1 e 2 fossem relevadas, porquanto atendidos os requisitos legais exigidos para tanto.

Ainda sobre as infrações 1 e 2, assegurou que os bens que ingressaram no estabelecimento do recorrente, ou foram bens para compor o seu ativo imobilizado ou bens de uso e consumo, sem qualquer relação com o processo produtivo, enquanto a legislação visa punir os contribuintes que

deram entrada em seu estabelecimento de mercadorias ou bens destinados ao seu processo produtivo ou a posterior comercialização.

Por consequência, no presente caso, não seria aplicável a penalidade prevista no art. 42, XI, da Lei nº 7.014/96.

No que se refere à Infração 3, discorreu sobre as espécies de obrigações tributárias, principal e acessória, citou doutrina e, mais adiante, afirmou que a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória deveria ocorrer apenas quando a falta de cumprimento da obrigação impedisse ou dificultasse a fiscalização do cumprimento da obrigação principal.

Sustentou que a suposta falta de apresentação dos arquivos magnéticos não causou prejuízo ao cumprimento de obrigação principal, nem resultou em cobrança de qualquer imposto pela fiscalização, sendo aplicável à hipótese versada o disposto no art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96, no sentido de que as multas por descumprimento de obrigações acessórias poderiam ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo.

Na mesma linha de entendimento, ressaltou, também, que: “... *uma vez que não houve intimação formal relativa ao SINTEGRA no curso da fiscalização, o recorrente corrigiu e retransmitiu todos os seus arquivos magnéticos, conforme autoriza o art. 708-B do RICMS/97, vigente à época, o que revela a sua boa fé e a inexistência de prejuízo ao Estado da Bahia (cf. documentação já carreada aos autos do PAF).*”

Por fim, requereu que fosse admitido e provido o Recurso Voluntário, a fim de reformar o acórdão recorrido, para ser:

Declarada a nulidade pela ausência do Termo de Início de Fiscalização e do Termo de Intimação para Apresentação de Arquivo Magnético, nos termos do art. 18 do RPAF.

Reconhecida a decadência dos créditos tributários referentes ao período de janeiro, fevereiro e março de 2006.

No mérito, cancelado integralmente o crédito tributário, objeto do inconformismo, conforme razões aduzidas, em especial nos termos do art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96.

VOTO

Consoante minuciosamente relatado, visa o Recurso Voluntário sob discussão modificar a Decisão da 1ª JF, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado, após ação fiscal, para cobrar crédito tributário, no valor histórico de R\$66.559,56.

De plano, não deve prosperar a preliminar de nulidade do lançamento fiscal, embasada na tese de não constar dos autos cópias do Termo de Início de Fiscalização e da Intimação para Apresentação de Arquivo Magnético, posto que o Auto de Infração foi lavrado para imputar ao contribuinte, em todas as três infrações, a penalidade de multa por descumprimento de obrigação acessória e, consoante estabelecido no artigo 29, inciso, I, alínea “a”, do RPAF/BA, o Termo de Início de Fiscalização é documento dispensável nesse tipo de ação fiscal, previsionando textualmente:

Art. 29. *É dispensada a lavratura do Termo de Início de Fiscalização e do Termo de Encerramento de Fiscalização, do Termo de Apreensão ou do Termo de Ocorrência Fiscal:*

I - quando o Auto de Infração for lavrado em decorrência de:

a) descumprimento de obrigação acessória;

Na mesma linha de entendimento, a nulidade da autuação face à falta, nos autos, da Intimação para Apresentação de Arquivo Magnético, no presente caso, não merece acolhida, visto que o sujeito passivo está sendo apenado pela apuração de divergências entre as informações prestadas no meio magnético e os registros fiscais constantes nos livros da própria empresa, conforme se

verifica nos documentos de fls. 18 a 33, apresentando-se desnecessária a prévia intimação do contribuinte para aplicação da penalidade cabível (art. 42, XIII-A, alíneas “f” e “i”).

A par disso, apreciando a tese da decadência parcial do lançamento tributário, reiterada nas razões recursais, em relação aos fatos geradores ocorridos no período compreendido entre janeiro e março de 2006, destaco já ter este Órgão julgador firmado posicionamento acerca da aplicação do instituto da decadência nas imputações de multas por descumprimento de obrigação acessória, conforme voto do ilustre Conselheiro Fabio de Andrade Moura, proferido através do Acórdão CJP Nº 0413-11/08, unanimemente confirmado pelos demais membros julgadores desta CJP, encontrando-me entre eles, o qual, face a perfeita identidade da matéria, adoto como fundamento para dirimir esta lide, *verbis*:

“Consoante relatado, o contribuinte suscitou a decadência do direito do Fisco de exigir multa por descumprimento de obrigação acessória, ao argumento de que a regra aplicável ao caso em comento é aquela constante do art. 150, § 4º, do CTN, que fixa o termo a quo do prazo decadencial como o dia da ocorrência do fato gerador. Nessa linha, aduz que o fato gerador da multa ocorreu em janeiro de 2002, sendo que na data da autuação, 26/09/2007, já havia sido ultrapassado o quinquênio legal.

A PGE/PROFIS, de seu turno, sustenta que deve ser aplicado à espécie o art. 150, §4º, do Diploma de regência, segundo o qual o direito do Fisco não teria sido tragado pela decadência, pois esse dispositivo admite que lei fixe o prazo de homologação do tributo, rendendo ensejo, destarte, à incidência do art. 28, §1º, do COTEB.

Com a devida licença, tenho que nenhum dos dois posicionamentos está inteiramente correto.

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.

Diante destas considerações preliminares, pode-se perceber, sem 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, na infração 01, multa de R\$ 826,05 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”.

Destarte, como na hipótese dos autos, o ICMS, em tese, pode submeter-se ao lançamento de ofício, é de se aplicar às obrigações acessórias o prazo decadencial de cinco anos, estabelecido no art. 173, I, do CTN, ficando rejeitada a prejudicial arguida no Recurso.

Meritoriamente, a autuação foi motivada, quanto às infrações 1 e 2, em decorrência da entrada no estabelecimento de mercadorias, não tributáveis e mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal do sujeito passivo.

Nas suas razões recursais, o autuado, apenas, alega que os bens que ingressaram no seu estabelecimento o foram para compor o ativo imobilizado ou seriam de uso e consumo, sem qualquer relação com o processo produtivo ou comercialização futura, com a fase de tributação encerrada, não incidindo a penalidade prevista no inc. XI do art. 42 da Lei nº 7.014/96, transcrevendo, como suporte a sua tese, ementa de acórdão deste CONSEF.

Tal argumentação, contudo, já foi, na instância de piso, devidamente apreciada e não acolhida, entendimento do qual comungo, posto que, consoante a redação do art. 42, inciso XI, da Lei nº 7.014/96, vigente à época dos fatos geradores, é perfeitamente cabível a aplicação da multa de 1% do valor comercial do bem cujo imposto já tenha sido pago por antecipação, com a fase de tributação encerrada.

Ressalto, ainda, conforme bem consignado no decisório hostilizado, que o acórdão citado como embasamento contempla Auto de Infração lavrado em 2001, sob a égide da redação antiga dos citados artigo e inciso, que não destacava, no seu texto, a incidência do imposto sobre bens com a fase de tributação encerrada, alteração que foi consumada com o advento da Lei nº 8.967, de 29/12/2003.

Com referência ao pedido de dispensa ou redução das multas imputadas nas infrações 01 e 02, considero que, apesar de não se encontrar nos autos indícios de fraude ou dolo, não se apresenta

possível vislumbrar, no PAF, o alcance da falta de registro das entradas das notas fiscais objeto da autuação, no estabelecimento, se não teria influenciado ou comprometido à correta apuração e o recolhimento do imposto.

No que pertine à infração 3, que cuida da imputação de multa por divergências entre a escrita fiscal e os arquivos magnéticos, o sujeito passivo, no mérito, limitou-se a arguir que as obrigações acessórias deveriam servir tão somente para a fiscalização do cumprimento da obrigação principal, sendo irrelevantes quando não se prestassem a tal fim, aduzindo que a suposta falta de apresentação dos arquivos não ocasionou nenhum prejuízo ao cumprimento da obrigação principal, pois não resultou na cobrança de qualquer imposto (ICMS).

Em conclusão à sua argumentação, requereu a aplicação do quanto estatuído no art. 42, § 7º, Lei nº 7.014/96, no sentido de que as multas poderiam ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, porquanto comprovadas não terem sido as infrações praticadas com dolo, fraude ou simulação, nem implicado na falta de recolhimento do imposto.

Com efeito, pedindo vênia aos membros de 1ª Instância, de notório conhecimento no tocante à matéria tratada, discordo da Decisão que considerou ser injustificável o atendimento de tal postulação.

Sucedendo que, após examinados os documentos de fls. 18 a 33, verifica-se ter sido a imputação apurada pelo confronto dos registros nos arquivos magnéticos com o livro de Registro de Entradas, sendo detectadas omissões, divergências de documentos fiscais registrados no livro, porém, omitidos nos arquivos magnéticos transmitidos.

Essa constatação indica que o contribuinte não se portou com intuito de iludir ou agir com dolo perante o Fisco, já que, comprovadamente, registrou, na sua escrita fiscal, todos os documentos que deram origem à autuação.

Outrossim, deve ser levado em conta o fato de ter a ação fiscal imputado ao contribuinte três infrações, sendo todas elas referentes a obrigações acessórias, logo, inexistindo qualquer irregularidade no recolhimento do imposto.

Em suma, as divergências detectadas nos arquivos não impossibilitaram o desenvolvimento normal da ação fiscal, portanto, uma conclusão se impõe: encontram-se nos autos todos os elementos necessários à incidência do § 7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, disso resultando a possibilidade de redução da multa por descumprimento da obrigação acessória, na medida em que não se encontram demonstrados dolo, fraude ou simulação, bem como o motivo para a aplicação da penalidade não ter importado em falta de recolhimento do imposto.

Frise-se que não se pretende, em hipótese alguma, reduzir a importância dos dispositivos da legislação tributária, que tratam da obrigatoriedade de manutenção dos arquivos magnéticos, mas, apenas, avaliar a imprescindibilidade de tais registros para a atuação do Fisco, a existência ou não de intuito de sonegar imposto, a adequação da penalidade aplicada ao contribuinte e, enfim, a possibilidade de sua revisão pelo Órgão julgador administrativo.

Os arquivos magnéticos representam uma realidade concreta e devem, incontestavelmente, ser exigidos e fornecidos pelo contribuinte, entretanto, tal exigência não poderá sobrepor-se ao fim maior da atividade de todos aqueles envolvidos com a tributação, qual seja, exigir o cumprimento da obrigação principal, isto é, o pagamento do imposto devido.

De outra parte, o descumprimento de obrigação acessória há de ser punido, todavia, deve-se reservar o rigor e a punição severa para aqueles que revelem o intuito de sonegar imposto, o que não é, absolutamente, o caso concreto versado nestes autos.

Assim é que todas as justificativas se mostram plausíveis, deixando claro que as irregularidades na apresentação dos registros solicitados pelo autuante neste PAF não trouxeram prejuízos para o Fisco, pelo menos em valor capaz de justificar a pesada sanção imposta ao contribuinte.

A partir das considerações explicitadas, entendo que a multa deve ser reduzida para 10% do valor originalmente aplicado.

De todo o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida em alusão às infrações 1 e 2, e modificá-la no tocante à infração 3, reduzindo para 10% o valor originalmente imputado, devendo ser aplicada a redução individualmente, para cada data de ocorrência lançada no Auto de Infração, implicando em R\$3.523,60, como valor final.

OCORRENCIA	VENCIMENTO	VLR. HIST.-JJF	VLR. HIST.-CJF
30/11/2006	09/12/2006	1.458,29	145,83
31/12/2006	09/01/2007	1.802,86	180,29
31/01/2007	09/02/2007	1.863,59	186,36
28/02/2007	09/03/2007	1.503,82	150,38
31/03/2007	09/04/2007	1.622,55	162,25
30/04/2007	09/05/2007	1.520,91	152,09
31/05/2007	09/06/2007	165,00	16,50
30/06/2007	09/07/2007	25,20	2,52
31/07/2007	09/08/2007	1.057,04	105,70
31/08/2007	09/09/2007	678,50	67,85
30/09/2007	09/10/2007	1.236,56	123,66
31/10/2007	09/11/2007	3.560,36	356,04
30/11/2007	09/12/2007	574,02	57,40
31/12/2007	09/01/2008	162,50	16,25
31/01/2006	09/02/2006	2.332,06	233,21
28/02/2006	09/03/2006	2.833,23	283,32
31/03/2006	09/04/2006	2.413,89	241,39
30/04/2006	09/05/2006	2.012,17	201,22
31/05/2006	09/06/2006	1.573,91	157,39
30/06/2006	09/07/2006	1.424,97	142,50
31/07/2006	09/08/2006	100,62	10,06
31/08/2006	09/09/2006	2.156,10	215,61
30/09/2006	09/10/2006	1.832,30	183,23
31/10/2006	09/11/2006	1.325,58	132,56
TOTAL		35.236,03	3.523,61

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206981.0002/11-4**, lavrado contra **MILFONTES ÁGUAS MINERAIS E BEBIDAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$23.437,40**, previstas no artigo 42, incisos IX, XI, XIII-A, alínea “f” e “i”, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de março de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE - RELATOR

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA - REPR. DA PGE/PROFIS