

A. I. N° - 115484.0002/10-7  
AUTUADO - MARCOSA S.A. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS  
AUTUANTES - GISÉLIA RIBEIRO GUIMARÃES, MARIA DAS GRAÇAS LEMOS FERREIRA e MARIA CRISTINA ALVES CORREIA SANTOS  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERN - 09.07.2013

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0136-01/13**

**EMENTA: ICMS.** 1. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. USUÁRIO DE PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS. FALTA DE ENTREGA DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS SOLICITADOS MEDIANTE INTIMAÇÃO. MULTAS. Infrações caracterizadas nos autos. 2. EMBARAÇO À AÇÃO FISCAL. MULTA. É evidente a superposição de multas sobre o mesmo fato, haja vista que a alusão a intimações e “e-mails” anexos aos autos deixa claro que a multa se refere à falta de entrega de arquivos magnéticos e provavelmente de outros elementos não especificados ou sua entrega de forma incompleta. Infração não caracterizada. 3. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. MULTA. Não consta quais documentos não teriam sido entregues. Infração não caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Vencido voto do Relator quanto aos itens 01, 04 e 05. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

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

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

O contribuinte apresentou defesa (fls. 314/330) abordando o teor das imputações. Comenta os critérios seguidos pela fiscalização na auditoria dos três estabelecimentos da empresa. Alega que, não obstante tenha a empresa atendido a todas as intimações para apresentação dos arquivos

magnéticos, foi lavrado o presente Auto de Infração em razão da suposta não apresentação dos mesmos, bem como de outros documentos, fatos que supostamente embaraçaram a fiscalização.

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

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

Prosegue a defesa ponderando que o programa utilizado para geração dos arquivos da filial ora autuada é o mesmo utilizado para geração dos arquivos relativos às filiais de Teixeira de Freitas e Ipiaú, de modo que, se os arquivos foram considerados como “corretos” relativamente a tais filiais, não haveria por que haver quaisquer questionamentos no que tange à filial de Salvador, e, conforme demonstrará em tópico próprio, a maior parte das supostas divergências não condiz com a realidade.

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

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

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

Também impugna a multa por embaraço à fiscalização (item 2º). Assinala que a alínea “e” do inciso XV do art. 42 foi revogada pela Lei nº 9.159, de 9/7/04, sendo impossível a aplicação de norma revogada, em face do princípio da legalidade, devendo ser cancelada a exigência também neste ponto. Sustenta que, para ocasionar qualquer consequência no mundo jurídico, um determinado fato deve corresponder integralmente ao desenho abstrato contido na hipótese da norma que lhe é correspondente, de modo que, se por alguma razão essa adequação (subsunção) não for perfeita, não se propagarão as consequências legais, o que equivale a dizer que, se um determinado fato não

for típico, não poderá ser apenado, haja vista que o efeito imediato da tipicidade cerrada é fazer com que só haja incidência tributária ou a imposição de pena nos exatos limites da hipótese prevista em lei. Conclui argumentando que, se o referido dispositivo da lei foi revogado, não há fundamento de validade para a multa em discussão, impondo-se o seu cancelamento.

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

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

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

A seu ver, os prazos existentes no procedimento de fiscalização são prazos “impróprios”, ou seja, são prazos não preclusivos e que não geram a automática presunção de que o contribuinte não atendeu à intimação, e justamente por isso, já que é praxe a flexibilização dos prazos ordinariamente previstos por parte dos agentes fiscais, de modo que o não atendimento de eventual intimação ou o seu atendimento fora do prazo pactuado não significa embaraço à ação fiscal, pois o embaraço ocorre é quando o contribuinte, de forma deliberada, por atos premeditados ou dolosos, tenta impedir a ação fiscal, evitando que os agentes fiscais tenham acesso às informações necessárias ao prosseguimento da fiscalização, porém no presente caso a empresa atendeu a todas as intimações recebidas, não deixando de entregar quaisquer documentos necessários à fiscalização, sendo tal postura confirmada pelas próprias autuantes, quando do encerramento da fiscalização das outras duas filiais da empresa, as quais foram fiscalizadas com mais tempo, sem a indicação de quaisquer dificuldades criadas por parte da empresa. Aduz que em ratificação à inexistência de embaraço à fiscalização também está o fato de a empresa ter a todo instante se comunicado com as autuantes, seja em atendimento às intimações, seja em contatos pessoais e até mesmo por correio eletrônico, conforme documentação anexa (fls. 343/407).

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

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

Passa em seguida a analisar as supostas inconsistências apontadas pelas autuantes nos arquivos magnéticos entregues pela empresa. Diz que praticamente todas as inconsistências apontadas pela fiscalização decorrem de equívoco na análise dos lançamentos constantes nos arquivos magnéticos,

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

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

Diz o autuado que, segundo as autuantes, haveria divergência entre os registros 50 e 54, pois no registro 54 último não estaria preenchido o campo “valor”, em desconformidade, portanto, com que constava no registro 50. Quanto a isso, o autuado alega que agiu como está previsto no Manual do Sintegra, pois, conforme este no item 14.1.7, combinado com o item 14.1.5.6, pois o valor das Notas Fiscais foi lançado no registro 54 no campo 12, ou seja, no campo “Desconto/Despesas acessórias”. Frisa que não houve equívoco no lançamento do arquivo magnético, e as autuantes é que se equivocaram interpretando o não preenchimento do campo “valor” no registro 54 como erro, quando, na verdade, o registro 54 estava perfeitamente preenchido, na forma disciplinada pelo Manual do Sintegra, instituído pelo Convênio 57/95. Alega que, afora esse equívoco interpretativo, tem-se que, de 126.798 lançamentos fiscalizados, apenas 93 apresentavam efetivamente divergência quando confrontados os registros 50 e 54, não podendo a empresa ser apenada com tão alta multa, devendo esta, ante a demonstração do universo de lançamentos corretos apresentados, ser cancelada ou minorada, haja vista a demonstração de boa-fé do contribuinte e a ausência de prejuízo ao erário.

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

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

No tocante às Notas fiscais de registro ausente no registro 50, o autuado diz que elas não foram identificadas pela fiscalização porque realmente havia um equívoco, porém, uma vez identificadas fisicamente as Notas Fiscais e feito o seu confronto com os lançamentos do arquivo magnético, foi verificado que tais documentos foram lançados como Notas Fiscais de terceiros e não como Notas Fiscais próprias, sendo que se trata de Notas Fiscais válidas e que documentam com exatidão a operação realizada, não podendo prevalecer a suposta inconsistência, uma vez que o lançamento da Nota Fiscal no arquivo magnético é posterior à sua emissão e também ao recolhimento do tributo,

não havendo qualquer prejuízo ao erário ou à fiscalização, e por isso não pode a empresa ser apenada. Aduz que tais Notas Fiscais, em sua grande maioria, correspondem a devolução de mercadorias feitas por clientes não contribuintes, ou seja, o cliente devolve a mercadoria e a empresa, para recompor o estoque, emite a Nota Fiscal de devolução.

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

Quanto às outras divergências a que é feita alusão nas descrições dos fatos, o autuado alega que as autuantes não fizeram quaisquer análises efetivas de tais inconsistências, tendo-as, porém, citado na “Descrição dos Fatos”. De sua parte, diz o autuado que, visando à verdade material e à demonstração de sua boa-fé, faz questão de comentar tais itens, para aclarar ao máximo a correção de sua conduta, a fim de que se perceba que as efetivas inconsistências existentes no seu arquivo magnético são ínfimas perto da universalidade de lançamentos feitos nos exercícios fiscalizados. Nesse sentido, presta esclarecimentos relativamente aos seguintes tópicos: *a)* descrição “Junta de papelão hidráulica” – considera que as supostas inconsistências nesse sentido não impedem o curso da fiscalização, seja porque a quantidade é irrelevante perto do montante de registros, seja porque, apesar do equívoco na descrição, os códigos indicados estavam corretos, seja porque se trata de Notas Fiscais relativas a operações não tributadas; *b)* Notas Fiscais ausentes no registro 54 ou com divergência – apenas 11 Notas Fiscais não foram lançadas no Sintegra ou apresentam divergência no lançamento, e tais inconsistências não obstam a efetiva análise da totalidade das operações realizadas, bem como do arquivo magnético, pois correspondem a menos de 1% dos lançamentos nos exercícios fiscalizados; *c)* uso indiscriminado do CFOP 2949 – as autuantes entenderam que a empresa utilizou de forma indiscriminada o CFOP em referência, sem, contudo, indicar qual seria o código correto, sendo que as operações representadas por aquele CFOP se referem, todas, a remessas e retorno de locações, tendo sido utilizado o referido código por não haver um código específico para as remessas e retorno de locação, não podendo, portanto, tal fato ser apontado como inconsistência; *d)* não indicação da NCM – as operações da empresa, conforme determina o item 20.1.4 do citado Manual do Sintegra, não estão adstritas, obrigatoriamente, à indicação da NCM no arquivo magnético, e apenas parte dos lançamentos não tem a indicação da NCM, pois quando da implementação do sistema atualmente utilizado, em abril de 2007, passou-se a preencher tal campo, ainda que sem ser obrigatório; *e)* registro 50 sem coincidir com o registro 54 nos campos “Série”, “Modelo”, “Alíquota” e “CFOP” – diz que identificou apenas algumas Notas Fiscais com tal inconsistência, sendo, portanto, a mesma irrelevante para a fiscalização da totalidade das operações praticadas pela empresa.

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

Pondera que a multa aplicada em razão das infrações 1<sup>a</sup>, 4<sup>a</sup> e 5<sup>a</sup> culminou em um lançamento de aproximadamente três milhões de reais, revelando-se, nas circunstâncias fáticas demonstradas, demasiadamente excessiva, haja vista que a empresa tentou, durante toda a fiscalização, atender àquilo que foi solicitado pelas autuantes, tendo inclusive buscado corrigir as inconsistências que lhe foram claramente apontadas, e, além disso, os lançamentos que possuem efetivas inconsistências são ínfimos em relação à quantidade dos lançamentos realizados em cada um dos exercícios

fiscalizados, e sem deixar de levar em conta que as poucas efetivas inconsistências não representam prejuízo ao erário, e por isso considera que se deva aplicar a regra do art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96, reproduzida no art. 158 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, para que, em se entendendo que houve a infração imputada, seja cancelada ou reduzida a multa para valor não superior a R\$ 46.920,00, valor corresponde à multa de R\$ 1.380,00, prevista pelo mesmo artigo aplicado pela fiscalização (art. 42, XIII-A, “j”, da Lei nº 7.014/96), multiplicada pela quantidade de meses fiscalizados. Requer ainda que, caso não se acolha a pretensão retro, seja ao menos reduzida a multa para valor não superior a 10% da multa imputada ordinariamente, nos termos da jurisprudência deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF 0211-12/08, 0172-12/08, 0389-12/08, 0026-12/08, 0349-12/08, 0542-12/06, 0109-12/06 e 0242-12/09, por considerar a multa em tela desproporcional.

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

Requer por fim que as intimações sejam feitas sempre em nome do seu patrono, no endereço indicado.

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

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

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

Quanto à alegação do autuado de que a maior parte dos lançamentos indicados como inconsistentes se refere a operações não tributáveis pelo ICMS e os pequenos erros cometidos não ensejaram prejuízos ao erário, as autuantes rebatem dizendo que houve sim um grande dano ao erário,

primeiro porque a empresa não comercializa produtos isentos, e sim produtos sujeitos a tributação normal e substituição tributária, e segundo porque não são pequenos erros, e sim grandes erros, que impossibilitaram a realização de todos os roteiros de fiscalização contidos na ordem de serviço. Aduzem que os erros constantes e repetidos são expressivos e constam com riqueza de detalhe no corpo do processo e nos e-mails anexos, com observações feitas a punho indicando como estava na Nota Fiscal e como se apresentava nos arquivos, conforme exemplos que apontam, destacando trechos, nestes termos: os arquivos magnéticos, embora apresentados em 4 versões e cujas distorções foram apresentadas em “check-list” por três vezes, sem êxito nas intimações, haja vista que algumas apresentam inconsistências que impossibilitaram realizar a contento todos os roteiros de auditoria, Notas Fiscais com totais distintos entre os documentos fiscais e os registros nos arquivos magnéticos, valores registrados no livro de inventário totalmente divergentes dos assentados na DMA e nos registros Sintegra, além de os registros 50 e 54 não permitirem construir a tabela 75 que retratasse fielmente a descrição dos produtos, fazendo com que, ao ser gerada a tabela, fosse constatada a existência de expressões como “outras entradas”, “outras saídas” e até mesmo “item 6949” em substituição à descrição dos produtos nas entradas, sendo que, ainda na tabela 75, o produto “junta de papelão hidráulica”, que tem um custo muito baixo em relação a outros itens, substituiu a descrição dos produtos “retroescavadeiras”, “motor”, “bomba”, “trator de esteira”, entre outros, tendo o produto junta de papelão hidráulico e o CFOP 2949 sido utilizados indistintamente, haja vista que o CFOP 2949 foi utilizado para outras saídas, aluguel, consumo, ativo, etc., havendo também falta de apresentação de Notas Fiscais de valores expressivos escrituradas no CFOP 2949, bem como Notas Fiscais no registro 54 que não constavam no registro 50, além de Notas Fiscais sem itens no registro 54. Indagam as auditoras se esses fatos constituem pequenos erros. Consideram que não adianta o autuado tentar minimizar os fatos, com a juntada dos documentos às fls. 412 a 537, pois estes não traduzem a verdade integral e material dos fatos, não trazem nenhum detalhamento dos documentos fiscais e suas transcrições, não podendo ser aceito, por exemplo, que uma junta de papelão possa ser confundida com um trator, entre muitos outros, pois todas as provas juntadas pela fiscalização são indiscutíveis e consubstanciais, além daquelas que se encontram gravadas na mídia anexa.

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

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

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

Opinam pela procedência total do Auto de Infração.

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

Mediante o Acórdão JJF 0299-03/10, a 3ª Junta julgou nulos os 5 itens, por inobservância do devido procedimento legal e inexistência de elementos que determinassem com segurança a existência das infrações, e recorreu de ofício (fls. 549/567).

A 1ª Câmara, através do Acórdão CJF 0113-11/11, deu provimento ao recurso de ofício, decretando nula a decisão recorrida, e devolveu os autos à primeira instância para novo julgamento (fls. 579/591).

O processo foi pautado para novo julgamento na sessão do dia 11.7.11. Na sessão se julgamento, tendo em vista as ponderações do ilustre Relator da 1ª Câmara, ao justificar que não adentraria no mérito sob pena de supressão de instância, aduzindo que, “Destarte, não se há de perquirir se os arquivos ainda apresentam inconsistências, quais são essas inconsistências etc.”, e acrescentando que “Essas dúvidas deverão ser sanadas ao longo da instrução processual” (fl. 590), deliberou-se que o processo retornasse em diligência à repartição de origem (fls. 606-607), a fim de que as auditoras responsáveis pelo procedimento, mediante revisão fiscal, com relação aos itens 1º, 4º e 5º, elaborassem demonstrativos das inconsistências, calculando a multa de 5% relativamente a cada mês, observado o limite equivalente a 1% do valor das operações de saídas em cada período mensal, tomando por fundamento a alínea “i” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Na mesma diligência, foi recomendado que a repartição fiscal expedisse Ordem de Serviço a fim de que as autuantes procedam à revisão solicitada.

As autuantes devolveram os autos sem cumprir a diligência (fls. 610-612), alegando que tecnicamente a alínea correta a ser aplicada é a alínea “j”, e, ainda caso elas, auditoras, considerassem a possibilidade de aplicação da alínea “i”, o resultado alcançado seria o mesmo, dado o volume de inconsistências e divergências em testes que teriam sido realizados, conforme exemplo que apresentam a título de demonstração.

Dada ciência desses fatos processuais ao contribuinte, ele se manifestou (fls. 615/617) dizendo que, ainda que as autuantes entendam pela aplicação de normativo diverso do que foi objeto da diligência, deveriam ter cumprido o que foi solicitado, cabendo ao Órgão Julgador decidir pela aplicação da penalidade que entendesse cabível. Pondera que, se o Órgão Julgador considerou que a diligência seria essencial para o exercício de sua competência de julgamento, não caberia às fiscais diligentes avaliarem se a diligência solicitada deveria ou não ser cumprida, mas simplesmente cumpri-la para que a Junta de Julgamento tivesse todos os elementos que considera importantes para o julgamento. Diz que as auditoras exemplificaram sucintamente a aplicação das multas por simples cálculos aritméticos, tomando por base dois relatórios de supostas inconsistências do

exercício de 2006, não sendo hábeis para comprovar cabalmente a aplicação condizente com o caso em apreço.

Conclui pedindo que, como as fiscais autuantes se recusaram ao cumprimento da diligência, há de ser determinado o retorno dos autos em diligência para que seja designado fiscal estranho ao feito visando cumprir o que foi solicitado.

O processo foi mais uma vez posto em pauta para julgamento pela 3<sup>a</sup> Junta. Na sessão do dia 14.3.12, a 3<sup>a</sup> Junta, considerando que o processo havia retornado sem que a diligência fosse cumprida, decidiu que o processo deveria ser retirado de pauta, a fim de que a repartição de origem designasse auditor fiscal estranho ao feito para que fosse dado cumprimento à diligência. Na nova diligência, foi solicitada a atenção especial do Sr. Inspetor Fazendário no sentido de que a diligência fosse cumprida. Foi então reiterada nova diligência nos mesmos termos (fls. 621-622), solicitando-se que auditor fiscal estranho ao feito, mediante revisão fiscal, com relação aos itens 1º, 4º e 5º, elaborasse demonstrativos das inconsistências, calculando a multa de 5% relativamente a cada mês, observado o limite equivalente a 1% do valor das operações de saídas em cada período mensal, tomando por fundamento a alínea “i” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Em despacho à fl. 624, o Inspetor da IFEP Comércio, Amarildo Tosta Santos, determinou a remessa do processo à Supervisão Varejo daquela inspetoria, para que fosse atendida a diligência.

O Supervisor Paulo Cezar Pinto de Almeida, em despacho à fl. 624-v, designou o auditor Carlito Neves para que, na qualidade de fiscal estranho ao feito, elaborasse uma revisão fiscal, conforme solicitação à fl. 622, determinando no mesmo despacho a inclusão do auditor Anderson na mesma incumbência.

Os fiscais Carlito Neves de Lacerda Júnior e Anderson Peixoto Sampaio manifestaram-se às fls. 625/629 dizendo que, analisando o processo, observaram que a lavratura do Auto de Infração cumpriu todas as formalidades legais e decorreu de um levantamento fiscal em profundidade analisando os documentos fiscais e comparando-os com os arquivos magnéticos, e houve várias intimações e diversas comunicações para que fossem corrigidas as inconsistências e que não foram atendidas, permanecendo as irregularidades. Copiam boa parte do pronunciamento das autuantes. Acrescentam que, apesar de concordarem com os motivos alegados, analisaram cuidadosamente todos os documentos fiscais e os arquivos magnéticos da empresa, na tentativa de levantar as divergências mensais, a fim de atender à diligência, porém chegaram à conclusão de que neste caso não há possibilidade de quantificar o valor das divergências ocorridas em cada mês como resultado das inconsistências apuradas, uma vez que os arquivos magnéticos são imprestáveis tanto para realizar qualquer roteiro de auditoria quanto para este presente fim, bem como são não confiáveis, haja vista a relevante quantidade de erros neles contidos, e seria um contrassenso se valerem de arquivos magnéticos apresentados de qualquer modo, sem refletirem nem de perto a realidade fiscal de uma empresa, para se apurar o percentual sobre o valor de divergências, com o intuito de cobrança de penalidades, pois não seria feita a justiça necessária, uma vez que o resultado seria prejudicial ou ao Estado ou ao contribuinte.

Falam das inconsistências apuradas pelas auditoras. Aduzem que as inconsistências ocorreram de maneira generalizada e pulverizada ao longo dos exercícios fiscalizados, não havendo como apurar e dimensionar as divergências mensais, não sendo também possível calcular as diferenças mensais de imposto, pois os arquivos não merecem nenhuma fé. Falam dos tipos de erros encontrados. Consideram impossível se apurar um valor que sirva como o total de divergências encontradas, mês a mês.

Consideram que a linha seguida na autuação foi a que eles corroboram, qual seja, de que quando os arquivos são entregues sem o mínimo cumprimento das especificações e requisitos previstos no

Convênio 57/95, se configura o não fornecimento, conforme prevê o art. 708-B, § 6º, do RICMS, fato já salientado pelo Acórdão CJF 0113-11/11. Concluem dizendo que dão por cumprida sua tarefa.

Deu-se ciência dos novos elementos ao contribuinte (fls. 632-633), e ele não se manifestou.

#### **VOTO (VENCIDO - ITENS 1º, 4º e 5º)**

Os itens 1º, 4º e 5º deste Auto dizem respeito a multas por *falta de entrega* de arquivos magnéticos solicitados mediante intimação, relativos, respectivamente, aos exercícios de 2006, 2007 e 2008. Embora a imputação se inicie dizendo que o contribuinte “deixou de fornecer” os arquivos magnéticos, consta no campo “Descrição dos Fatos” que *os arquivos foram apresentados*, porém com *distorções*.

Porém, analisando-se os elementos constantes nos autos, deduz-se que *não se trata* de falta de entrega de arquivos mediante intimação, como acusa o Auto – o que houve foram *omissões de registros*, inclusive de *Notas Fiscais do CFAMT*, bem como arquivos com *dados divergentes* dos constantes nos documentos fiscais.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Mas a questão é outra. Embora as autuantes não tenham explicitado esse aspecto, depreende-se, interpretando os fatos e a legislação, que a autuação se baseou na regra do § 6º do art. 708-B do RICMS, segundo a qual a entrega de arquivo magnético fora das especificações e requisitos previstos no Convênio ICMS 57/95 configura não fornecimento, estando o contribuinte sujeito à penalidade prevista na alínea “j” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

E aqui surge um problema de *aplicação da lei no tempo*. Note-se que a redação do § 6º do art. 708-B que acabo de citar foi dada pelo Decreto nº 12.220/10, com efeitos a partir de 30.6.10, sendo portanto *posterior* aos fatos em discussão (exercícios de 2006, 2007 e 2008), e por conseguinte a eles não se aplica. A redação anterior desse § 6º, dada pelo Decreto nº 11.019/08, surtiu efeitos de 26.4.08 a 29.6.10, e portanto apenas se aplicaria ao item 5º (exercício de 2008). Esse § 6º foi acrescentado pelo Decreto nº 9.332/05, efeitos de 15.2.05 a 25.4.08, sendo que a redação fazia menção à possibilidade de aplicação de outra multa, prevista na alínea “g” do inciso XIII-A, que não corresponde à multa da atual alínea “j”. Essas questões são de matéria penal, e portanto a aplicação dessas regras tem de levar em conta o direito vigente à época dos fatos. Em matéria de penalidades, apenas se admite a *retroatividade benigna*, nos termos do art. 106 do CTN.

Fiz a distinção entre a multa do a alínea “i” (por omissão de dados ou dados divergentes) e a da alínea “j” (por falta de entrega de arquivos).

Neste caso, como a tipificação recaiu na alínea “j”, importa saber se está ou não caracterizada a infração, e para isso é preciso determinar se os arquivos realmente estavam fora das especificações, para, se for o caso, analisar se a multa foi aplicada de acordo com a lei, haja vista a redação da referida alínea “j”, sem perder de vista os aspectos já assinalados quanto à aplicação da lei no tempo.

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

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

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

A fim de conduzir a análise dos fatos com os pés no chão, haja vista a complexa redação dos dispositivos que cuidam das infrações relacionadas com a entrega de informações em arquivo eletrônico pelos usuários de equipamento de controle fiscal ou de sistema eletrônico de

processamento de dados, farei primeiro o exame da matéria em tese, e em seguida apreciarei o caso concreto.

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

- a) o contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados deve enviar ao fisco o arquivo magnético referente ao movimento econômico de cada mês: art. 708-A, “caput”, do RICMS;
- b) independentemente dessa obrigação, o contribuinte deve fornecer ao fisco os documentos e o arquivo magnético, sempre que for intimado, no prazo de 5 dias úteis: art. 708-B, “caput”;
- c) a falta de entrega de arquivo exigido mediante intimação é punível com a multa prevista na alínea “j” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96;
- d) a entrega de arquivo magnético fora das especificações e requisitos regulamentares configura não fornecimento, estando o contribuinte sujeito à penalidade prevista na alínea “j” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96 (na redação mais recente do § 6º do art. 708-B do RICMS);
- e) a omissão de entradas e de saídas de mercadorias nos arquivos eletrônicos, ou neles informadas com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, torna o contribuinte passível da multa prevista na alínea “i” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

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

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

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

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

Por outro lado – e ainda analisando a questão em tese –, se o contribuinte, tendo sido intimado, apresenta os arquivos porém estes têm inconsistências (arquivos sem o nível de detalhe exigido na legislação), o fiscal deve apontar as inconsistências e intimar o contribuinte a fim de corrigi-las, no prazo de 30 dias: art. 708-B, § 5º. Se o contribuinte corrige as inconsistências apontadas, não há infração.

Resta analisar – ainda hipoteticamente – a questão da cumulatividade da multa fixa (R\$ 1.380,00) com a multa proporcional (multa de 1%). Como já salientado, uma vez configurada a infração passível da multa de R\$ 1.380,00, o fiscal deve intimar novamente o contribuinte para apresentar o

arquivo ou efetuar as correções apontadas. Se, em face dessa nova intimação (intimação “subseqüente”, nos termos da lei), o contribuinte apresenta os arquivos ou corrige as inconsistências, não haverá a segunda multa, a de 1%.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O equívoco da fiscalização, neste caso, implicou grave *prejuízo jurídico* para o contribuinte, pois, se tivesse sido aplicada a multa de R\$ 1.380,00, como expressamente prevê a lei, intimando-se subseqüentemente o contribuinte para cumprir a obrigação sob pena de aplicação, cumulativamente,

da multa de 1%, é possível que o contribuinte, para evitar a segunda multa, que é mais grave, se decidisse a cumprir a obrigação, para não sofrer a segunda multa. No entanto, como a fiscalização aplicou de plano a segunda multa, muitíssimo mais gravosa, *somada* à primeira, *tendo ambas a mesma “data de ocorrência”*, houve um prejuízo jurídico inegável, para o autuado.

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

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

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

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

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

A outra intimação (fls. 17-18), também intitulada de “1ª intimação”, foi emitida no mesmo dia da anterior: 22.10.09. Nesta, foi concedido o prazo de 30 dias para que o contribuinte corrigisse “inconsistências”. Essa mesma intimação encontra-se às fls. 21-22, dando a impressão de que seria mais uma intimação, porém esta é apenas cópia da outra (e não contém assinaturas).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A fim de deixar bem clara essa questão, foi acrescentado o § 6º ao art. 708-A, através da Alteração nº 62 (Decreto nº 9.332, de 14/02/05, DOE de 15/02/05), segundo o qual a recepção do arquivo pela SEFAZ não caracteriza que o arquivo entregue atende às exigências, especificações e requisitos previstos no Convênio ICMS 57/95, sujeitando-se o contribuinte a correção posterior das *inconsistências* verificadas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Isso fica claro em face da regra do § 5º do art. 708-B do RICMS:

“§ 5º O contribuinte terá o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para corrigir arquivo magnético apresentado com inconsistência, devendo utilizar, no campo 12 do Registro Tipo 10, o código de finalidade “2”, referente a retificação total de arquivo.”

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

A razão disso é simples. Em caso de “erros”, cabe à fiscalização apurar se eles implicaram falta de pagamento de tributo, e, em caso positivo, deve-se proceder ao lançamento do tributo sonegado, e não à intimação para que o contribuinte “corrija” o tributo que deixou de ser pago. Por outro lado, em caso de “inconsistência” do arquivo, aí, sim, cabe a intimação do contribuinte para que corrija a inconsistência, a fim de que o arquivo possa ser “lido”, permitindo a realização dos roteiros de auditoria pertinentes.

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

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

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

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

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

Pelo que consta nas intimações, há indícios de erros que podem ter implicado falta de pagamento de imposto. Diante de tais indícios, caberia à fiscalização aprofundar a análise por outros meios, para apuração da *obrigação principal*, independentemente da *obrigação acessória* relativa aos arquivos magnéticos. Se houve erros que implicassem falta de *pagamento de tributo*, tais erros teriam de ser levantados, já que a fiscalização os identificou, conforme é dito na informação fiscal.

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

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

Na decisão que proferi anteriormente nestes autos, concluí que não havia como mudar o fulcro da imputação, de modo a aplicar a multa de 5% prevista na alínea “i”, mesmo porque nos autos não existiam elementos que permitissem os cálculos. Com base nesse entendimento, votei pela nulidade dos itens 1º, 4º e 5º, no que fui acompanhado pelos meus pares da 3ª Junta, na qual me encontrava em atuação na época, mediante o Acórdão JJF 0299-03/10, por inobservância do devido procedimento legal e inexistência de elementos que determinassem com segurança a existência das infrações.

Tendo a Junta recorrido de ofício, a 1ª Câmara, através do Acórdão CJF 0113-11/11, deu provimento ao recurso, decretando nula a decisão recorrida, e devolveu os autos à primeira instância para novo julgamento (fls. 579/591).

O processo foi pautado para novo julgamento na sessão do dia 11.7.11. Na sessão se julgamento, tendo em vista as ponderações do ilustre Relator da 1ª Câmara, aduzindo que, “Destarte, não se há de perquirir se os arquivos ainda apresentam inconsistências, quais são essas inconsistências etc.”, e acrescentando que “Essas dúvidas deverão ser sanadas ao longo da instrução processual”, a 3ª Junta deliberou que o processo fosse baixado em diligência à repartição de origem, a fim de que as auditoras responsáveis pelo procedimento, mediante revisão fiscal, com relação aos itens 1º, 4º e 5º, elaborassem demonstrativos das inconsistências, calculando a multa de 5% relativamente a cada mês, observado o limite equivalente a 1% do valor das operações de saídas em cada período mensal, tomando por fundamento a alínea “i” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

As autuantes devolveram os autos sem cumprir a diligência alegando que tecnicamente a alínea correta a ser aplicada é a alínea “j”, e, ainda caso elas, auditoras, considerassem a possibilidade de

aplicação da alínea “i”, o resultado alcançado seria o mesmo, dado o volume de inconsistências e divergências em testes que teriam sido realizados, conforme exemplo que apresentam a título de demonstração.

O contribuinte manifestou-se dizendo que, ainda que as autuantes entendam pela aplicação de normativo diverso do que foi objeto da diligência, deveriam ter cumprido o que foi solicitado, cabendo ao Órgão Julgador decidir pela aplicação da penalidade que entendesse cabível, e, se o Órgão Julgador considerou que a diligência seria essencial para o exercício de sua competência de julgamento, não caberia às fiscais diligentes avaliarem se a diligência solicitada deveria ou não ser cumprida, mas simplesmente cumpri-la para que a Junta de Julgamento tivesse todos os elementos que considera importantes para o julgamento.

O processo foi mais uma vez posto em pauta para julgamento pela 3ª Junta. Na sessão do dia 14.3.12, a 3ª Junta, considerando que o processo havia retornado sem que a diligência fosse cumprida, decidiu que o processo deveria ser retirado de pauta, a fim de que a repartição de origem designasse auditor fiscal estranho ao feito para que fosse dado cumprimento à diligência. Na nova diligência, foi solicitada a atenção especial do Sr. Inspetor Fazendário no sentido de que a diligência fosse cumprida. Foi então reiterada nova diligência nos mesmos termos, solicitando-se que auditor fiscal estranho ao feito, mediante revisão fiscal, com relação aos itens 1º, 4º e 5º, elaborasse demonstrativos das inconsistências, calculando a multa de 5% relativamente a cada mês, observado o limite equivalente a 1% do valor das operações de saídas em cada período mensal, tomando por fundamento a alínea “i” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Em despacho à fl. 624, o Inspetor da IFEP Comércio, Amarildo Tosta Santos, determinou a remessa do processo à Supervisão Varejo daquela inspetoria, para que fosse atendida a diligência.

O Supervisor Paulo Cesar Pinto de Almeida, em despacho à fl. 624-v, designou o auditor Carlito Neves para, na qualidade de fiscal estranho ao feito, elaborasse uma revisão fiscal, conforme solicitação à fl. 622, determinando no mesmo despacho a inclusão do auditor Anderson na mesma incumbência.

Os fiscais Carlito Neves de Lacerda Júnior e Anderson Peixoto Sampaio devolveram o processo sem cumprir a diligência, dizendo que eles analisaram o processo e observaram que a lavratura do Auto de Infração cumpriu todas as formalidades legais e concordam com as autuantes. Copiam boa parte do pronunciamento das autuantes e acrescentam que chegaram à conclusão de que neste caso não há possibilidade de quantificar o valor das divergências ocorridas em cada mês, porque os arquivos magnéticos são imprestáveis e seria um contrassenso se valerem de tais arquivos magnéticos para apurar o percentual sobre o valor de divergências, pois não seria feita a justiça necessária, uma vez que o resultado seria prejudicial ou ao Estado ou ao contribuinte. Consideram que a linha seguida na autuação foi a que eles corroboram.

Por conseguinte, foi feito o que a 1ª Câmara recomendou, visando a depurar a multa cabível em face do fato concretamente verificado, ou seja, arquivos apresentados com *omissões* e com *dados divergentes* dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, porém a fiscalização se recusou a cumprir as diligências solicitadas pelo Órgão Julgador. Nem mesmo o despacho direto e expresso do Inspetor da IFEP, Amarildo Tosta Santos, determinando que fosse atendida a diligência foi levado em conta. Do mesmo modo, foi igualmente ignorada a ordem do Supervisor, Paulo Cesar Pinto de Almeida, em despacho determinando que fosse feita a revisão solicitada pelo Órgão Julgador.

Não estão portanto caracterizadas as infrações dos itens 1, 4º e 5º.

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

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

A defesa alegou que esse dispositivo estava revogado.

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

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

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

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

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

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

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **VOTO (VENCEDOR - ITENS 1º, 4º e 5º)**

Com a devida vênia, apesar do bem elaborado voto proferido pelo relator, o meu entendimento não aponta no mesmo sentido, em relação às infrações relativas aos itens 1º, 4º e 5º descritas, relatadas e apreciadas na parte inicial dos autos.

As três infrações dizem respeito à aplicação de multas por descumprimento de obrigação acessória consistente na falta de entrega de arquivos magnéticos exigidos mediante intimação, com informação das operações ou prestações realizadas, nos exercícios 2006, 2007 e 2008, respectivamente nos valores de R\$ 510.077,46, R\$ 892.088,51 e R\$ 1.593.846,03, sendo aplicada penalidade equivalente à 1% das operações omitidas.

Observa o relator, apesar de a imputação expressar que o contribuinte “deixou de fornecer arquivos magnéticos, exigidos mediante intimação”, consta no campo Descrição dos Fatos que “os arquivos foram apresentados, porém com distorções”. Completa que analisando os elementos dos autos, o que houve foram *omissões de registros*, inclusive de *Notas Fiscais do CFAMT*, bem como arquivos com *dados divergentes* dos constantes nos documentos fiscais.

Conclui que, nesse caso, não se poderia aplicar a penalidade apontada pelas autuantes, tipificado no art. 42, XIII-A, “j”, da Lei nº 7.014/96 que não se confunde com o fato efetivamente ocorrido, conforme descreve:

“j) R\$ 1.380,00 (um mil trezentos e oitenta reais) pela *falta de entrega*, nos prazos previstos na legislação, de arquivo eletrônico contendo a totalidade das operações de entrada e de

saída, das prestações de serviços efetuadas e tomadas, bem como dos estornos de débitos ocorridos em cada período, *ou entrega sem o nível de detalhe exigido na legislação*, devendo ser aplicada, *cumulativamente, multa de 1%* (um por cento) do valor das saídas ou das entradas, o que for maior, de mercadorias e prestações de serviços realizadas em cada período de apuração e/ou do valor dos estornos de débitos em cada período de apuração pelo não atendimento de *intimação subsequente* para apresentação do respectivo arquivo;”

Mas, a multa aplicável no caso das *entradas e de saídas* de mercadorias omitidas nos arquivos eletrônicos, ou informadas com *dados divergentes* dos constantes nos documentos fiscais, prevista na alínea “i” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96, também descrita:

- “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;”

A construção lógica que culminou com a invalidação da autuação, parte das razões defensivas, frisando que os arquivos foram entregues, conforme, inclusive afirmam as próprias autuantes, de modo que não haveria suporte fático para incidência da norma invocada pela fiscalização. Segundo a relatoria, a autuação se baseou na regra do § 6º do art. 708-B do RICMS, disciplinando que a entrega de arquivo magnético fora das especificações configura não fornecimento, o que sujeitou o contribuinte àquela penalidade prevista na alínea “j” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

A decisão aborda com esmero aspectos do direito e de fato da complexa estruturação do cumprimento da obrigação acessória relacionada com a entrega de informações em arquivo eletrônico, nos termos da Lei nº 7.014/96 e do Decreto nº 6.284/97. Discorre à exaustão diferenças entre os arquivos entregues com inconsistências (fora do padrão regulamentar) e arquivos entregues fora do padrão (sem o nível de detalhamento exigido), sobre a aplicação da lei no tempo (art. 106, CTN), com relação ao disposto no art. § 6º do art. 708-B do RICMS, na tentativa de esclarecer que, com as seguidas alterações na legislação que rege à espécie, não poderia corresponder à multa da atual alínea “j”. Informa que as multas aplicadas cumulativamente deixaram de observar o devido processo legal; que as intimações de 5 e 30 dias, na mesma data (fls. 16/18), impediram o contribuinte de observar melhor a legislação, implicando grave prejuízo jurídico; que os e-mails acostados no PAF não informam as inconsistências, tampouco os relatórios de notas fiscais do CFAMT/PGF/WEB SEFAZ, ausentes na escrita fiscal, das notas fiscais ausente no Registro 50 ou outras sem itens no Registro 54, não se tratam de inconsistências, mas erros ou diferenças.

Conclui pela falta de prova que os arquivos tivessem sido apresentados sem o nível de detalhe exigido na legislação, mas com omissões ou com dados divergentes, sendo cabível a aplicação da multa de 5% prevista na alínea “i” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96 ou, por outro lado, se as diferenças implicassem falta de pagamento do tributo, deveria a fiscalização exigir o ICMS correspondente como obrigação principal, que absorveria a multa pelo eventual descumprimento de eventual obrigação acessória com ela relacionada, nos termos do § 5º do art. 42 da citada lei.

Não sendo possível mudar o fulcro da imputação, para aplicar a multa de 5%, acima aludida, a autuação foi considerada nula. A segunda instância (CJF 0113-11/11) deu provimento ao recurso de ofício, decretou nula a decisão recorrida, devolvendo os autos para novo julgamento.

Convertido os autos em diligência para elaborar demonstrativos das inconsistências, pretendidas pelo nobre relator, as autuantes confirmaram que já tinham efetuado levantamento nos termos da alínea “j” inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e que, aplicada forma prevista na alínea “i”, em face ao volume das inconsistências e divergências apresentadas, o resultado seria o mesmo.

Designada nova diligência, os prepostos observaram que a lavratura do Auto de Infração cumpriu todas as formalidades legais, concluindo que não há possibilidade de quantificar o valor das divergências mês a mês, tendo em vista à imprestabilidade dos arquivos magnéticos para indicar com alguma segurança o percentual de omissões, considerando acertada a linha seguida pelas Auditoras Fiscais autuantes.

Sob o juízo de descumprimento da diligência solicitada, as infrações foram descaracterizadas.

Com efeito, a imposição em debate trata da aplicação de multa, sob a acusação que o sujeito passivo deixou de fornecer Arquivos Magnéticos, exigidos mediante intimação com informações das operações e prestações realizadas, nos exercícios de 2006 a 2008, no valor global de R\$ 2.996.012,00.

Cabível esclarecer, de pronto, que o ilícito tributário atribuído ao sujeito passivo, nas infrações 01, 04 e 05 (deixou de fornecer arquivos magnéticos, exigidos mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas) não ocorreu, na forma como descrita, uma vez que constam do SCAM (Sistema de Controle de Arquivos Magnéticos), fls. 127/128, além dos diversos documentos acostados aos autos, a entrega efetiva de arquivos magnéticos, em obediência aos prazos previstos na legislação ou em atendimento à aludida intimação. A autuação encontrou justificativa no § 6º, art. 708-B, RICMS BA-97, ao prever que a entrega de arquivo magnético em atendimento à intimação de que trata o *caput* deste artigo, fora das especificações e requisitos previstos no Convênio ICMS 57/95, configura não fornecimento, estando o contribuinte sujeito à penalidade prevista na alínea “j”, inciso XIII-A, art. 42, Lei nº 7.014, de 04/12/96.

Não há de se cogitar qualquer agressão aos direitos do contribuinte ou desamparo a tipicidade que norteia o direito de tributar, uma vez que as infrações por descumprimento da obrigação acessória foi narrada de forma correta e circunstanciada no campo “descrição dos fatos”, corrigindo a impropriedade inicial na descrição da infração 01, tornando clara a origem da exigência e as provas que a sustentam demonstram a motivação da autuação.

Não houve também, no presente caso, qualquer problema de *aplicação da lei no tempo*, no que se refere à redação do § 6º do art. 708-B. Não obstante o seu texto atual, dado pelo Decreto nº 12220, de 29/06/10, efeitos a partir de 30/06/10, não poder ser aplicado à presente exigência e mesmo a redação anterior desse § 6º, dada pelo Decreto nº 11.019/08, que surtiu efeitos de 26/04/08 a 29/06/10, atingindo apenas o exercício de 2008, conforme pontuou a relatoria, isto não tem qualquer repercussão com relação a exigência. Isto porque, o § 6º que, efetivamente, foi acrescentado pelo Decreto nº 9.332/05, com efeitos de 15/02/05 a 25/04/08, sua redação fazia menção à possibilidade de aplicação da multa prevista na alínea “g” do inciso XIII-A, do art. 915, RICMS/BA, que, na época, era o equivalente à multa corresponde à atual alínea “j”. Esta alínea somente foi acrescentada, através do Decreto nº 10840, de 18/01/08, efeitos a partir de 19/01/08, que deu nova redação ao inciso XIII-A do Art. 915, RICMS BA-97.

Correta é a posição do relator no que se refere à complexidade da perfeita caracterização do descumprimento da obrigação tributária concernente à exigência dos arquivos magnéticos, tendo em vista a evolução dos fatos, a necessária adequação aos ditames do Convênio ICMS 57/95 e, em consequência, o dispositivo da lei que prevê a multa específica, tem sofrido com o tempo várias alterações em suas redações, nas alíneas que indicam a imposição das multas, o que dificulta a perfeita assimilação pelo contribuinte, sua identificação pela fiscalização e mesmo pela

jurisprudência deste órgão julgador, uma vez que a aplicação da lei tem de levar em conta a redação vigente à época dos fatos.

No entanto, peço vênia para discordar do nobre relator, que concluiu pela impertinência das infrações, considerando que, no caso concreto, reitero, não houve qualquer problema de *aplicação da lei no tempo*, no que se refere à redação do § 6º do art. 708-B, eis que a entrega de arquivos fora das especificações e requisitos previstos no convênio ICMS 57/95 (inconsistências), no período das infrações 01 e 04, configura não fornecimento, estando o contribuinte sujeito à penalidade prevista na alínea "g" do inciso XIII-A do art. 915 do regulamento de ICMS, que alcançava a mesma situação fática da atual alínea "j", não existente à época.

Transcrevo a redação das alíneas "f" e "g", inciso XIII-A, art. 915, RICMS BA (Decreto nº 9.332, de 14/02/05, efeitos de 15/02/05 a 18/01/08, que não apresentam divergências fundamentais diante das alíneas "i" e "j", hoje existentes, mas apenas ajustes nas respectivas redações.

f) 5% (cinco por cento) do valor das operações de entradas e saídas de mercadorias, bem como das prestações de serviços tomadas e realizadas, omitidas de arquivos magnéticos 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.

g) 1% (um por cento) do valor das saídas de mercadorias e das prestações de serviços realizadas em cada período de apuração, pelo não fornecimento, mediante intimação, do respectivo arquivo magnético contendo a totalidade das operações de entrada e de saída e das prestações de serviços tomadas e realizadas, ou pela entrega dos referidos arquivos em padrão diferente do previsto na legislação ou em condições que impossibilitem a sua leitura.

Outrossim, não encontro nulidade também na indicação da multa com fulcro no inciso XIII-A, alínea "j" do art. 42, na forma da Lei 10.847/07, quando deveria estar indicado nos autos, a Lei nº 9.430/05, efeito de 11/02/05 a 27.11.07 e a Lei nº 10.847, efeitos a partir de 28/11/07. Isto porque, ensina o regulamento de processo fiscal do Estado da Bahia que a "indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal" (art. 19, Decreto nº 7.629/99). Verifico ainda que a indicação equivocada de dispositivo legal não trouxe prejuízo ao sujeito passivo, porquanto o conteúdo de todo o PAF denota de forma clara a infração cometida ao sujeito, que apresentou impugnação, mostrando pelo conhecimento, com os elementos de prova de que dispunha. Restou evidenciado dos fundamentos e razões expendidos nos autos que toda controvérsia recai sobre os arquivos que foram apresentados com inconsistências e que, na forma do art. 708-B, § 6º, RICMS BA-97, a entrega de arquivo magnético em atendimento à intimação de que trata o *caput* deste artigo, fora das especificações e requisitos previstos no Convênio ICMS 57/95, configura não fornecimento, estando o contribuinte sujeito à penalidade prevista na alínea "j" do inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014, de 04/12/96.

Com relação a exaustiva explanação da relatoria com relação às diferenças entre os arquivos entregues com inconsistências (fora do padrão regulamentar) e arquivos entregues fora do padrão (sem o nível de detalhamento exigido), parece-me de menor importância. Na exigência dos arquivos magnéticos, enquanto a Lei do ICMS apresenta sanção para os dados apresentados com *divergências*, o regulamento do ICMS dispõe sobre *inconsistências* ao firmar que deverá ser fornecida ao contribuinte Listagem Diagnóstica indicativa das irregularidades encontradas, tratando-se de intimação para correção de inconsistências verificadas em arquivos magnéticos (art.708-B, § 5º, RICMS BA). Etimologicamente, são vocábulos diversos, mas encerram a mesma idéia de que determinado dado informado nos arquivos magnéticos não se coaduna com o respectivo documento fiscal ou estão em desacordo com o estipulado no Convênio ICMS 57/95.

Importa, em se tratando de intimação para correção de inconsistências verificadas em arquivo magnético, deverá ser fornecida ao contribuinte Listagem Diagnóstico indicativa das irregularidades

encontradas. No caso em exame, versam as infrações 01, 04 e 05, apresentados os arquivos com inconsistências, de forma a impedir a realização dos roteiros de fiscalização, o autuado foi intimado formalmente, para apresentar o arquivo de junho/2008, faltante, no dia 22/10/09 (fl. 16), como faz prova o documento do SCAM (Sistema de Controle de Arquivos Magnéticos), anexo aos autos, fls. 127/128; na mesma data emitiu a intimação para o contribuinte corrigir arquivo magnético apresentado com inconsistência, no prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, dia 22/10/09 (fl. 17/18), conforme a indicação do § 5º, art. 708-B, RICMS BA. A listagem diagnóstico com as irregularidades encontradas estão descritas na própria intimação e constantes do recibo de arquivos eletrônicos, recebidos por preposto do autuado, na mesma data, 22/10/2013 (fls. 17/19).

Com toda vênia, não há falar que as intimações de 5 e 30 dias, manejadas pelas autuantes, na mesma data, impediram o contribuinte de observar melhor a legislação e implicou grave prejuízo jurídico. Em absoluto. As intimações, na mesma data, estão naturalmente justificadas e em obediência à legislação. Com relação à condição “*não atendimento de intimação subsequente*” para aplicação da multa mais gravosa, 1% (um por cento) do valor das saídas ou das entradas de mercadorias, o que for maior (alínea j, XIII-A, art. 42, Lei 7.014/96), entendo também perfeitamente atendida.

Deve ser observado que os arquivos magnéticos, à época da ação fiscal, exceto aquele de junho/08, já tinham sido entregues, mesmo com as inconsistências; de tal ordem, que, inclusive, os diligenciadores, após várias tentativas de correção, não conseguiram operar os tais arquivos. Entregues, ainda que com defeitos, não caberia qualquer intimação, nesse sentido, apenas aquela outra, *a subsequente* para a apresentação do respectivo arquivo.

A opção pela aplicação da multa prevista no inciso “i”, 5% do valor das entradas e saídas de mercadorias *omitidas* de arquivos eletrônicos exigidos na legislação tributária, ou neles informadas com *dados divergentes*, conforme entendeu o relator, sequer demandaria intimação e poderia ser exigida imediatamente. Não o foi assim exigido porque os valores omitidos, com dados divergentes não puderam ser capturados com segurança, conforme afirmaram as autuantes e, posteriormente, os diligenciadores, sobretudo, porque, a intimação para conserto do arquivos visavam o cumprimento dos roteiros de fiscalização sugeridos na Ordem de Serviço nº 511603/09 (fl. 07), obstaculizado pela falta de atendimento da intimação para apresentação de arquivo magnético, com o estipulado no Convênio ICMS 57/95, o que demandou a imposição da multa por descumprimento da obrigação de fazer.

Em se tratando de arquivos magnéticos, à luz da legislação, as intimações caracterizam o tipo do ilícito tributário, a imposição da penalidade prevista na Lei e não as inconsistências ou divergências. Os arquivos magnéticos são considerados consistentes quando são elaborados no formato previsto na legislação tributária, mas, também, quando seus dados não apresentam divergências, discrepâncias, pois o Convênio ICMS 57/95 trata de arquivos eletrônicos que devem espelhar a escrituração fiscal do sujeito passivo, não sendo correto que tais registros sejam alimentados de modo defeituoso, com valores para mais ou para menos.

Incabível ainda as afirmações de que os e-mails acostados no PAF não informam as inconsistências dos arquivos magnéticos ou que os relatórios de notas fiscais do CFAMT/PGF/WEB SEFAZ, ausentes na escrita fiscal, no Registro 50 ou lançamentos sem descrição do item no Registro 54, não se tratam de inconsistências, mas erros ou diferenças, postos que tais divergências já foram superadas e as inconsistências identificadas na listagem diagnóstico.

A relação jurídica obrigatoria tributária é objeto essencial do direito tributário, pois sendo este de natureza obrigatoria, constitui sempre uma obrigação do sujeito passivo para com o sujeito ativo tributante. As obrigações tributárias acessórias são os deveres instrumentais exigidos pelo sujeito ativo (obrigação de fazer) com o intuito de assegurar o interesse da arrecadação dos tributos e também para facilitar a atividade de fiscalização no sujeito passivo.

A legislação tributária estadual estabelece que o sujeito passivo da obrigação tributária, além do pagamento do imposto, é obrigado ao cumprimento das prestações, positivas ou negativas, estabelecidas na legislação tributária (Lei nº 7.014/96, art. 34).

Entre as prestações positivas, encontra-se a obrigação de emitir documentos e escritura livros por sistema eletrônico de processamento de dados, nos termos do Convênio ICMS 57/95 (art. 683, RICMS BA-97 e seguintes. No caso, com a devida vênia, concluo que ficou patente, nos autos, o cometimento pelo autuado da infração que lhe foi imputada, desde quando não cumpriu as exigências legais pertinentes de apresentar os seus arquivos magnéticos, em conformidade com Convênio ICMS 57/95, espelhando sua escrituração fiscal.

Dessa forma, as infrações por descumprimento de obrigação acessória restam caracterizadas, com a exclusão da multa fixa de R\$ 1.380,00, no exercício de 2006, porque o dispositivo que a estabeleceu, ainda não estava vigendo (Lei nº 10.847, efeitos a partir de 28/11/07); no exercício de 2007, não foram anexadas aos autos, provas da falta de entrega. Apenas no mês de junho 08, restou caracterizada a falta de entrega do arquivo magnético, fls. 127/128. No item 01 (R\$ 508.697,46 (item 04), R\$ 890.708,51 e R\$ 1.593.846,04 (item 05).

Com relação, por enfim, ao pedido da redução da multa aplicada, formulado pelo sujeito passivo, nos termos do art. 42, § 7º da Lei 7.014/96, apesar de não poder afirmar que as infrações não tenham implicado falta de recolhimento de tributo, tendo em vista a impossibilidade de proceder à fiscalização regular, por dever de ofício, devo reconhecer que o autuado tentou, durante a ação fiscal, atender ao solicitado pelas Auditoras Fiscais, interagindo, discutindo, buscando soluções para corrigir as inconsistências apontadas, seja através dos e-mails acostados aos autos, seja durante o processo de diligência. Dessa forma, entendo que mais razoável será a apreciação desse pedido pela segunda instância, quando se acumularão novos elementos para investigação da presença dos requisitos que autorizem o benefício.

O voto é pela PROCEDÊNCIA das três infrações.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, quanto às infrações 01, 04 e 05, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 115484.0002/10-7, lavrado contra MARCOSA S.A. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$ 2.996.012,00**, previstas no art. 42, inciso XIII-A, “j”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos moratórios, conforme a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de junho de 2013

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR/VOTO VENCIDO – ITENS 1º, 4º e 5º

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR/VOTO VENCEDOR – ITENS 1º, 4º e 5º