

PROCESSO - A.I. Nº. 300199.0002/11-4
RECORRIENTE - C AMORIM FILHOS & CIA. LTDA. (CASA AMORIM)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0248-03/11
ORIGEM - INFRAZ VAREJO
INTERNET - 23.10.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0405-13/13

EMENTA: ICMS. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. INFORMAÇÃO COM DADOS DIVERGENTES DOS CONSTANTES NOS DOCUMENTOS FISCAIS. MULTA DEVIDA. Restou comprovado que o estabelecimento autuado tendo sido intimado para corrigir arquivos magnéticos, entregues com ausência de registros, não o fez no prazo legal concedido, o que caracteriza falta de entrega. Cabível a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória. Penalidade reduzida ao patamar de 1% do valor das saídas do estabelecimento por expressa disposição legal. Redução da multa quanto às omissões do Registro 74 (inventário) para alcançar tão somente os meses referentes ao início e encerramento dos exercícios fiscais (janeiro e dezembro). Rejeitadas as preliminares suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Voluntário interposto contra Decisão de Primeira Instância que julgou Procedente o Auto de Infração, referente multa no valor de R\$63.614,75, prevista no art. 42, XIII-A, alínea “f” da Lei nº. 7.014/96, decorrente do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS:

“Forneceu informações através de arquivo magnético exigido na legislação tributária, requerido mediante intimação, com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, ficando o valor da multa limitado 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”.

O ilustre autuante, na descrição dos fatos, complementa o seguinte:

“O contribuinte foi intimado para efetuar a regularização dos arquivos magnéticos - SINTEGRA -, entregues com informações divergentes dos documentos fiscais e, mesmo após a prorrogação de prazo solicitada pelo contribuinte, não atendeu à Intimação Fiscal, impossibilitando, dessa forma, a execução de roteiros de fiscalização propostos na Ordem de Serviço, visto que o mesmo permaneceu com toda documentação fiscal durante o período de fiscalização. Tudo comprovado e apurado conforme Intimações, correspondências e Anexo 01, anexos a este PAF”.

Devidamente intimado, o contribuinte apresentou impugnação às fls. 139 a 158 arguindo o seguinte:

“Que o lançamento padece de decadência parcial, uma vez que foi notificada do Auto de Infração em 04 de julho de 2011, data da constituição do crédito tributário do Estado da Bahia, nos termos da legislação. Contudo o lançamento também formaliza a exigência de multa cujos fatos geradores ocorreram antes daquela data, quando já ultrapassados os cinco anos legalmente previstos. E que, por tal motivo, decaiu o direito do Fisco de cobrar aqueles supostos créditos, vez que, neste caso, tratando-se de tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, o termo inicial do prazo decadencial de 05 (cinco) anos para o Fisco efetivar o lançamento tributário é o dia da ocorrência do fato gerador, conforme preceito do artigo 150, § 4º, do CTN, e não o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Menciona decisões judiciais do Superior Tribunal de Justiça (STJ), especialmente os Embargos de Divergência nº. 101.407-SP

(98.88733-4), decidido pelo Sr. Ministro Ari Pagendler, cuja ementa transcreve, bem como o REsp. nº. 180879-SP, da lavra Ministra Eliana Calmon, também transcrita a Decisão.

Que, tocante ao período não prescrito, o contribuinte reconhece ter sido devidamente intimado para corrigir as inconsistências identificadas nos arquivos magnéticos, admitindo inclusive a complacência da Fiscalização em prorrogar a ação fiscal para possibilitar a conclusão dos trabalhos, porém alega a impossibilidade de proceder às correções devidas pelo fato de ter encerrado sua atividades e vendido toda sua estrutura para outra empresa, já tendo, inclusive, rescindido os contratos de trabalho de toda sua equipe operacional.

Que, em 07 de junho de 2011, vinte e dois dias antes da lavratura do Auto de Infração, o representante da empresa autuado enviou, por e-mail, os arquivos magnéticos corrigidos de janeiro, fevereiro e março de 2006 para os Autuantes, dando início à entrega dos arquivos corrigidos. No mesmo e-mail, o representante pede a devolução dos livros fiscais para corrigir os arquivos magnéticos do período posterior. Entretanto, alega ter sido informalmente comunicado pelos nobres Fiscais de que não seriam aceitos tais arquivos por e-mail, eis que o meio correto de fazê-lo é através do sistema Sintegra.

Que teriam sido cometidos equívocos pela fiscalização na quantificação da multa por divergência de dados entre a escrituração fiscal e os arquivos magnéticos enviados pelo contribuinte. O primeiro deles decorreria do fato da Fiscalização ter calculado o limite legal da multa em 1% sobre o total das saídas do contribuinte, quando o correto seria a aplicação de tal percentual sobre as saídas tributadas, pela interpretação sistemática do artigo 42, XIII-A, da Lei nº. 7.014/96 em conformidade com o § 2º do artigo 113 do CTN. Argumenta que o legislador não deixou claro o conteúdo semântico da expressão “valor das operações de saídas e das prestações de serviços”, abrindo azo para duas interpretações: a de que a multa está limitada a 1% do total das operações de saídas e do total das prestações de serviços, e a de que a multa está limitada a 1% do das operações de saídas tributadas e das prestações de serviços tributadas.

Que o segundo erro cometido pela fiscalização decorre da impossibilidade de cobrança de multa quando o valor declarado nos arquivos magnéticos for superior ao dos documentos fiscais, também em conformidade com o disposto no já mencionado § 2º do artigo 113, do Código Tributário Nacional, isso, diante do fato de que, no seu entender, a fiscalização também autuou as divergências de dados mesmo quando o contribuinte declarou à SEFAZ valores superiores ao constante dos documentos fiscais. Algo que este fato pode ser facilmente observado nos anexos do Auto de Infração e, em alguns meses, representa valores relevantes, valendo a mesma fundamentação apresentada no tópico anterior de que a obrigação acessória é um instrumento para assegurar o cumprimento da obrigação principal.

Que, por fim, deve ser aplicado, no caso, o disposto no § 7º, do artigo 42, da Lei nº. 7.014/96, diante do fato de que a irregularidade encontrada nos arquivos magnéticos do autuado não resultou de ato intencional, sem qualquer grau de intenção de lesar o Fisco, muito ao contrário, tentou, a todo custo, corrigir os arquivos magnéticos, o que se mostrou inviável em curto prazo ante a falta de estrutura operacional da empresa autuado, diante dos fatos já narrados, o que pode ser confirmado pelos e-mails constantes do processo, reveladores de sua boa-fé, e intenção de fornecer todos os dados necessários para atividade de fiscalização. Reitera, mais uma vez, que diante do ramo de atividade do autuado, a maioria das mercadorias se sujeitam à substituição tributária, com encerramento da fase de tributação, sendo que no período fiscalizado, 65% (sessenta e cinco por cento) das mercadorias comercializadas pela impugnante se sujeitavam ao regime de substituição tributária, o que, por si só ensejaria a aplicação da redução da multa ora pretendida, citando, ao amparo de seu pleito, os Acórdãos CJF 0206-12/05 e 0542-12/06, transcritos em suas respectivas Ementas.

A Decisão de Primeira Instância reconheceu a procedência da infração em razão do seguinte:

Inicialmente, verifico em atenção à preliminar de nulidade suscitada pelo autuado, quanto a possível existência de decadência parcial. O entendimento predominante neste Conselho, inclusive em suas Câmaras é que vigora a regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador:

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;

Tal comando está não somente assimilado, como também repetido no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº. 3.956/81, abaixo transscrito:

Art. 107-B:

(...)

§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Ressalte-se que o CTN – diploma legal com status de lei complementar e a quem cabe determinar as normas gerais de direito tributário, nos termos do artigo 146, inciso II, alínea “b” da Constituição Federal,

inicialmente determina que o termo inicial do prazo decadencial é o fato gerador da obrigação tributária. Entretanto, o § 4º do art. 150 respaldou que a legislação dos entes federados fixasse prazo para homologação, ao cunhar, no início do parágrafo citado, a expressão “se a lei não fixar prazo à homologação”.

Dessa forma, a legislação baiana, com base na autorização legal de tal artigo, ou seja, autorização dada pela própria lei complementar que fixa as normas gerais em matéria de legislação tributária, determinou o primeiro dia do exercício seguinte como o momento a partir do qual se deve iniciar o prazo decadencial.

Lembre-se, ainda, que a expressão “lei”, constante no dispositivo citado, deve ser entendida como lei ordinária, e não lei complementar. Portanto, a lei baiana, dentro do permissivo legal do próprio CTN, fixou prazo à homologação.

Mencione-se, também, que este é o entendimento de doutrinadores, a exemplo de Paulo de Barros Carvalho, que em seu livro *Curso de Direito Tributário*, Editora Saraiva, 2000, páginas 25 e 426, pontua: “...Vale dizer, cabe à lei correspondente a cada tributo, estatuir prazo para que se promova a homologação. Silenciando acerca desse período, será ele de cinco anos, a partir do acontecimento factual....”.

Por seu turno, jurisprudência dos tribunais superiores tem contemplado tal entendimento, conforme excerto parcial da Decisão prolatada pelo TRF - da 4ª Região, em Agravo em Mandado de Segurança de nº 2000.04.01.147311-3-RS, tendo como Relatora a Desembargadora Federal Maria Lúcia Luz Leiria, da 1ª Turma, Decisão de 18 de junho de 2003, publicada no Diário da Justiça de 20 de agosto de 2003:

“EMENTA: ...I. Tratando-se de tributo sujeito a lançamento na forma do art. 150 do CTN, o termo inicial do prazo prescricional deve ser contado a partir da homologação. Não havendo prazo fixado por lei para a referida homologação, será ele de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador”.

Assim, contrariamente à tese defendida pelos advogados do autuado, entendo ausente os requisitos para a admissibilidade da preliminar vez não ter ocorrido decadência suscitada, daí porque entendo que a mesma não deva ser acolhida.

Adentrando o mérito da autuação, observo que em respeito ao princípio da autonomia dos estabelecimentos, analisarei apenas e tão somente a matéria constante do presente processo, vez que, existindo lançamento contra qualquer outro estabelecimento pertencente à autuada, cabe ao relator designado pronunciar-se.

O lançamento versa acerca de cobrança de penalidade por descumprimento de obrigação de natureza acessória, pela não apresentação dos arquivos magnéticos corrigidos, após ser devidamente intimado pelo autuante, com a concessão de prazo de trinta dias para a apresentação dos mesmos devidamente corrigidos.

Inicialmente, consigne os trabalhos de fiscalização foram iniciados em 21 de dezembro de 2010, concluídos em 29 de junho de 2011, mais de seis meses, portanto. Durante este prazo, os documentos constantes do processo informam as inúmeras tentativas do autuante em obter os arquivos magnéticos da empresa autuado, de forma correta e consistente, a espelharem de maneira fiel as operações realizadas pela mesma, a qual, em sua peça defensiva, reconhece a tolerância do autuante, em relação ao cumprimento dos prazos solicitados.

Inicialmente, convém comentar a afirmativa do defensor do autuado de que não houve cobrança de imposto, ou seja, a empresa cumpriu suas obrigações tributárias, e foi apenada, apenas, por descumprimento de obrigação acessória. A propósito, observe-se que os arquivos magnéticos são instrumentos de indiscutível auxílio ao trabalho fiscal, e por consequência, a necessidade legal de apresentá-los em sua totalidade e integridade.

Tal falta de apresentação, como ocorrido no fato em análise, dificulta sobremaneira, senão inviabiliza, os trabalhos de fiscalização, especialmente a realização de roteiros de auditoria de estoques, típicos da atividade econômica desenvolvida pelo sujeito passivo (comércio varejista de materiais de construção). Dessa forma, entendo que a não cobrança de qualquer valor a título de imposto, pode ter decorrido da conduta omissiva da empresa autuado, que, ao longo de seis meses não conseguiu apresentar arquivos confiáveis, e corretos, o que faz com que tal argumentação defensiva perca valor, até por que não há nenhuma segurança de que, se apresentados de forma devida os arquivos magnéticos, não tivesse o fisco imposto a cobrança de tributo, e não somente de penalidade de natureza acessória, até por que, apenas em 07 de junho de 2011, vinte e dois dias antes da lavratura do Auto de Infração, a empresa enviou, por e-mail, os arquivos magnéticos corrigidos de janeiro, fevereiro e março de 2006, e é sabido que a entrega dos arquivos referidos deve ser realizada via transmissão eletrônica, utilizando-se de programa específico.

Dessa forma, eventuais dificuldades de caráter administrativo ou procedural, como alegado pelo autuado, na sua assertiva “declara saber que o trabalho de fiscalização é vinculado à lei, e tem consciência de que houve até complacênci no alargamento dos prazos de entrega dos arquivos magnéticos, mas entende que agiu com absoluta boa-fé e colaboração com a Fiscalização, como, os fatos demonstram que os representantes da (inativa) empresa tentaram, a todo o custo, corrigir os arquivos no prazo estabelecido, o que, entretanto, não foi possível por circunstâncias alheias à sua vontade, por absoluta falta de suporte operacional capaz de revisar os dados do SINTEGRA” dizem respeito a questões de natureza fática, sem qualquer amparo ou relevância jurídica, como, aliás, bem sabe o seu defensor, profissional com larga prática no contencioso administrativo tributário.

A matéria arquivos magnéticos sujeita-se ao disposto nos Convênios ICMS nº. 57/95 e 39/00. Tais instrumentos, o primeiro a partir da cláusula décima sétima e seguintes, ao passo que o segundo, procedeu alteração naquele outro, inserindo o § 5º, na cláusula quinta, do Convênio 57/95, com a seguinte redação:

"§ 5º o contribuinte deverá fornecer, nos casos estabelecidos neste convênio, arquivo magnético contendo as informações previstas nesta cláusula, atendendo às especificações técnicas descritas no Manual de Orientação vigentes na data de entrega do arquivo".

Os Estados, então, adaptaram suas legislações, a fim de recepcionar os dispositivos de tais Convênios, inserindo suas determinações e disposições. E nessa esteira, a Lei 7.014/96 em seu artigo 42, inciso XIII-A, alínea "f", estabeleceu penalidade para o descumprimento de tal obrigação. Trata-se, pois, cobrança inserida no Auto de Infração ora em análise, de matéria com base estritamente legal, não cabendo, nesta oportunidade, se perquerir a sua oportunidade, justezas, ou qualquer outra consideração acerca de aspecto daquele (legalidade).

A este respeito, a legislação estadual, especialmente o RICMS/97, aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97, estabelece em seu artigo 686, que o contribuinte de que trata o art. 683, está obrigado a manter, pelo prazo decadencial, 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, e deverá fornecer arquivo magnético contendo as informações previstas neste artigo, atendendo às especificações técnicas vigentes na data de entrega, estabelecidas no Convênio ICMS 57/95.

Determina ainda, que no período de apuração do ICMS em que for realizado inventário, o arquivo magnético a ser entregue, deverá conter, também, os registros de inventário, a título de estoque final, que deverão ser repetidos no arquivo magnético referente ao período de apuração seguinte, a título de estoque inicial, podendo, contudo, apresentar o referido registro em arquivos magnéticos até 60 dias após a realização do inventário, devendo utilizar, no campo 12 do Registro Tipo 10, o código de finalidade "3", referente à retificação aditiva dos citados arquivos.

O mesmo RICMS/97, determina, ainda, agora no artigo 708-B que tratando-se de intimação para correção de inconsistências verificadas em arquivo magnético, deverá ser fornecida ao contribuinte Listagem Diagnóstico indicativa das irregularidades encontradas, e que 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, sendo que 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.

Feitas tais colocações, adentremos na análise dos demais aspectos levantados pela defesa em sua peça. A primeira é quanto a formação da base de cálculo utilizada para a cobrança da penalidade contida no lançamento. O sujeito passivo entende que a base de cálculo deve contemplar apenas aquelas operações sujeitas à tributação, expurgando-se as operações não tributadas ou sujeitas à antecipação ou substituição tributária.

O mesmo artigo 686 do RICMS/97 acima mencionado, reporta-se à totalidade das operações realizadas pelo contribuinte, em relação aos arquivos magnéticos, inclusive o "valor das operações de saídas", não especificando, sequer excluindo de tais saídas qualquer tipo de operação a este título, o que, seguramente, daria uma outra redução, caso a pretensão da defendente de exclusão de tais valores daquelas operações já tributadas por antecipação ou substituição tributária, bem como aquelas isentas ou não tributadas, fosse atendida.

Ao não fazer tal distinção, o entendimento a ser seguido é o de que ao se falar em saídas ou entradas, devem ser consideradas as mesmas em sua totalidade, sem qualquer expurgo ou exclusão, diferentemente do pretendido pelo autuado. Dessa forma, entendo que a base de cálculo a ser aplicada é a da totalidade das operações de saídas, aí incluídas aquelas relativas não somente às operações tributadas, como as demais realizadas pelo estabelecimento. Note-se que estamos falando acerca de aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, e não de cobrança de imposto, quando o entendimento poderia ser diverso.

No tocante à assertiva da defendente de que "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 devido", e que por tal razão não poderia ser computada na base de cálculo da cobrança da penalidade quando o valor declarado nos arquivos magnéticos seja superior ao dos documentos fiscais, havemos de nos socorrer da norma contida no artigo 42 da mencionada Lei nº. 7.014/96, que no inciso XIII-A, alínea "i", de forma contundente e explícita menciona que "...ou neles informadas com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes...".

Mais uma vez, lembramos que a interpretação da norma legal deve ser de forma literal, não se admitindo a mesma, quer extensiva, quer restritiva, razão pela qual me posiciono pela aplicação correta da legislação, no caso da apuração da base de cálculo da penalidade em tela.

No que toca ao cancelamento ou redução de multa, invocado a seu favor pelo sujeito passivo, inclusive com menção de diversos Acórdãos, por parte deste órgão, realmente, a questão já se encontra devidamente pacificada, sendo admitida a redução ou até mesmo dispensa da multa, quando a prática omissiva do sujeito passivo não trouxer como consequência prejuízo para a apuração de eventual parcela de imposto devido, o que neste caso ocorreu, vez que diante do fato ocorrido, a fiscalização ficou inteiramente impossibilitada de realizar os roteiros de fiscalização, até pelo fato dos livros fiscais estarem em mãos do próprio contribuinte, conforme relatado pelo autuante, fato não contestado pela empresa

O próprio teor do voto constante no Acórdão mencionado pelo defendant, no caso o de nº. CJF 0542-12/06:

“Quanto ao pedido de exclusão da multa restou comprovado nos autos que os arquivos foram entregues com a omissão do registro 54, que especifica os itens de mercadorias comercializados. Nos termos do § 6º do art. 708-B do RICMS-BA, a entrega de arquivos magnéticos fora das especificações e requisitos previstos no Convênio ICMS 57/95, configura não fornecimento, estando o contribuinte sujeito à penalidade prevista na alínea “g” do inciso XIII-A do art. 915 do RICMS, que na Lei nº 7.014/96, corresponde ao art. 42, inc. XIII-A, alínea “g”. Restou, portanto, comprovada a infração. Em decorrência, não há como se dar acolhimento ao pedido de exclusão da penalidade, posto que o descumprimento da obrigação tributária acessória em discussão tem natureza distinta da obrigação tributária principal exigida no item 1 do Auto de Infração, relacionada a apuração de omissão de saídas de mercadorias.

É de se inferir que a falta de entrega dos arquivos magnéticos com as especificações exigidas na legislação fiscal, tem como consequência dificultar ou mesmo inviabilizar aplicação dos roteiros normais de fiscalização. No caso vertente, foi possível se apurar imposto através da contagem de parte dos estoques comercializados pelo autuado. Todavia, se os arquivos tivessem sido entregues com a totalidade das informações solicitadas, o fisco disporia de uma “ferramenta” que possibilitaria a apuração integral da movimentação comercial da empresa.

Todavia, é inquestionável, que pelo menos parte do imposto efetivamente devido pelo recorrente foi apurado e cobrado no presente Auto de Infração, inclusive com a aplicação de um dos roteiros normais de auditoria fiscal - o levantamento quantitativo de estoques - envolvendo o mesmo período objeto do descumprimento da obrigação acessória, ou seja, os exercícios fiscais de 2001 e de 2002.

Entendo que ficou “relativizado” o prejuízo sofrido pelo Erário Estadual, posto que a despeito de a conduta do autuado ter gerado dificuldades para o exercício da fiscalização, o objeto de sua pretensão, qual seja, a cobrança do imposto, foi alcançada, através de outros roteiros que redundaram na lavratura do presente Auto de Infração.

Assim, com amparo nos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e equidade que devem reger o processo administrativo fiscal, bem como no permissivo normativo constante do art. 158, do RPAF, voto no sentido de PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário interposto para reduzir com fulcro no § 7º, art. 42 da Lei nº 7.014/96, o valor da multa inicialmente aplicada na infração 2, para R\$ 2.420,51, correspondente a 10% (dez por cento) do quanto exigido originariamente”.

Assim, contrariamente ao pretendido, o trabalho fiscal, reitere-se mais uma vez, foi totalmente prejudicado pela prática do contribuinte não ter, em mais de seis meses, repita-se, apresentado os arquivos magnéticos devidamente corrigidos, conforme intimação, razão pela qual não pode ser aplicada a redução ou cancelamento pretendida, como, igualmente, se manter o lançamento tal como realizado.

Quanto ao Acórdão CJF 0206-12/05 traz em sua ementa a seguinte redação:

“EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ESTOCAGEM DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O recorrente não elide a acusação fiscal. Infração subsistente. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime”.

Logo, não guarda o mesmo qualquer relação com a matéria em discussão, sequer com o pedido do autuado, motivo pelo qual fica prejudicada a sua apreciação.

Por tais razões, a ação fiscal deve ser mantida em sua inteireza, e voto no sentido de que o Auto de Infração seja julgado PROCEDENTE.

Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, reiterando os mesmos argumentos de fato e direito já apresentados na impugnação.

A PGE/PROFIS emitiu o Parecer de fls. 372/375, da lavra do ilustre Procurador Dr. José Augusto Martins Junior, opinando pelo não provimento do Recurso Voluntário, pelos seguintes fundamentos:

Que não se aplica a regra de decadência prevista no art. 150, § 4º, do CTN ao caso em tela, eis que o Código Tributário do Estado da Bahia prevê o início da contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte.

Que a multa aplicável no presente caso deve incidir sobre a totalidade das operações de saídas praticadas pelo contribuinte, e não somente às operações de saída tributadas, pois a legislação assim determina.

Que tocante ao pedido de redução da multa, registra-se tratar de multa por descumprimento de obrigação acessória e que o contribuinte não provou o cumprimento da obrigação principal, o que impede o deferimento de seu pleito recursal.

VOTO

No presente Auto de Infração está se aplicando multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 42, inc. XIII-A, “i”, da Lei nº 7.014/96, em razão de divergências apuradas entre os arquivos magnéticos enviados pelo recorrente e seus registros contábeis.

Tocante às regras de decadência para constituição do crédito tributário, observo que o recorrente defende a aplicação ao presente caso da regra disciplinada no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, pela qual se estabelece o prazo decadencial de 05 (cinco) anos contados da data da ocorrência do fato gerador, sob o fundamento de que o ICMS é tributo sujeito a lançamento por homologação.

Por outro lado, o Parecer da PGE/PROFIS é no sentido de que o caso vertente submete-se à regra decadencial insculpida no art. 173, inciso I, do CTN, afastando-se a regra do art. 150, § 4º, do CTN, sob o fundamento de que o art. 107-B do COTEB teria autorizado a aplicação da referida sistemática, razão pela qual o prazo decadencial para constituição de créditos de ICMS teria início sempre a partir do primeiro dia do exercício seguinte.

Registro, logo de início, com a devida vênia, minha inteira discordância com relação aos argumentos sustentados pela d. PGE/PROFIS, que têm sido equivocadamente acolhidos pela jurisprudência majoritária deste e. CONSEF. Entretanto, no caso em debate, entendo que a tese recursal também não se sustenta, pois apesar de ser o ICMS tributo sujeito a lançamento por homologação, o que se está exigindo *in casu* não é tributo e sim multa por descumprimento de obrigação acessória.

Sendo assim, o Auto de Infração que apura e constitui o crédito tributário atinente às multas por descumprimento de obrigação acessória representa típica hipótese de lançamento de ofício. Até porque, diante do descumprimento das obrigações instrumentais, não há o que se homologar, restando ao fisco apenas a apuração e exigência *ex officio* das penalidades devidas, submetendo-se às regras do art. 173, inciso I, do CTN. Este é o entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça, conforme aresto abaixo transscrito:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO FIRMADO

EM RECURSO REPETITIVO. DECADÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

1. A Primeira Seção, no julgamento do REsp 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, submetido ao rito dos Recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), firmou entendimento no sentido de que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, para a fixação do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, considera-se apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150, e parágrafos, do CTN.

2. Não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo pelo qual deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

3. Hipótese em que não houve pagamento do tributo. Assim, contando-se o prazo quinquenal do primeiro dia do exercício seguinte àquele que deveria ter sido constituído o crédito tributário, não se encontra caracterizada a decadência.

4. O agravo regimental manejado contra Decisão que teve por base questão já decidida sob o rito do artigo 543-C do Código de Processo Civil é manifestamente inadmissível, justificando a aplicação da multa prevista no artigo 557, § 2º, do Código de Processo Civil. Agravo regimental improvido com aplicação de multa. (AgRg no REsp 1384048 / SC)

AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL, 2013/0135949-0, Relator(a) Ministro HUMBERTO MARTINS (1130) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 15/08/2013 Data da Publicação/Fonte DJe 26/08/2013

Assim, considerando que o Auto de Infração ora em análise foi lavrado em 29/06/2011, tendo sido o contribuinte cientificado em 04/07/2011, e verificando que os fatos geradores mais antigos apurados no auto remontam a fevereiro de 2006, concluo que o prazo decadencial legalmente aplicável à hipótese foi efetivamente cumprido.

Por tais motivos, voto pelo não acolhimento da prejudicial de decadência.

Quanto aos demais argumentos de mérito suscitados pelo recorrente, passarei a analisá-los individualmente em seguida.

Em relação à alegação de que as inconsistências verificadas nos arquivos magnéticos não puderam ser devidamente apuradas e corrigidas em razão das dificuldades vivenciadas pelo recorrente, que transferiu seus ativos a outra empresa e já demitiu toda equipe operacional, entendo que tais fatos, por si só, não bastam para elidir as infrações apuradas, tampouco para reduzir as penalidades aplicáveis. Isso porque, a obrigação tributária tem natureza objetiva e se materializa independente da vontade ou boa-fé do contribuinte, nos termos dos arts. 115 e 116 do CTN.

Tocante à alegação de que as divergências identificadas entre os meses de janeiro, fevereiro e março de 2006 teriam sido corrigidas e enviadas aos autuantes através de e-mail, concordo com o entendimento da JJF, no sentido de que a entrega dos arquivos corrigidos só é admissível via transmissão eletrônica, utilizando-se de programa específico, conforme determina o art. 708-B, § 4º, do RICMS/97. Assim, em se tratando de multa por descumprimento de obrigação acessória, a única forma de elidir a penalidade é através da comprovação de que as obrigações instrumentais foram efetivamente cumpridas nos termos previstos na legislação então vigente, não se admitindo, por conseguinte, o cumprimento por outros meios não previstos na lei.

Outrossim, o recorrente alega existirem equívocos na quantificação da multa por divergência de dados, afirmando que a Fiscalização teria calculado o limite legal da multa em 1% sobre o total das saídas do contribuinte, quando o correto seria a aplicação de tal percentual apenas sobre as saídas tributadas, pela interpretação sistemática do artigo 42, XIII-A, da Lei nº. 7.014/96 em conformidade com o § 2º do artigo 113 do CTN.

Nesse particular, observo que os ilustres autuantes, na apuração das penalidades devidas no presente PAF, não utilizaram o limite legal de 1% sobre todas as saídas, pois apuraram efetivamente cada uma das divergências existentes nos arquivos magnéticos, cotejados com a escrita contábil do contribuinte, a fim de aplicar a multa de 5% sobre as divergências. Tal constatação fica evidenciada nos demonstrativos de fls. 28/86, em especial na planilha de fl. 29, que não deixa dúvidas acerca da metodologia utilizada pelos autuantes.

É importante esclarecer que o art. 42 XIII-A, da Lei nº. 7.014/96, ao tratar das penalidades aplicáveis sobre as divergências identificadas entre os arquivos magnéticos e a escrita contábil do contribuinte, estabelece inicialmente que a multa de 5% deve incidir sobre o valor das divergências, ressaltando, porém, que o montante total das penalidades não pode ultrapassar o limite de 1% do “valor das operações de saídas”. Vejamos transcrição:

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

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

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)

No caso análise, os autuantes apuraram as divergências, uma a uma, e sobre o valor encontrado aplicaram a multa inicial de 5%, observando o limite de 1% das saídas. Por outro lado, a análise do limite de 1% feita pelos autuantes levou em consideração o total das saídas, independente de

serem ou não tributadas, de modo que, a vicejar o entendimento sustentado pelo recorrente, as penalidades poderiam sofrer redução em alguns períodos.

Entretanto, não vejo como prosperar a tese sustentada pelo recorrente, pois o texto legal ora aplicado é claro e cristalino ao determinar que o limite de 1% da multa deve incidir sobre o “valor das operações de saídas”, não existindo qualquer vocábulo que sugira a restrição do cálculo apenas sobre as saídas tributadas.

Como é cediço, a hermenêutica jurídica tem como um de seus princípios elementares o brocardo romano que diz: quando a lei não fez distinção o intérprete não deve fazê-la (*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*). Assim, se quisesse o legislador restringir o cálculo da multa apenas sobre as saídas tributadas, deveria tê-lo dito expressamente, não podendo o intérprete restringir algo que o texto legal deixou amplo.

Demais disso, sobre a afirmação recursal de que as obrigações acessórias devem guardar correlação com a obrigação principal, conforme determina o art. 113, § 2º, do CTN, entendo que tal limitação não foi desrespeitada pelo art. 42 XIII-A, da Lei nº. 7.014/96. Afinal, o recorrente é sujeito passivo do ICMS e, como tal, deve emitir os arquivos magnéticos legalmente exigidos, em perfeita consonância com sua escrita contábil, de modo que eventuais divergências justificam a penalidade aplicada, cujo cálculo deve incidir tanto sobre as saídas tributadas quanto sobre as não tributadas, pois é de “interesse da arrecadação” – como manda o art. 113 do CTN, fiscalizar todas as operações de saída indistintamente, até para saber se tais operações são realmente não tributadas; tanto é assim que as entidades imunes, nos termos do art. 150, inciso VI, da Constituição Federal, continuam obrigadas a cumprir as obrigações acessórias.

Diante disso, com o devido respeito, considero equivocada a tese sustentada pelo recorrente, pois não vislumbro qualquer lacuna no texto do art. 42 XIII-A, da Lei nº. 7.014/96, capaz de justificar a sua interpretação restritiva e não vislumbro qualquer ofensa ao art. 113, § 2º, do CTN.

Quanto ao segundo equívoco suscitado pelo recorrente em relação aos cálculos da multa ora exigida, o mesmo afirma que a fiscalização não poderia ter aplicado a penalidade quando o valor declarado nos arquivos magnéticos for superior ao valor dos documentos fiscais, também em conformidade com o disposto no já mencionado § 2º do artigo 113, do Código Tributário Nacional, isso, diante do fato de que, no seu entender, a fiscalização também autuou as divergências de dados mesmo quando o contribuinte declarou à SEFAZ valores superiores aos constantes dos documentos fiscais. Ademais, o recorrente alga que este fato pode ser facilmente observado nos anexos do Auto de Infração e, em alguns meses, representa valores relevantes.

Com o devido respeito ao contribuinte, a tese por ele sustentada não influi em nada para fins de apuração da multa devida no presente PAF. Isso porque, o cálculo da penalidade ora exigida é feito a partir das diferenças existentes entre as informações emitidas pelo próprio contribuinte via Sintegra e as informações também por ele lançadas em sua escrita contábil. Sendo assim, a multa de 5% incide sobre o valor das diferenças apuradas, sendo irrelevante aferir se a diferença a maior está no Sintegra ou nos livros fiscais.

Tocante ao cálculo do limite da multa em 1% sobre o valor das saídas, este sim deve ser feito a partir dos valores lançados na escrita contábil do contribuinte, quando for inferior ao valor constante nos arquivos magnéticos, já que os primeiros prevalecem sobre os segundos. Nesse ponto, constato que os nobres Autuantes seguiriam rigorosamente tal regra, calculando o limite de 1% sempre sobre o valor contábil das saídas, independente de ser maior ou menor do que o valor do Sintegra. Tal constatação pode ser confirmada no demonstrativo de fl. 29.

Sendo assim, analisando detalhadamente os elementos constantes nos autos, não identifico nenhum equívoco nos parâmetros utilizados para cálculos da multa ora exigida.

Por fim, quanto ao requerimento recursal de aplicação da hipótese de redução da multa com fulcro no § 7º, do artigo 42, da Lei nº. 7.014/96, também não vejo como acolhê-lo, pois não ficou demonstrado nos autos o atendimento dos requisitos exigidos em tal dispositivo legal. Vejamos:

§ 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. (grifei)

No caso em análise, entendo estar provada a ausência de dolo, fraude ou simulação, porém não há elementos que comprovem a ausência de prejuízo ao recolhimento do imposto.

É que as divergências encontradas nos arquivos magnéticos do recorrente não são suficientes para se constatar, por si só, que não houve prejuízo ao pagamento do imposto devido. Nota-se, por exemplo, que uma das divergências identificadas diz respeito ao Registro 50, que contém informações de todos os documentos fiscais de entrada e saída. Sendo assim, as diferenças apuradas podem ter gerado omissões de saídas de mercadorias tributadas, importando em recolhimento a menor do imposto. Assim, caberia ao recorrente, para fazer jus à redução da multa, trazer aos autos os elementos de prova capazes de demonstrar que, a despeito de haver divergências no Sintegra, as operações em questão não eram tributáveis ou, sendo tributáveis, foram recolhidas integralmente de acordo com o valor corretamente escrutinado nos livros contábeis.

Compulsando os autos, vejo que o recorrente não trouxe qualquer comprovante de pagamento de imposto, tampouco planilha demonstrando as operações corretamente escrituras e a correção com o imposto pago. A tese recursal é no sentido de que, a partir dos livros de Registro de Apuração acostados às fls. 265/291, estaria demonstrado que, estatisticamente, cerca de 65% (sessenta e cinco por cento) das mercadorias por ele comercializadas se sujeitavam ao regime de substituição tributária, o que, por si só ensejaria a aplicação da redução da multa ora pretendida.

Mais uma vez, a argumentação recursal não basta para elidir a penalidade, já que a mera análise estatística do percentual de operações de saída não tributáveis não seria suficiente para comprovar que não houve prejuízo ao pagamento do imposto. Ainda que se admita a existência de operações não tributáveis, permaneceriam diversas operações efetivamente tributáveis, de modo que as divergências apontadas pelos ilustres autores poderiam gerar recolhimento a menor do imposto.

Portanto, diante da falta de provas acerca do cumprimento das obrigações principais relacionadas às obrigações acessórias inadimplidas pelo recorrente, voto pela não aplicação de qualquer redução de multa, em razão do não cumprimento de todos os requisitos exigidos no § 7º, do artigo 42, da Lei nº. 7.014/96.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 300199.0002/11-4, lavrado contra C. AMORIM FILHOS & CIA. LTDA. (CASA AMORIM), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$63.614,75, prevista no art. 42, XIII-A, alínea “f” e “i”, da Lei nº 7.014/96, respectivamente, alteradas pelas Leis nºs 9.159/04 e 10.847/07, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de outubro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

LEONARDO BARUCH MIRANDA DE SOUZA – RELATOR

MARIA JOSE RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS