

PROCESSO - A. I. Nº 281332.0031/12-1
RECORRENTE - H.J. DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5º JJF nº 0101-05/13
ORIGEM - INFRAZ ATACADO
INTERNET - 06/02/2014

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0014-13/14

EMENTA. ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO A MAIOR. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. Utilização a maior de crédito fiscal de ICMS referente à antecipação parcial, sobre mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação. Infração não elidida. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS. Não procedem os argumentos defensivos quanto à redução da base de cálculo prevista no Decreto Estadual nº 7.799/2000, vez que o mesmo se aplica a saídas de mercadorias e a infração se refere às entradas. Infração mantida. 3. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. a) FALTA DE ENTREGA. QUANDO REGULARMENTE INTIMADO. MULTA. Apesar de formalmente intimado, por duas vezes, o contribuinte deixou de entregar à fiscalização os arquivos magnéticos com a correção das inconsistências apontadas, submetendo-se a multa específica pelo descumprimento da obrigação acessória. Não acolhido o pedido para redução da multa e retificada, de ofício, a data de ocorrência e vencimento da infração. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria quanto à infração 4, e unânime em relação às demais infrações.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo contra a Decisão que julgou Procedente, através do Acórdão JJF 0101-05/13 (fls. 334 a 340), o Auto de Infração lavrado em 28 de dezembro de 2012, com exigência de R\$1.473.644,34 de crédito tributário, impondo para as infrações relativa a descumprimento de obrigação principal as penalidades no percentual de 60%, em decorrência das seguintes infrações objeto do Recurso:

INFRAÇÃO 1. Utilização a maior crédito fiscal de ICMS referente à antecipação parcial de mercadorias adquiridas de outra unidade da federação ou do exterior, sendo cobrado imposto correspondente a R\$522.515,78, além da multa de 60%.

INFRAÇÃO 2. Recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89. Consta da acusação fiscal que para execução desse roteiro foram usadas NF-e em razão das inconsistências nos arquivos do contribuinte. Valor exigido: R\$272.987,99. Multa: 60% do valor do imposto.

INFRAÇÃO 4. Deixou de fornecer arquivo magnético, exigido mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas. Informa a autuação que o contribuinte foi intimado em 26/09/2012 e reintimado em 25/10/2012 e foram entregues ao mesmo demonstrativos

com as inconsistências devidamente detalhadas, mas no arquivo persistiram inconsistências de grande valor que impossibilitaram a execução de roteiros importantes como a verificação da regularidade da fruição dos benefícios do acordo atacadista previsto no Decreto nº 7.799/00 do qual é signatário. Ficaram, portanto sem verificação as operações de estorno de débito e crédito, as vendas para contribuintes com situação irregular, a verificação dos percentuais de venda a contribuinte exigidos pelo mesmo. Tais inconsistências inviabilizaram a execução do roteiro de estoque. Os roteiros de antecipação parcial e total, foram executados utilizando as notas fiscais eletrônica emitidas pelos fornecedores, informação flagrantemente insatisfatória, já que nem todos os fornecedores eram obrigados à emissão de NF-e em 2010. Devido ao porte e à complexidade da empresa, tornou-se inviável fazer os roteiros digitando notas fiscais. Devido às dificuldades relatadas, informa ter ficado sem homologação o exercício fiscalizado. Valor da multa aplicada: R\$668.213,51, prevista no art. 42, inc. XIII-A, alínea “j”, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 10.847/07. Base de cálculo da penalidade: 1% sobre o valor das entradas – meses de jan a dez do exercício de 2010;

A Decisão de piso foi no seguinte sentido:

"Na infração 1 o contribuinte é acusado de utilizar crédito fiscal a maior de ICMS, em razão de não pagar integralmente o valor devido a título de antecipação parcial. A glosa do crédito recaiu sobre as parcelas não recolhidas.

Na infração 2 a imputação é recolhimento a menor de ICMS devido pelo sujeito passivo em relação às mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, oriundas de outras unidades da federação.

O contribuinte reclama, na peça de defesa, que o autuante não considerou a redução de base de cálculo decorrente do Termo de Acordo, celebrado pela empresa em conformidade com as disposições do Decreto nº 7.799/2000. Por conta desse regime sustenta que a fiscalização apurou o imposto com a alíquota de 17%, quando o correto seria apurar com imposto com a aplicação da redução de 41,167%.

Verifico, porém, em concordância com a autuante, que essas imputações nada têm a ver com a fruição ou não do benefício previsto no Decreto nº 7.799/00. A alíquota de 17% usada em ambas infrações é alíquota efetiva para as mercadorias, já que o benefício previsto no Decreto nº 7.799/00 diz respeito à redução de base de cálculo e não a uma alíquota diferenciada. Além disso, a infração nº 2 diz respeito a produtos da substituição tributária, que não são incluídos na redução de base de cálculo prevista pelo Decreto nº 7.799/00.

Para a infração nº 1, que cobra crédito fiscal utilizado a maior de ICMS da antecipação parcial, apurado no livro de Apuração, é de se observar que esta exigência decorreu do fato do contribuinte não ter recolhido integralmente o imposto devido, conforme se pode observar às fls. 238 a 275 do PAF. Todavia, os valores recolhidos foram abatidos dos valores creditados demonstrativo à fl. 18 do PAF.

O contribuinte também reclama a dedução dos valores recolhidos através da Denúncia Espontânea de nº 600000.3137/10-7. Observo, porém que os valores recolhidos na cita Denúncia foram considerados no cálculo da infração nº 2, conforme demonstrativo acostado à fl. 19 do PAF. Para os meses de janeiro, julho e setembro foram abatidos dos valores devidos, as quantias de R\$108.220,65, R\$80.726,93 e R\$151.439,18, respectivamente. Essas parcelas integravam a Denúncia Espontânea em referência. Todavia, é importante observar, os valores reconhecidos e pagos pelo contribuinte na Denúncia Espontânea não cobriram a totalidade do imposto devido pela empresa.

Como a Denúncia Espontânea de nº 600000.3137/10-7 diz respeito a ICMS não Antecipado – Antecipação Total, código 07.22.01, ela não poderia ser usada para abater valores da infração nº 1 que trata de crédito indevido de antecipação parcial.

Considero, portanto, procedentes as infrações 1 e 2.

A infração 4 refere-se a multa por descumprimento de obrigação acessória, visto que o autuado deixou de fornecer arquivo magnético, exigido mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas, apesar de formalmente intimado por duas vezes.

Informa a autuante que concedeu ao contribuinte a oportunidade, por duas vezes, conforme documentos fls. 11 e 14, para que fossem sanadas as inconsistências apresentadas nos arquivos, não obtendo êxito, aplicando, portanto, a multa por descumprimento de obrigação acessória, conforme demonstrativo de débito anexado à fl. 30, parte integrante do Auto de Infração.

Da análise do citado demonstrativo e das cópias do livro de entradas de mercadorias (fls. 31/281), verifica-se que a autuante aplicou a multa de 1% sobre as operações das entradas, valor de maior expressão monetária, comparando as operações de entradas e saídas mensais, do período fiscalizado.

Em razão da descrição dos fatos, pelos elementos juntados aos autos e considerando a informação da autuante, restou demonstrado que, devidamente intimado, por duas vezes, em 26.09.2012 e em 25.10.2012, o contribuinte entregou arquivo eletrônico contendo diversas inconsistências, envolvendo: a) divergências DMA x SINTEGRA; b) diferença de valor entre Reg. 50 e Reg. 54; c) mesmo código com duas descrições; d) mesmo código com duas unidades; e) notas fiscais ausentes no Registro 54; f) divergência CFOP e unidade da Federação; e, g) erro no emitente.

O nível de inconsistência dos arquivos magnéticos impossibilitou a execução de roteiros importantes como: a verificação da regularidade da fruição dos benefícios do Termo de Acordo atacadista previsto no Decreto nº 7.799/00 do qual é signatário. Ficaram, também, sem verificação, as operações de estorno de débito e crédito, as vendas para contribuintes com situação irregular, a verificação dos percentuais de venda a contribuintes e não contribuintes. As mesmas inconsistências inviabilizaram a execução do roteiro de estoque. Somente os roteiros de antecipação parcial e total foram executados com a utilização das notas fiscais eletrônicas, emitidas pelos fornecedores, informação flagrantemente insatisfatória, já que nem todos os fornecedores eram obrigados à emissão de NF-e, em 2010.

Sobre esta autuação e de acordo com a legislação do ICMS, a qual recepcionou as disposições contidas no Convênio ICMS 57/95 e suas alterações posteriores, o contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados é obrigado a apresentar, quando solicitado, a documentação minuciosa, completa e atualizada do sistema, contendo descrição, gabarito de registro (layout) dos arquivos, listagem dos programas e as alterações ocorridas no exercício de apuração, relativamente à totalidade das operações de entradas e de saídas de mercadorias ou das prestações realizadas (art. 685, combinado com os art. 708-A e 708-B, do RICMS/97).

O art. 708-B estabelece que: “O contribuinte fornecerá ao fisco os documentos e o arquivo magnético, sempre que for intimado, no prazo de 5 dias úteis contados da data do recebimento da intimação, sem prejuízo do acesso imediato às instalações, equipamentos e informações em meios magnéticos”. O arquivo magnético deverá ser entregue devidamente criptografado e validado eletronicamente por programa disponibilizado pela Secretaria da Fazenda, com todos os registros correspondentes às operações desenvolvidas pelo contribuinte, inclusive os dados referentes a itens de mercadoria. Neste sentido, o autuado fora intimado, por duas vezes, e não atendeu a fiscalização. Já o seu § 5º, incorporado ao RICMS/97 - BA, através da Alteração nº 69, em vigor a partir de 16/11/2005, foi estabelecido prazo de 30 dias úteis, contados da data do recebimento da intimação, para corrigir arquivo magnético apresentado com inconsistência. Com este objetivo, o sujeito passivo foi intimado e não atendeu à fiscalização.

Ressalto que todos os contribuintes autorizados ao uso de SEPD, exceto os autorizados somente para escrituração do livro Registro de Inventário, estão obrigados a entregar o arquivo magnético contendo os dados referentes aos itens de mercadoria constantes dos documentos fiscais e registros de inventário nos meses em que este for realizado. O arquivo magnético deverá ser entregue via Internet através do programa VALIDADOR/SINTEGRA, que disponibilizará para impressão o Recibo de Entrega de Arquivo Magnético chancelado eletronicamente após a transmissão; ou na Inspetoria Fazendária do domicílio do contribuinte, acompanhado do Recibo de Entrega de Arquivo Magnético gerado pelo programa VALIDADOR/SINTEGRA, após validação, nos termos do Manual de Orientação para Usuários de SEPD de que trata o Conv. ICMS nº 57/95.

Além disso, está previsto no artigo 42, inc. XIII-A, alínea “j”, da Lei nº 7.014/96, a aplicação de multa equivalente a “1% (um por cento) do valor das saídas ou das entradas, o que for maior, em cada período de apuração, pelo não atendimento de intimação para a correção das inconsistências, pois a não correção equivale à falta de entrega dos citados arquivos”.

Logo, a autuação obedeceu ao devido processo legal, pois, foi precedida das citadas intimações ao contribuinte, solicitando e especificando a falta das informações e inconsistências, sendo-lhe entregues e esclarecidas as omissões constatadas, e concedido o prazo de 30 dias úteis, para corrigir as irregularidades apontadas.

Saliento que, conforme disposto no art. 708-A, § 6º do RICMS/BA, a recepção do arquivo pela SEFAZ não caracteriza que o arquivo entregue atende às exigências, especificações e requisitos previstos no Convênio ICMS 57/95, ou seja, a apresentação dos arquivos magnéticos sem conter todos os registros ou a apresentação dos registros com inconsistências, equivale à falta de sua apresentação, tendo em vista a natureza condicional do seu recebimento, sujeitando o contribuinte à correção posterior das inconsistências acaso verificadas.

Registro, mais uma vez, que a entrega de arquivos magnéticos com inconsistências ou com a ausência de dados, interferem na realização dos trabalhos da fiscalização, como por exemplo, no desenvolvimento de diversos roteiros de auditoria repercutindo no monitoramento e planejamento fiscal tributário da SEFAZ.

Quanto ao apelo para o cancelamento ou afastamento da multa aplicada, também não acato, pois o art. 158, do RPAF/99, ao tratar das multas por descumprimento de obrigação acessória, somente admite a redução ou cancelamento das mesmas, pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, quando restar provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que

não tenham implicado falta de recolhimento de tributo. No caso em comento, observo que tais condições não foram satisfeitas pelo contribuinte. O nível de inconsistências apresentadas nos arquivos, impediram a aplicação dos roteiros de auditoria de estoques e o exame da totalidade dos lançamentos levados a registro nos livros fiscais, bem como a apuração da existência ou não de débito perante o fisco. Portanto, dada a subjetividade das alegações defensivas, e não tendo sido atendidas às exigências acima, deixo de acatar o pedido do contribuinte.

Assim, tendo sido regularmente intimado, por duas vezes, o autuado, para no prazo de 30 dias úteis, corrigir todas as irregularidades apontadas, sendo esclarecidas as inconsistências através das listagens diagnósticos das irregularidades que foram fornecidas, e como o contribuinte não cumpriu as determinações legais acima descritas, entendo que foi correta a aplicação da penalidade indicada no presente Auto de Infração, ou seja, a prevista no art. 42, XIII-A, "j", da Lei nº 7.014/96. Infração subsistente.

As infrações 3 e 5, correspondentes à falta de entrega dos arquivos magnéticos nos prazos previstos na legislação e a multa percentual sobre o ICMS antecipação parcial que deixou de ser recolhido nas entradas, com saída posterior tributada normalmente, foram expressamente reconhecidas pelo sujeito passivo.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração".

Por seu turno, o sujeito passivo, cientificado da Decisão, por seus advogados, apresentou Recurso Voluntário (fls. 352 a 363), no qual afirma que é signatário de Termo de Acordo Fiscal, o qual lhe deu o direito de usufruir do benefício previsto no Decreto nº 7.799, de 09/05/2000, qual seja, a redução da base de calculo do ICMS em 41,176%, na forma prevista em seu artigo 1º, transcrita.

Nesse sentido, ao seu ver, a incidência do ICMS cai dos 17% previsto na legislação para aproximadamente 10%. Assim, já em uma primeira análise dos demonstrativos listados nas infrações 1 e 2, visualiza que a fiscalização não levou em consideração o referido Termo de Acordo, com os seus benefícios concedidos, pois no cálculo realizado fez constar a alíquota de ICMS de 17%.

Reporta-se ao fato de que a Junta de Julgamento entendeu que a irresignação da empresa não deveria prosperar porque, em que pese reconhecer a existência do benefício, posicionou-se no sentido de que a aplicação da alíquota estaria correta, sendo que a base de cálculo é que deveria ter sido reduzida. Nada obstante, isso não ficou esclarecido no Auto de Infração.

Fato é que o recorrente assevera que não conseguiu compreender se a redução da base de cálculo foi levada em consideração, pois se de um lado foi reconhecida a existência do benefício, por outro não ficou claro se o mesmo foi aplicado nas operações autuadas. E se é assim, renova o recorrente seu pedido de diligência para que novo cálculo seja efetivado levando em conta tal peculiaridade apontada.

Além disso, ressalta e reitera a afirmação de que a houve erro na quantificação de ambas as Infrações, já que, conforme se observa da Denuncia Espontânea de nº 6000000.3137/10-7, o exercício fiscalizado pelo presente Auto de Infração foi espontaneamente declarado, parcelado e já quitado antes da autuação.

Assegura que de um total de R\$ 737.245,29 reconhecido, parcelado e pago, conforme Denúncia Espontânea nº 6000000.3137/10-7, só foi abatido, segundo informou a própria Junta de Julgamento, o valor de R\$ 340.386,76 (resultado da soma dos valores acima apontados). Desta forma, não vendo o recorrente limitação para aproveitamento dos valores já recolhidos, pugna a mesma para que tais valores sejam excluídos da autuação.

Relativamente à infração 04, aduz que conforme exposto na impugnação, esta infração consiste na multa pelo suposto descumprimento de obrigação acessória devido à apontada falta de fornecimento dos arquivos magnéticos exigidos mediante intimação. Por oportuno, informa que apresentou sim arquivos magnéticos, motivo pelo qual entende ser desproporcional e desarrazoada a aplicação da estratosférica multa, que representa, nada mais nada menos, a exorbitante quantia de aproximadamente R\$ 700.000,00, mantida pelo órgão de primeiro grau.

Conforme se pode ver da leitura da própria Decisão recorrida, indica que antes mesmo de expirar o prazo de 30 dias da primeira intimação para correção das inconsistências (26.09.2012), houve uma segunda intimação (25.10.2012), restando prejudicada a fluência do prazo inicial. Mas um ponto que quer chamar atenção nesse momento é que a data de término do prazo expedido é aquela que deveria ter sido lançada para efeito de contagem dos acréscimos, o que não ocorreu, pois se pode ver que na autuação se aplicou a multa de 1% sobre a saída mensal.

Assevera que tem conhecimento que esse Conselho de Fazenda vem abrandando tal multa quando não houver, por exemplo, impossibilidade de adoção de outros roteiros de fiscalização, e foi exatamente isso que ocorreu, tanto que as infrações 1 e 2 foram constituídas, bem como informa que prossegue na resolução das inconsistências apontadas pelas intimações, e confia que antes do julgamento deste Recurso já terá enviado as devidas correções.

Todavia, não se pode desconsiderar que o recorrente é empresa situada na CEASA, na Rodovia BA-526, significando dizer que, assim como no julgado relativo ao AI nº 269275.0003/10-4 (cópia da Decisão em anexo), também situa-se em local de difícil acesso, dificultando sobremaneira a correção de procedimentos eletrônicos de tal importância e complexidade.

À vista de todo o exposto, é que se requer Provimento do Recurso, para que, reformando o Acórdão recorrido, se possa anular as infrações 1 e 2, assim como reduzir significativamente a multa da infração 04, na mesma linha de decisões já proferidas.

Encaminhado para a PGE/PROFIS, a fim de ser emitido Parecer opinativo, este órgão, às fls. 376 a 380, entende que, estão ausentes os argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do Acórdão recorrido.

Isso, diante do fato de que foi respeitado o devido processo legal, a base de cálculo foi devidamente apurada de forma transparente, e que as argüições de inconstitucionalidade constantes da súplica recursal devem ser rechaçadas, em especial as relativas às multas aplicadas, vez faltar competência a este órgão para apreciar tal matéria, na forma do artigo 167, inciso I do RPAF/99.

No mérito, entende que o conjunto probatório acostado aos autos é suficiente para comprovar as infrações, não tendo o recorrente produzido prova contrária às conclusões da autuação fiscal.

Assevera que a peça reproduz alegações defensivas, já analisadas em se de primeiro grau.

De relação às infrações 1 e 2, argumenta que não ocorreu erro da autuação, reproduzindo o teor do artigo 4º do Decreto 7.799/00, bem como do artigo 143 do RPAF/99.

Finaliza, opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO

São objeto de reexame, por força do Recurso Voluntário apresentado, as infrações 1, 2 e 4.

Inicialmente, abordarei a solicitação de realização de diligência requerido pelo recorrente, a qual indefiro, por entender desnecessária, diante da regra estabelecida no artigo 147, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, o qual estabelece que deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável, e que tal negativa não pode ser considerado como cerceamento de defesa.

O entendimento doutrinário, inclusive, é o de que o deferimento de diligência deve obedecer a uma série de requisitos, contidos na norma legal. Todavia, o não atendimento desses requisitos é causa de desconsideração do pedido sem que isso signifique cerceamento do direito de defesa.

No mérito, da mesma forma que o Recorrente, abordarei de forma conjunta as infrações 1 e 2, que tratam, respectivamente, de utilização a maior crédito fiscal de ICMS referente à antecipação parcial de mercadorias adquiridas de outra unidade da federação, e recolhimento a menor do

ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89.

Os argumentos recursais, como bem observado pela PGE/PROFIS, são mera repetição daqueles já aventados na defesa inicial, e não acolhidos pelo órgão de primeiro grau, e como se pode ver, tais infrações envolvem matérias relacionadas a antecipação tributária, no primeiro caso parcial, e no segundo caso total com encerramento de tributação, tendo como base nas entradas de mercadorias como fato gerador. A alegação recursal é de que não foi observada a redução de base de cálculo, por ser beneficiária do Decreto nº 7.799/00.

Ora, base de cálculo é elemento concernente a saídas de mercadorias, e não as entradas, sequer crédito fiscal, como são as infrações arroladas, muito menos têm relação direta com a previsão normativa estabelecida pelo Decreto nº 7.799/00, o qual, basicamente, se reporta a benefício nas saídas de mercadorias, não guardando qualquer relação com o móvel das autuações em tais infrações.

Também não merece prosperar a tese de que a incidência do ICMS cai dos 17% previsto na legislação para aproximadamente 10%, e que não se levou em consideração o referido Termo de Acordo, com os benefícios inerentes ao mesmo, pois no cálculo fiscal fez constar a alíquota de ICMS de 17%, uma vez que o Recorrente confunde incidência com alíquota, matérias diferentes.

Para definir incidência, e sua hipótese, recorro ao conceito externado por Geraldo Ataliba (Hipótese de Incidência Tributária, 6ª Edição, São Paulo: Malheiros, 2000, pág. 58), segundo o qual "*a hipótese de incidência é, primeiramente, a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato. É o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho*". Já a alíquota, seria a quantidade dimensível da prestação, ou seja, um percentual ou valor fixo que será aplicado sobre a base de cálculo para o cálculo do valor de um tributo. A alíquota será um percentual quando a base de cálculo for um valor econômico, e será um valor quando a base de cálculo for uma unidade não monetária, um dos elementos da matriz tributária, e sobretudo, conceitos inconfundíveis.

Relativamente a Denuncia Espontânea de nº 6000000.3137/10-7, esclareça-se que tal questão foi devidamente enfrentada no julgamento de piso, tendo sido constatado que a mesma se refere a ICMS não Antecipado, ou seja, sobre Antecipação Total, código 07.22.01, e não pode ser aproveitada para abater valores da infração 01 que trata de crédito indevido de antecipação parcial, posição a qual mantendo, não acolhendo as alegações recursais.

Quanto à infração 4, a argumentação recursal se resume a argumentar que antes mesmo de expirar o prazo de 30 dias da primeira intimação entregue para correção das inconsistências verificadas, ou seja, em 26 de setembro de 2012, foi expedida uma segunda intimação em 25 de outubro de 2012, restando prejudicada a fluência do prazo inicial.

Quanto ao móvel da autuação, inicialmente convém esclarecer o que vem a ser cada arquivo exigido. O arquivo é formado por dados dos documentos fiscais listados na tabela disponível no item 3.3.1 do Manual de Orientação do Convênio ICMS 57/95, além de registros referentes ao cupom fiscal. A informação abrange entradas e saídas de mercadorias, aquisições ou prestações de serviços, interna, interestadual e exterior. O arquivo deverá conter no mínimo os registros 10 e 11, com dados que identificam o informante e a declaração eletrônica e registro tipo 90 com dados de totalização do arquivo. Os demais registros serão informados de acordo com as seguintes condições, a título de exemplo:

Registro tipo 74 - deve ser informado, no mês que o inventário for realizado e no mês subsequente, por todos os contribuintes obrigados a entregar o arquivo e conterá informações do livro Registro de Inventário;

O documento base para montagem (layout) do arquivo magnético dos contribuintes do Estado da Bahia é o Manual do Convênio ICMS 57/95 e suas alterações, consoante se depreende dos artigos 685, 708-A e 708-B, do RICMS/97) sendo que este último determina:

"Art. 708-B. O contribuinte fornecerá ao fisco os documentos e o arquivo magnético de que trata este capítulo, sempre que for intimado, no prazo de 5 dias úteis contados da data do recebimento da intimação, sem prejuízo do acesso imediato às instalações, equipamentos e informações em meios magnéticos".

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

Por seu turno, o § 5º do artigo 708-A, com a redação vigente a partir de 18 de maio de 2005, estabeleceu um prazo de 30 dias úteis contados da data do recebimento da intimação para corrigir arquivo magnético apresentado com inconsistência.

Saliente-se que aqueles contribuintes autorizados ao uso de SEPD, exceto os autorizados somente para escrituração do livro Registro de Inventário, estão obrigados a entregar o arquivo magnético contendo os dados referentes aos itens de mercadoria constantes dos documentos fiscais e registros de inventário nos meses em que este for realizado. O arquivo magnético deverá ser entregue via Internet através do programa Validador/SINTEGRA, que disponibilizará para impressão.

O Recibo de Entrega de Arquivo Magnético chancelado eletronicamente após a transmissão; ou na Inspetoria Fazendária do domicílio do contribuinte, acompanhado do Recibo de Entrega de Arquivo Magnético gerado pelo programa Validador/SINTEGRA, após validação, nos termos do Manual de Orientação para Usuários de SEPD de que trata o Convênio ICMS 57/95, conforme já mencionado anteriormente.

Observo que conforme disposição contida no art. 708-A, § 6º do RICMS/97 então vigente, a recepção do arquivo pela SEFAZ não caracteriza que o arquivo entregue atende às exigências, especificações e requisitos previstos no Convênio ICMS 57/95, ou seja, a apresentação dos arquivos magnéticos sem conter todos os registros caracteriza a falta de sua apresentação, tendo em vista a natureza condicional do seu recebimento, sujeitando o contribuinte à correção posterior das inconsistências acaso verificadas, como no caso em comento.

Note-se que segundo o próprio recorrente, a primeira intimação foi datada de 26 de setembro de 2012, tendo havido segunda intimação em 25 de outubro de 2012, ou seja, trinta dias depois. Independente deste fato, importa o fato de que não houve qualquer prejuízo para o sujeito passivo, não tendo o mesmo até o momento, segundo suas próprias palavras, os enviado, não podendo, de igual forma alegar que a localização de seu estabelecimento prejudica o atendimento dos mesmos, uma vez que a transmissão se faz por meio eletrônico, razão pela qual a sua situação não se confunde com aquela mencionada no Auto de Infração mencionado no Recurso (269275.0003/10-4), inclusive, dos motivos que levaram à redução naquela oportunidade, foram o fato de trata-se de contribuinte localizado em Paulo Afonso, no interior do Estado da Bahia, sem a mesma facilidade de acesso aos meios de informática disponíveis às empresas localizadas na capital, o que não é o caso, e a quantidade de documentos fiscais de entradas e saídas em meio físico a ser a ser examinada pela fiscalização não se apresentar excessiva, o que também no presente caso se configura, consoante observação no corpo do lançamento.

Além disso, independentemente da data que se considere como a da intimação, importante frisar-se que nenhuma das intimações realizadas de forma legal, frise-se, foi atendida, o que também depõe contra o contribuinte, uma vez que, contrariamente ao alegado quando do pleito de redução de multa, tal conduta prejudicou os trabalhos fiscais, não podendo o Fisco desenvolver as suas atividades fiscalizadoras na sua plenitude, conforme se observa, inclusive, da própria observação contida na descrição dos fatos: *"Informa a autuação que o contribuinte foi intimado em 26/09/2012 e reintimado em 25/10/2012 e foram entregues ao mesmo demonstrativos com as*

inconsistências devidamente detalhadas, mas no arquivo persistiram inconsistências de grande valor que impossibilitaram a execução de roteiros importantes como a verificação da regularidade da fruição dos benefícios do acordo atacadista previsto no Decreto nº 7.799/00 do qual é signatário. Ficaram, portanto sem verificação as operações de estorno de débito e crédito, as vendas para contribuintes com situação irregular, a verificação dos percentuais de venda a contribuinte exigidos pelo mesmo. As mesmas inconsistências inviabilizaram a execução do roteiro de estoque. Os roteiros de antecipação parcial e total, foram executados utilizando as notas fiscais eletrônica emitidas pelos fornecedores, informação flagrantemente insatisfatória, já que nem todos os fornecedores eram obrigados à emissão de NF-e em 2010. Devido ao porte e à complexidade da empresa, fica inviável fazer os roteiros digitando notas fiscais. Devido às dificuldades relatadas informa ter ficado sem homologação o exercício fiscalizado".

A infração submete-se ao princípio da tipicidade em Direito Tributário, o qual decorre justamente do princípio da legalidade, de previsão constitucional. Alguns doutrinadores consideram-no até mesmo um subtipo desse princípio. Dessa forma, todos os elementos essenciais da relação jurídico-tributária terão que ser necessariamente objeto de tipificação em sede de lei formal, sob pena de uma atuação discricionária por parte da Administração Tributária.

Tal princípio enuncia que, não basta simplesmente exigir lei para criação do tributo, sendo necessário que a lei que crie um tributo defina tipo fechado, cerrado, todos os elementos que compõem a obrigação tributária, de modo a não deixar espaço que possa ser preenchido pela Administração em razão da prestação tributária corresponder a uma atividade administrativa vinculada, na forma prescrita no CTN, em seu artigo 3º.

O alcance da regra "inexiste sanção sem lei, nem tributo sem lei correspondente" será obtido a partir da análise da origem normativa do tipo, do objeto da tipificação e dos caracteres da tipologia. O tipo tributário exige a necessidade que a lei que institua um tributo, defina-o como tipo fechado, cerrado, delimitando todos os elementos de sua definição legal.

Assim, a legislação tributária deverá definir com clareza e exatidão o tributo o tipo deverá ser fechado, cerrado e também deverá conter todos os seus elementos fundamentais da figura típica.

A tipicidade no direito tributário ocorre quando o comportamento do contribuinte se adéqua ao tipo tributário. (hipótese material de incidência ou tipo tributário em abstrato, previsto em lei).

Assim também há de ocorrer com a multa, porque a ela implica em dispêndio de parcela monetária do sujeito passivo para o Estado, razão pela qual necessariamente deverá estar prevista em lei porque é uma obrigação patrimonial, mas dizer que a multa deve estar prevista em lei não significa dizer que ela faz parte do tributo. A multa é devida pelo descumprimento do tributo, não se confundindo com este. Mas, mesmo assim, deve estar prevista em lei. Multa é sanção, todavia, tributo não o é. Ela pode, inclusive, vir a se caracterizar, como obrigação tributária principal.

Dessa forma, a aplicação da presente penalidade, prevista em lei, e no regramento normativo, é de forma compulsória e vinculada, por parte do agente do Fisco, independente de qualquer outro elemento, inclusive a apreciação da existência ou não de dolo, simulação ou má-fé, bem como da situação tributária da mercadoria.

Ou seja, o cometimento da infração está claro, restando, apenas dosar-se em que medida deva ser apenado. É certo que não somente o valor, mas também a base utilizada como parâmetro para a sua aplicação encontram-se na legislação (Lei nº 7.014/96, artigo 42, inciso XIII-A, alínea "j").

De igual forma há previsão legal para que este órgão, em casos como o presente, possa reduzir ou até mesmo cancelar a penalidade aplicada (§ 7º, artigo 42 da Lei 7.014/96 - *As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas*

sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto). Todavia, não concordo, neste caso, com a sua aplicação, pelos motivos já expostos.

De mais a mais, o artigo 40 da mesma Lei nº 7.014/96, em seu § 2º estipula que a responsabilidade por infração relativa ao ICMS independe da intenção do agente ou beneficiário, bem como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Logo, diante das colocações acima postas, não posso acolher tal argumento Recursal, mantendo o valor da multa tal como inicialmente lançada.

Todavia, ao analisar tal infração, verifiquei que a autuante cobrou a multa por mês e para o período autuado. Neste caso, a data de ocorrência do fato gerador encontra-se equivocada. Ela somente se concretizou à época em que o contribuinte, embora intimado e tendo prazo de 30 dias, consoante a segunda intimação emitida, não realizou todas as correções dos erros detectados pelo fisco. No caso presente, a intimação foi recebida em 25 de outubro de 2012, tendo o recorrente o prazo legal até 26 de novembro de 2012 na forma do artigo 22, do RPAF/99, para providenciar as devidas, necessárias e apontadas correções.

Todavia, conforme inclusive anotado pelo recorrente, equivocou-se a autuante quando da contagem do prazo para aplicação da penalidade imposta, diante do fato da autuação ter aplicado a multa de 1% sobre a saída mensal.

Desta forma, de ofício, faço a devida adequação dos itens constantes na autuação relativamente à infração 16.12.15, modificando a data de ocorrência da infração para o dia 26 de novembro de 2012, permanecendo o valor de R\$668.213,51.

Por tal motivo, entendo que a Decisão de piso deve ser mantida, e o Recurso Voluntário NÃO DEVE SER PROVIDO.

VOTO DIVERGENTE (Redução da multa)

Peço vênia à nobre Relatora para discordar do seu voto em relação à infração 4.

Entendeu o Nobre Relator que a cobrança é de multa específica em razão do descumprimento de obrigação acessória – deixar de fornecer arquivo magnético -, e a sua existência se dá em virtude da possibilidade de inobservância pelo sujeito passivo das determinações legais, aduzindo que a apresentação dos arquivos magnéticos sem conter todos os registros caracteriza a falta de sua apresentação, frisando que nenhuma das intimações, realizadas de forma legal, foi atendida, aí entendendo o nobre relator que a atitude do Sujeito Passivo prejudicou os trabalhos fiscais. Conclui aduzindo que a aplicação da referida penalidade, tem aplicação compulsória e vinculada por parte do agente do Fisco, independente de qualquer outro elemento, inclusive a apreciação da existência ou não de dolo, simulação ou má-fé.

É fato incontrovertido que a infração foi cometida, ou seja, os arquivos magnéticos reclamados pelo fisco não foram entregues ou foram entregues de maneira incompleta (sem conter os todos os registros. Contudo, além de não haver nos autos indicação de que o imposto correspondente não foi devidamente recolhido pelo Sujeito Passivo, há que se buscar a legislação para que se possa concluir o juízo de valor derredor da matéria.

Por primeiro convém trazer à baila o texto da norma que impõe ao Sujeito Passivo a multa, como no caso em tela, como segue:

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

(...)

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

(...)

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;

De plano, apenas da leitura do texto da norma se verifica a desproporção da punição em razão da falta cometida pelo Sujeito Passivo. Fácil, verificar que mesmo que o Sujeito Passivo tenha recolhido o imposto, a simples falta da remessa dos arquivos magnéticos lhe impõe uma multa de 1% do valor total das saídas ou entradas de mercadorias ou serviços em determinado período de tempo.

Não por outro motivo, o legislador introduziu no mesmo diploma legal a possibilidade de o julgador administrativo reduzir ou extirpar a multa como a do caso em tela, verificadas as circunstâncias do fato e do próprio prejuízo efetivamente imposto ao erário, se efetivamente ocorrido. Assim diz a norma:

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

(...)

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

O texto da norma é cristalino e fiel a preceitos constitucionais. Diz primeiramente a negativa do benefício da redução ou cancelamento da multa deve estar vinculada à comprovação de que a infração tenha sido cometida com fraude, dolo ou simulação, e que tenha se verificado que falta de recolhimento do imposto.

À luz dos fólios processuais, definitivamente não há qualquer indício de que o Sujeito Passivo tenha agido de maneira fraudulenta, dolosa ou simulada, nem mesmo há comprovação de que o Sujeito Passivo deixou de recolher o imposto devido, ainda que tenha deixado de enviar os arquivos magnéticos à SEFAZ.

Ora, se há um fato típico, haverá que se apena o infrator, contudo, há que se trazer à análise dos fatos as circunstâncias que o envolvem, sobretudo porque no caso vertente, em se tratando de descumprimento de obrigação acessória que implica em valor por demais elevado, não se pode deixar de aplicar a regra insculpida no § 7º do art. 42, da Lei nº 7.014/96, pois, em que pese ter havido certo embaraço à fiscalização, não se verifica prejuízo ao erário como quer fazer crer o autuante, o que se constata pelo fato de apenas haver imputação por descumprimento de obrigação acessória, e não principal, ou seja, não se exige imposto, ou seja, facilmente se verifica que a conduta típica não representou qualquer prejuízo ao erário, nem mesmo provocou qualquer possibilidade de fraude quando do cometimento da infração, nem em momento futuro, implicando dizer, à luz do contexto dos fatos, que a aplicação da multa em voga é desproporcional e irrazoável.

Tenho me posicionado no sentido de que as multas com o caráter acima descrito são excessivamente altas e fogem à intenção do legislador, pois, abandonam o caráter educativo adotando contornos de desproporcionalidade, confisco, e até de enriquecimento sem causa por parte do Estado. Não por menos, com permissivo legal contido no art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96 e do art. 158 do RPAF/99, tenho, em casos análogos, reduzido a multa aplicada.

O referido art. 158, que repete os termos da Lei nº 7.014/96, diz que “*as multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo*”, ou seja, a norma invoca princípios constitucionais e de direito, referindo-se à necessidade de se fazer prova, naturalmente que por parte de quem acusa – o Fisco -, de que a conduta infracional foi dolosa, fraudulenta ou simulada, respeitando o princípio que

determina que a inocência e a boa-fé, por motivos óbvios, são presumidas, exigindo prova em contrário.

Assim, ainda que este absolutamente demonstrado o cometimento da infração, como é o caso, à luz dos fólios deste PAF, entendo que não resta caracterizada a conduta dolosa, fraudulenta ou simulada por parte do recorrente. Ademais, considerando, por princípio fundamental de direito, que a boa-fé é presumida, teria o fisco que demonstrar que a conduta do sujeito passivo foi deliberada, para o que não prova nos autos, pois, a contrário senso, o que restou provado é que houve boa-fé por parte do recorrente quando procedeu ao recolhimento do imposto devido.

Por tudo isso, pela prerrogativa dada a este julgador, reduzo a multa aplicada para 30% do valor julgado, remanescendo a exigência em R\$200.464,05.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à infração 4, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER**, o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 281332.0031/12-1, lavrado contra **H.J. DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$795.503,77**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “d” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas percentuais (60%) no valor de **R\$8.547,06** e por descumprimento de obrigação assessorias no valor de **R\$669.593,51**, previstas nos incisos II, alínea “d” e XIII-A, “j”, alterada pela Lei nº 10.847/07, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.535/05.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Valtércio Serpa Júnior, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Infração 4) – Conselheiros: José Antonio Marques Ribeiro, Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala de Sessões do CONSEF, 15 de janeiro de 2014.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO - VOTO DIVERGENTE
(Infração 4)

MARIA JOSÉ RAMOS COLEHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS