

A. I. Nº - 232893.0401/14-0
AUTUADO - RI HAPPY BRINQUEDOS S.A.
AUTUANTE - MARIA ROSALVA TELES
ORIGEM - INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 03.12.2015

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0202-01/15

EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. **a) DEIXOU DE RECOLHER.** **b) RECOLHIDO A MENOS.** As infrações apontadas no PAF decorrem de uma diversidade de motivos, que não estão claros nos autos. A tipicidade do fato tributário é cerrada e a descrição da infração lançada de ofício, não pode ser genérica, firmando-se simplesmente que "deixou de recolher ICMS no prazo regulamentar referente às operações escrituradas nos livros fiscais", quando para chegar a tal conclusão percorre-se um caminho imenso, complexo, e que envolveu o refazimento completo da escritura fiscal do contribuinte. Inovação nas acusações com mudança no fulcro da autuação. Nulidades dos lançamentos (infrações 01 e 02) com fundamento no art. 18, II, RPAF/99. 2. ARQUIVOS ELETRÔNICOS. USUÁRIO DE SISTEMA ELETRÔNICO DE PROCESSAMENTO DE DADOS. **a) FALTA DE ENTREGA DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS NOS PRAZOS LEGAIS.** A multa de R\$1.380,00, fundamento no art. 42, inciso XIII-A, alínea "j", da Lei 7.014/96, encontra-se devidamente caracterizada, face a ausência da entrega tempestiva do arquivo de fevereiro de 2012. **b) ENTREGA DE ARQUIVOS ELETRÔNICOS, MEDIANTE INTIMAÇÃO, SEM O NÍVEL DE DETALHE EXIGIDO.** A legislação do ICMS estabelece que os arquivos magnéticos deverão ser entregues com todos os registros correspondentes às operações desenvolvidas pelo contribuinte, inclusive os dados referentes a itens de mercaodoria - Registro 54; dados do inventário - Registro 74. A efetiva entrega dos arquivos solicitados somente ocorreu em momento posterior e após a lavratura do Auto de Infração. Descumprimento de obrigação acessória caracterizada. **c) FORNECEU INFORMAÇÕES COM OMISSÃO DE OPERAÇÕES, MEDIANTE INTIMAÇÃO.** A infração descrita não se amolda à tipificação legal; em existindo, a multa deveria ser calculada sobre o valor das operações ou prestações omitidas ou sobre o valor das divergências, e não como laborou o Fisco, sobre o valor das operações, em claro prejuízo à defesa com preterição do direito do autuado, incidindo em nulidade por não conter o lançamento de ofício os elementos para determinar com segurança a infração. Infração nula. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 19/12/2014, além do ICMS, exige multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor total de R\$333.554,80 em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 - Deixou de recolher ICMS no prazo regulamentar referente às operações escrituradas nos livros próprios. Períodos novembro de 2012; abril/maio, setembro e novembro de 2013. Valor R\$18.708,92. Multa 60%.

INFRAÇÃO 2 - Recolheu a menor ICMS em decorrência de desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto. Período agosto, outubro e dezembro de 2012; março, junho/agosto, outubro/dezembro de 2013. Valor R\$43.613,89. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 3 - Falta de entrega de arquivo eletrônico nos prazos previstos na legislação ou pela entrega sem o nível de detalhe exigido pela legislação. Multa de R\$1.380,00.

INFRAÇÃO 4 - Deixou de fornecer arquivos magnéticos exigido mediante intimação com informações das operações ou prestações realizadas. Novembro 2014. Multa de 1%: R\$131.958,70.

INFRAÇÃO 5 - Forneceu informações através de arquivos magnéticos exigidos na legislação tributária, requeridos mediante intimação, com omissão de operação ou prestação, ficando o valor da multa limitado a 1% (um por cento) do valor das operações de saídas e das prestações de serviços realizadas no estabelecimento em cada período, calculando-se a multa sobre o valor das operações ou prestações omitidas. Multa de 1%: R\$137.893,29.

Consta no campo descrição dos fatos, o seguinte:

"Nos exercícios de 2012 e 2013 o contribuinte utilizou o crédito referente pagamentos de Autos de Infração de Trânsito, cujo código da infração 54.05.08 corresponde tanto a Antecipação Parcial quanto Total.

Sendo o contribuinte credenciado para pagamento de Antecipação parcial no mês subsequente às entradas das mercadorias e os pagamentos de Antecipação Parcial realizados nas datas próprias, conclui-se serem os AI's referentes Antecipação Total. Assim foi necessário o refazimento do conta corrente dos dois exercícios, tendo sido constatado o Recolhimento a menor do ICMS - Empresa normal no valor de R\$19.402,59 em 2012 e no valor de R\$24.211,30 em 2013. Foi detectado também a falta de recolhimento do ICMS - Empresa normal no valor de R\$4.707,36 em 2012 e no valor de R\$14.001,56 em 2013.

Forneceu informações em arquivos eletrônicos, após intimação com falta de registros 54, 60R e 74 no exercício 2012, sendo cobrado cumulativamente a multa de 1% das saídas no valor de R\$131.968,70, a multa de R\$1.380,00

Forneceu informações em arquivos eletrônicos, EFD relativas ao exercício 2013, inventário inicial com divergência de informação prestadas através do livro de Registro de Inventário 2012, tendo atendido as intimações para correção com informações também inconsistentes, sendo cobrado o valor de R\$137.893,29".

O autuado apresenta impugnação, fls. 438/449 (volume II), arguindo a improcedência do Auto de Infração e que as multas aplicadas são abusivas, incabíveis e confiscatórias.

Com relação à falta de recolhimento ou recolhimento a menos, em caráter preliminar, alega a nulidade da autuação; diz que é transparente o entendimento legal e jurisprudencial de que a descrição do fato tido como irregular deve ser feito de forma clara e inteligível, para que o contribuinte possa exercer o seu direito de defesa.

Questiona a descrição dos fatos fazendo referência a um Auto de Infração de trânsito. Alega que a partir do texto ininteligível fica impossível delimitar o que deseja o autor do "AIIIM". Diz que sequer consegue refutar as infrações, pois não há elementos que comprovem a situação,

configurando uma nulidade por ausência de provas e cerceamento do direito de defesa.

Aduz que o Fisco não anexou todos os documentos que comprovam as infrações imputadas, numa cristalina inversão do ônus da prova, nos termos do art. 142, do Código Tributário Nacional e do art. 333, I, do Código de Processo Civil. Completa que a Auditora não apresentou, ao menos, cópia de um documento que comprove a falta de recolhimento ou o recolhimento a menor do ICMS, conforme alegado nas infrações 1 e 2.

Reitera a falta de apresentação dos documentos que respaldaram a autuação, com a entrega de apenas algumas planilhas, prejudicando a verificação dos dados e valores apresentados pela fiscalização, situação que macula o crédito tributário de iliquidez e incerteza, cerceando o direito de defesa e o devido processo legal. Diz que é um atentado ao direito do contribuinte impor a verificação em todos os seus arquivos, de “supostas” diferenças remanescentes. Aduz que o auto de infração é ilíquido e incerto; pelo princípio da materialidade, do contraditório e da ampla defesa, deve ser declarado nulo.

Com relação aos arquivos magnéticos, argumenta que o Fiscal apontou três situações de supostas divergências relativas à entrega de arquivos magnéticos, no período de 2012 a 2013. Pela falta de entrega de arquivos eletrônicos (infração 03), pelo não fornecimento de arquivos magnéticos (infração 04) e, por fim, na infração 5, pela entrega com a omissão de informações.

Diz que se trata de uma situação atípica. Isto porque, não se pode cometer a infração de não entregar os arquivos magnéticos e ao mesmo tempo entregá-lo de forma inconsistente. Entende que, novamente, houve cerceamento de defesa, pois não sabe de qual das infrações deve se defender, sendo certo que as infrações simultâneas são impossíveis.

Assevera que entregou os arquivos, quando devidamente notificado, como se pode verificar nos documentos acostados (DOC 03), assim, a infração 04 deve ser cancelada de imediato, pois não resta dúvida da improcedência da acusação. Diz que a multa na infração 03 foi superestimada.

Alega que o princípio do *"non bis in idem"* está constitucionalmente conectado às garantias da legalidade, proporcionalidade e, fundamentalmente, do devido processo legal; aduz que a Administração Pública está impedida de impor uma segunda sanção administrativa a quem já sofreu, pela prática da mesma conduta, uma primeira. Não é possível, portanto, a imposição de nova sanção pelo mesmo fato. Nesse sentido, a sanção aplicada de 1% sobre o valor das saídas, resultando na exorbitante importância de R\$131.958,70, além de não ter qualquer fundamento fático-probatório, não merece prosperar por já ter sido aplicada a multa por entrega de arquivo eletrônico fora do prazo legal.

Com relação ao fornecimento de informações, através arquivos magnéticos com omissão das operações, alega que não sabe ao certo porque o fiscal considerou os arquivos digitais “imprestáveis”, se deles extraiu valores e dados para a lavratura do AIM, e por que não utilizou os livros e documentos fiscais do autuado, se existia alguma dúvida.

Acusa que não mais se faz o trabalho de fiscalização. Não há análise, nem pesquisa, não se entrevista o contribuinte, não se valida o que está certo e nem se corrige o que está errado. Aduz que *"se coloca tudo numa panela chamada de "sistema" e se "o bolo sai queimado ou não se pode fazer o bolo, a culpa é do contribuinte"*; acusa que um auto de infração exorbitante é lavrado porque quanto maior o seu valor, maior o resultado da fiscalização e que atualmente falta zelo na validação do lançamento tributário; importa é autuar e no maior valor possível.

Diz que são muitas as alterações na legislação, muitas obrigações acessórias, absurdas e desproporcionais para suprir uma estrutura fazendária inoperante; o autuado é que deve dispor de recursos para se defender de trabalhos fiscais, simplesmente confiscatórios.

Queixa-se que não há amparo probatório que justifique a autuação. Na descrição dos fatos, o agente fiscal discorre que o contribuinte forneceu os arquivos eletrônicos EFD (2013), inventário inicial, com divergência de informações prestadas, através do Livro de Registro de Inventário

2012. Diz o Fisco que houve divergência no inventário inicial, mas sequer anexou aos autos, documentos que demonstrem a referida divergência, possibilitando a defesa do contribuinte. Aduz que se o que foi apresentado não está de acordo com as exigências fiscais, o mínimo que poderia ser feito seria expor a dita divergência.

Afirma que a tipificação legal que ampara as exigências fiscais é questão essencial para a validade e exigibilidade do crédito tributário. Sua ausência configura erro de forma, o qual só poderá ser sanado com a nulidade da autuação, conforme se denota do art. 18, II e IV, 'a', do Decreto Estadual nº 7.629/1999 ("RPAF").

Reitera o cerceamento do direito de defesa, conforme disposto no art. 5º, LV, CF88, discorrendo sobre tais princípios; invoca jurisprudência do CONSEF, as regras processuais contidas no RPAF (art. 2º, 18, inc. II), art. 142 do CTN, concluindo que o auto em questão revela-se confuso e ilógico; na descrição dos fatos o Fiscal alega divergência no Inventário Inicial, sem ao menos citar qual seria a divergência e juntar os documentos pertinentes. Já na descrição da referida infração (infração 05) o mesmo Agente Fiscal afirma que a impugnante forneceu informações com omissão de operação ou prestações.

Diz que é nítida a impossibilidade de defesa, pela falta de documentos que demonstrem a referida divergência e pela falta de conectividade entre as alegações. Exemplifica: o Inventário Inicial tem divergência em relação ao que? Acusa o agente de imputar a prática de um hipotético ilícito tributário sem atentar à verdade dos fatos, violando o seu direito de defesa.

Insiste que não restou provado que apresentou o inventário inicial com divergência (se esta for a alegação, tendo em vista que não se sabe qual seria a correta). Cita o disposto no item XIII-A para aduzir que, no demonstrativo 7, o valor da multa é resultado da aplicação de 1% sobre o valor das saídas, mesmo que a saídas estejam mais de 90% sujeita a substituição tributária, o que resulta na importância de R\$137.893,29. Alega, contudo, que a multa poderia ser calculada sobre o valor da divergência e não da operação.

Alega a abusividade da multa, em se tratando de mercadorias sujeitas ao ICMS da substituição tributária; reclama que o ICMS normal recolhido pelo autuado, no período de 2011 e 2012, foi de R\$120.770,57, enquanto o "AIIM" relativo à multa por suposta inconsistência no arquivo magnético foi de R\$269.851,99, ou seja, perplexos +123,44% superiores ao ICMS devido e recolhido no período.

Diz que a cobrança é confiscatória, não se levando em conta os princípios da razoabilidade e proporcionalidade; pede que seja aplicado o benefício da dúvida, nos termos do art. 112, do CTN; pede a desconstituição do "AIIM", em função da ilegalidade da autuação e da insubsistência da cobrança, situação que torna o crédito ilíquido, incerto e ilegal.

Pede a nulidade do auto de infração por ausência de provas (art. 142 do CTN, art. 333, I, do CPC e art. 18, II, do RPAF); por ausência de previsão legal das infrações e por cerceamento de defesa, fundamental requisito para a validade da autuação (art. 18, II e IV, "a", RPAF); extinção das multas, nos termos do art. 150, IV, da Constituição Federal; extinção do crédito tributário, conforme artigo 156, IX, do Código Tributário Nacional. Protesta, por fim, provar o alegado por todos os meios de provas permitidos em direito, quer sejam materiais ou testemunhais.

A informação Fiscal é prestada (fls. 555/558 - volume II), reiterando, antes, a Auditora, os termos da defesa. Diz que constatou na apuração mensal do ICMS, notadamente a partir de outubro/2012, que o contribuinte abateu, a título de Antecipação Parcial, valores superiores aos efetivamente pagos, além de outras incorreções como transferência de crédito diferente do saldo existente no mês anterior, a exemplo do mês de março/13, quando recebeu saldo credor de R\$4.092,66 (fl. 40), sendo em fevereiro/13, o saldo foi devedor de R\$1.893,91.

Explica que em alguns meses foram identificados que os valores compensados a maior a título de antecipação parcial correspondiam ao pagamento de Autos de Infração efetuados dentro do mês de apuração ou no mês anterior.

Diante das inconsistências apresentadas na Apuração do ICMS 2012, conforme cópia do Livro de Registro de Apuração do ICMS (fls. 350/376); registros fiscais da Apuração do ICMS 013 - EFD (fls. 32/67) e relação de DAE, s 2012 e 2013 (fls. 419 a 430), se fez necessário refazer o Conta Corrente, que resultou na Infração 01 (Falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios) e na Infração 02 (Recolhimento a menor do ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto).

Apresenta demonstrativo que espelha as divergências de valores lançados na Apuração do ICMS e efetivamente aqueles pagos.

Diz que ao comparar os valores efetivamente pagos a título de Antecipação Parcial e os valores das mercadorias tributadas lançadas no Livro de Registro de Entradas e no Livro de Registro de Apuração, percebeu que os pagamentos correspondem a 10% das aquisições interestaduais de mercadorias tributadas; demais valores não foram entendidos como antecipação parcial.

Contesta a alegação da falta de demonstrativo das infrações, uma vez que foram acostados aos autos, os demonstrativos de todas as infrações (fls. 459/474), não cabendo a afirmação de falta de recebimento. Diz que o contribuinte é detentor dos documentos fiscais que deram origem às apurações de ICMS apresentadas ao fisco, através dos livros fiscais ou arquivos eletrônicos, sendo de seu inteiro domínio os elementos para constatação ou contestação das infrações apresentadas.

No refazimento da conta corrente, deixou de ser considerado pagamento referente a antecipação parcial no mês de Setembro de 2013, no valor de R\$914,30, o que está sendo corrigido, com a alteração do valor devido naquele mês, em relação à infração 01, conforme quadro que elabora.

Com relação à infração 02, diz que os valores permanecem inalterados.

Atinente às infrações 03, 04 e 05, argumenta que a defesa descreveu de forma conveniente parte do enunciado e de forma a dar uma conotação de superposição das infrações, sem observar a sequência das descrições, onde se enquadram as infrações. Observa que a defesa faz menção a "Lei Estadual 7.064/1996" que não foi mencionada no Auto de Infração.

Explica que para as infrações 03 e 04 foram aplicadas cumulativamente, conforme o art. 42, inciso XIII-A, alínea "J", a multa de R\$1.380,00 e 1% das saídas pela entrega de arquivos magnéticos relativos aos exercício de 2012, sem o nível de detalhamento exigido, ou seja, com ausência dos registros 54, 60R e 74, mesmo após intimações.

No que se refere à infração 04, observa que, apesar da afirmação da defesa de que realizou as correções solicitadas, da análise dos comprovantes de transmissão de arquivos acostados às fls. 503/514, pode-se constatar que os mesmos foram corrigidos e transmitidos em fevereiro de 2015, dois meses após a lavratura do Auto de Infração e os prazos concedidos para regularização.

Diz ainda que, no exercício 2013, apresentou, em fevereiro, arquivo eletrônico (EFD) em que o inventário constava apenas o Total de R\$1.554.878,70, que por sua vez divergia do Livro de Registro de Inventário apresentado que totaliza R\$897.707,27 (fls. 383 a 417). Explica que quando intimado o contribuinte para a efetuar a correção incluindo itens do referido inventário, foi apresentada correção constando inventário com data de 31/01/2013, consequentemente com quantitativos e valores diferentes do Livro apresentado, o que deu origem à infração 05.

Conclui que altera a infração 02 para R\$17.794,62, permanecendo inalteradas as demais infrações.

O autuado junta o substabelecimento do seu advogado (fl. 571). Volta a apresentar manifestação, sobre as considerações da Informação Fiscal (fls. 578/583).

Com relação às infrações 01 e 02, diz que o autuado alegou inconsistência na Apuração do ICMS 2012 e do ICMS 2013, juntando diversas planilhas e demonstrativos sem valor oficial, aduzindo que o autuado dispõe de todos os elementos para contestação das infrações apresentadas, já que é detentor dos mesmos documentos fiscais apresentados ao Fisco.

Diz que houve a inversão do ônus da prova, pois o dever de provar é do Fisco (art. 142, CTN e art. 333, I, do Código de Processo Civil). Assevera que não se trata de uma faculdade do Fisco, mas uma obrigação que os documentos que respaldam a autuação sejam parte do processo fiscal, o que não ocorreu. Aduz que o fiscal anexou apenas algumas planilhas, o que prejudicou a verificação dos dados e valores apresentados, maculando o crédito tributário de iliquidez e incerteza, cerceando o direito de defesa e o devido processo legal.

Diz que o próprio Agente Fiscal corroborou que a falta de elementos probatórios pode acarretar prejuízo ao contribuinte, na medida em que assumiu erros nos cálculos e desconsiderou valores, o que não ocorreria, se houvesse documentos oficiais constando o que o autuado pagou ou não.

Nas infrações 03, 04 e 05, salienta que as infrações não foram descritas de forma conveniente. Diz que entregou os arquivos, quando foi devidamente notificado, conforme documentos que acostou na impugnação. Indaga, como pode ser penalizado pela falta de fornecimento de arquivo se, comprovadamente, entregou? Aduz que a infração 4, considerando que os documentos já juntados comprovam a entrega dos arquivos magnéticos, resta prejudicada. Sua aplicação incorreria em *bis in idem*, o que é completamente rechaçado pelo ordenamento jurídico pátrio.

No que diz respeito à Infração 05, ressalta a sua nulidade por falta de provas. A partir de simples análise do AIIM é possível verificar que não há amparo probatório que o justifique. Na descrição dos fatos, a agente fiscal discorre que o autuado forneceu os arquivos eletrônicos EFD, relativos ao exercício de 2013, Inventário Inicial, com divergência de informações prestadas por meio do Livro de Registro de Inventário 2012. Diz que a acusação é baseada na divergência do Inventário Inicial, mas sequer anexou aos autos documentos que demonstrem a referida divergência, possibilitando a sua defesa. Raciocina que se aquilo que foi apresentado não está de acordo com as exigências fiscais, o mínimo a ser feito, é expor a dita divergência.

Alega que, sendo a tipificação legal o que ampara as exigências fiscais, é questão essencial para a validade e exigibilidade do crédito tributário. A sua ausência configura erro de forma, o que somente poderá ser sanado com a nulidade da autuação, conforme se denota do art. 18, II e IV, ‘a’, do Decreto Estadual nº 7.629/1999 (“RPAF”).

Insiste que lhe foi imputada a prática de um hipotético ilícito tributário sem atentar à verdade dos fatos, violando o direito de defesa; reitera que a multa deve ser calculada sobre o valor da divergência e não da operação e que restou prejudicada a sua defesa, uma vez que não soube sequer o valor da divergência, seja por falta de provas, seja pelo texto ininteligível do autuado.

Diz que, evidenciado o cerceamento do direito de defesa, deve ser julgado nulo o presente auto de infração, em atenção ao disposto nos artigos 2º, 18, II, do Decreto nº 7.649/99 e a jurisprudência citada. Na última manifestação, a Auditora, responsável pelo feito, diz que mantém a autuação.

É o relatório.

VOTO

Versa o presente Auto de Infração sobre o lançamento de créditos tributários no valor global de R\$333.554,80, fundado nas 5 infrações descritas e narradas na inicial dos autos, que serão objeto da apreciação nas linhas seguintes.

Nas infrações 01 e 02 que foram constituídas a partir do mesmo demonstrativo fiscal (fls. 26/72), a acusação é que o autuado deixou de recolher o ICMS, nos prazos regulamentares referentes às operações escrituradas nos livros fiscais, no valor de R\$18.708,92, e que recolheu a menor ICMS em

decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração de ICMS, no valor de R\$43.613,89, respectivamente.

O sujeito passivo alega, em caráter preliminar, cerceamento no seu direito de defesa com o pedido de nulidade dos autos, argumentando que a descrição dos fatos considerados irregulares, deve ser feita com clareza e de forma inteligível; diz que houve inversão do ônus de prova, que compete ao Fisco; que não há elementos que comprovem a acusação e que foram apresentadas apenas algumas planilhas e não documentos que comprovem as supostas infrações, em atentado ao art. 142, do Código Tributário Nacional - CTN e do art. 333, I, do Código de Processo Civil.

Examinando as peças que compõem a lide, a partir dos óbices apresentados para a sua solução, verifico que apesar da análise minuciosa dos papéis de trabalhos construídos pelo Auditor Fiscal, além de destacar seu empenho em demonstrar a ocorrência de divergências no pagamento do imposto devido, entendo que o procedimento utilizado pelo Fisco para demonstrar as infrações descritas nesse PAF implicou cerceamento do direito de defesa.

Não obstante as intervenções do sujeito passivo, constato que houve, na exigência em debate, evidente mudança do fulcro dos motivos determinantes da autuação. Uma coisa é a constatação da falta de recolhimento do ICMS relativo às operações escrituradas nos livros próprios (infração 01) ou o recolhimento a menos por desencontro entre o valor do imposto recolhido e o valor escriturado no livro Registro de Apuração de ICMS (infração 02) e coisa bem diversa é a reconstituição da escrita fiscal como laborou a Auditora Fiscal e ainda mais com a utilização de dados que foram questionados pelo autuado sem a devida averiguação por parte do Fisco.

Os fatos tidos como infração à legislação do imposto devem ser descritos “*de forma clara, precisa e sucinta*”, conforme determina o inciso III do art. 39 do RPAF/BA (aprovado pelo Decreto nº 7.629/99), juntando-se ainda as provas correspondentes. Isso porque, para que o contribuinte, ao ser acusado, em querendo, possa defender-se, precisa ser informado do que foi efetivamente apurado, o direito aplicado e quais as consequências jurídicas do fato.

Tendo a fiscalização identificado, no curso de seu trabalho, conforme consignado na sua Informação Fiscal, a utilização de crédito fiscal a maior relacionado ao ICMS antecipação parcial ou transferência de crédito de um mês para o outro em valor superior ao que estava escriturado, deveria elaborar auditoria específica, corrigindo a irregularidade encontrada e cientificando devidamente o sujeito passivo, para que dessa acusação pudesse apresentar razões, estabelecendo o contraditório. O sistema processual administrativo, no Estado de Direito, é regido por garantias e princípios constitucionais, incluindo a limitação do exercício de tributar, definidos os seus limites numa ordem de legalidade que assegura a prevalência da cláusula do “*due process of law*”. Procedimento fiscal dessa natureza constituem óbices à defesa, dificultam o contraditório, sendo incompatível com o direito processual.

Em face de tais considerações, meu posicionamento é pela nulidade do lançamento de ofício, concernentes às infrações dos itens 01 e 02, com fundamento no art. 18, II, RPAF/BA. Não, exatamente, pela utilização da técnica de apuração dos créditos tributários através do refazimento da conta - corrente fiscal, mas porque a base material da acusação não é confiável e porque descreve infração diversa daquela apontada nos demonstrativos acostados aos autos.

Recomendo, contudo, quanto a tais itens, que a autoridade fazendária competente avalie a pertinência de determinar a renovação da ação fiscal, a salvo das falhas aqui apontadas, para a apuração se o contribuinte incorreu, de fato, na prática da falta de recolhimento de ICMS e em qual proporção e natureza do débito, conforme pretendeu sustentar a Auditora Fiscal. O autuado, a seu tempo, quando regularmente intimado para apresentar documentos necessários, deve colaborar na elucidação dos fatos tributários, ao invés de adotar uma postura puramente defensiva ou evasiva, o que também não contribui na solução da lide. Considere-se ainda o disposto no art. 143, RPAF/BA, aduzindo que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

O posicionamento de nulidade das infração 01 e 02, em tais circunstâncias, encontra precedente, entre outros, no Acórdão 0047-12/09.

As infrações 03, 04 e 05 impõem ao autuado a aplicação de multa por descumprimento de obrigações acessórias relacionadas à falta de entrega de arquivos eletrônicos, nos prazos previstos na legislação ou a sua entrega sem o nível de detalhe exigido; pelo não fornecimento desses arquivos ou fornecimento com informações divergentes, requeridos mediante intimação.

Da análise das peças processuais e legislação pertinente à matéria, verifico que art. 259, RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, em vigor a partir de 01.04.2012, prevê que o usuário do SEPD - sistema eletrônico de processamento de dados está obrigado a enviar arquivo eletrônico à SEFAZ, atendendo as especificações técnicas estabelecidas no Convênio ICMS 57/95, e mantê-lo pelo prazo decadencial, contendo as informações atinentes ao registro fiscal dos documentos fiscais recebidos ou emitidos por qualquer meio, referentes à totalidade das operações de entrada e de saída e das aquisições e prestações realizadas no período de apuração

No período anterior, os fatos estão regidos pelo art. 686, RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, prevê a obrigação dos contribuintes usuários de sistema eletrônico de processamento de dados manterem os arquivos magnéticos, estabelecidos no Convênio ICMS 57/95, pelo prazo de cinco anos. O art. 708-A aplica-se à obrigação de fazer a entrega mensal dos arquivos magnéticos, nos prazos regulamentares e o art. 708-B se refere à falta de entrega de arquivos magnéticos, quando regularmente intimados.

As multas aplicadas às 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 estão capituladas no inciso XIII-A, art. 42 da Lei 7.014/96.

Em face à aplicação das penalidades retro alinhadas, descumprimento de obrigação assessoria com relação à entrega dos arquivos eletrônicos, previstos na legislação do ICMS, imperioso destacar, de início, a imprecisão da data da ocorrência das 3 infrações na mesma data de 28.11.2014. A Orientação Técnica da Diretoria de Planejamento da Fiscalização da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, através da OTE-DPF-3005 definiu que, na falta de entrega de arquivo solicitado ou entrega com inconsistências, a data da lavratura do Auto de Infração em razão do não atendimento à intimação terá como ocorrência o primeiro dia subsequente ao término do prazo da intimação.

Nesse sentido, na entrega de arquivo eletrônico com omissão de informações do documento fiscal ou com divergência, sem a necessidade de intimação, lavrado o auto de infração, em tais circunstâncias, a data de ocorrência será aquela do envio do respectivo arquivo.

No caso que se examina, inclusive, a questão da data de ocorrência da infrações identificada na peça inicial do PAF tem significativa importância, na apreciação da validade da exigência. Isto porque, o autuado requer, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração, alegando a precariedade da fundamentação adotada, ferindo o contraditório e a ampla defesa (art.5º, inciso LV, CF 88; art. 2º, 18, inc. II, RPAF BA).

Insiste o sujeito passivo que os elementos contidos na autuação não podem gerar dúvidas ou obscuridade acerca da imposição fiscal. Acusa que o presente Auto de Infração se revela confuso, ilógico, seja pela falta de documentos que demonstrem a referida divergência ou pela ausência de conectividade entre as alegações, em detrimento às regras do art. 142 do CTN e implicando cerceamento ao seu direito de defesa, a acusação simultânea da falta de entrega de arquivo eletrônico, nos prazos previstos na legislação (infração 03), de não entregar os arquivos magnéticos (infração 04) e entregá-lo de forma inconsistente (infração 05).

Não obstante as alegações de nulidade suscitada pelo autuado, e apesar de admitir algumas imprecisões na lavratura do presente Auto de Infração, que serão abordadas, durante a apreciação das infrações, não entendo que sejam suficientes para nulidade de todas as exigências, uma vez

que o autuado impugnou amplamente e da forma como melhor lhe aprouve as acusações que lhe foram imputadas, estabelecido o contraditório, em obediência ao devido processo legal.

Pois bem, tendo em vista as peças processuais acostadas aos autos, verifico que a infração 03, consistente na aplicação da multa de R\$1.380,00 pela falta de entrega de arquivo eletrônico nos prazos previstos na legislação ou pela entrega sem o nível de detalhe exigido pela legislação, com fundamento no art. 42, incis XIII-A, alínea "j", da Lei 7.014/96, encontra-se devidamente caracterizada, em face a ausência da entrega tempestiva do arquivo de fevereiro de 2012, conforme comprova o documento "Relação dos Arquivos Repcionados", extraído do SCAM - Sistema de Controle de Arquivos Magnéticos (fl. 12).

Assim, o que se extrai das normas aqui aduzida é que a infração cometida (*a falta de entrega dos arquivos magnéticos, nos prazos previstos na legislação*) deve ser punida com a imposição de R\$1.380,00, o que, a rigor, sequer precisaria de intimação, posto que a legislação do Estado da Bahia estabeleceu prazo prévio mensal para a entrega dos arquivos (art. 708-A, RICMS/97-BA). Dessa forma, a obrigação da entrega já se encontra formalizada no dispositivo legal, sendo desnecessário qualquer outra ação específica.

Não obstante o desacerto na data da imposição da multa, mantendo a exigência em 28.11.2014, por não puder agravá-la e ser favorável ao contribuinte. Imposição da penalidade por descumprimento da obrigação acessória, no valor de R\$1.380,00, na infração 03, caracterizada.

Na quarta infração, a acusação é que o contribuinte deixou de fornecer arquivos magnéticos exigido mediante intimação com informações das operações ou prestações realizadas e multa no valor de R\$131.958,70.

O autuado alega, além da descrição inconveniente da exigência, que entregou os arquivos, quando notificado, comprovado pelos documentos juntados aos autos. Contesta a possibilidade de *bis in idem*, pela aplicação da multa pela entrega de arquivo fora do prazo (infração 03).

Cabível observar que, em se tratando de arquivos magnéticos, à luz da legislação, as intimações caracterizam o tipo do ilícito tributário e a imposição da penalidade prevista na Lei. A obrigatoriedade de entrega mensal dos arquivos eletrônicos consta da legislação do imposto (nos art. 708-A, RICMS/97 e art. 259, § 12, RICMS/12) e independe de quaisquer intimações, nesse sentido.

Justamente por isso, a penalidade prevista no art. 42, inciso XIII-A, alínea "j" da Lei nº 7.014/96, a multa de R\$1.380,00, pode ser aplicada de forma acumulada com a multa de 1% do valor das saídas ou das entradas de mercadorias, o que for maior, em cada período de apuração, pelo não atendimento de intimação subsequente para apresentação do respectivo arquivo;

Vejamos o que dispõe o referido dispositivo legal:

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;

Deduzindo-se, dai, a existência de dois ilícitos tributários: falta de entrega do arquivo magnético nos prazos previstos na legislação, e descumprimento de intimação fiscal para a entrega do arquivo magnético, que se amoldam à figura jurídica prevista na alínea "j" do inciso XII-A, do art. 42, da Lei nº 7014/96, descaracterizando a tese defensiva de um *bis in idem*, na exigência.

As duas condutas omissivas tipificam o não cumprimento de obrigação acessória; uma, porém, implica falta de entrega do arquivo magnético nos prazos previstos na legislação, outra, tipifica o descumprimento de intimação fiscal para a entrega do arquivo magnético. Observa-se que, quanto à dimensão do prejuízo causado à Fazenda Pública a não entrega do arquivo, descumprindo uma intimação fiscal traduz prejuízo e desatenção à Fazenda Pública de maior monta, merecendo assim reprimenda mais gravosa. O ato volitivo da Fazenda Pública, requerendo que o contribuinte apresente o arquivo, evidencia interesse imediato naquelas informações e a omissão das mesmas configura alto prejuízo para a Fazenda.

Devendo ser registrado que a falta de entrega dos arquivos magnéticos gera grande prejuízos para a Administração Tributária, especialmente no controle da arrecadação e fiscalização. Dai o interesse maior da Fazenda Estadual, não na aplicação da multa em face ao descumprimento da obrigação acessória, mas, na entrega de arquivos magnéticos consistentes, diante da impossibilidade de se exercer as atividades tributárias sem a utilização dos recursos eletrônicos, tendo como ponto de partida os arquivos magnéticos enviado pelo contribuinte com os dados de suas operações.

O interesse público na obtenção de arquivos eletrônicos consistentes é de tal monta que, na apuração de inconsistências em arquivo magnético, diz a legislação que, além do fornecimento ao contribuinte da Listagem Diagnóstico indicativa das irregularidades encontradas, o contribuinte terá o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para corrigir arquivo magnético apresentado com inconsistência, podendo prorrogá-lo por mais 30 dias .

Verifico que a Auditora Fiscal intimou formalmente o autuado para apresentar os arquivos eletrônicos do período fevereiro 2012, no dia 02.10.2014 (fl. 09); reiterou a intimação, dia 16.10.2012 (fl. 10). Uma nova intimação foi promovida pela fiscalização dirigida ao autuado pela ausência dos registros 54 e 60R no período de janeiro a dezembro de 2012, além do registro 74 do 2012, além da relação dos arquivos recepcionados e demais demonstrativos, elencando as irregularidades apuradas (fls. 11/21). Reiterada a intimação em 20.11.2014 para apresentação de parte do registro 54, registros 60 e 74 (fl. 18). Tais documentos foram recebidos pelo preposto (contador) do autuado, em 16.10.2014 e 20.11.2014.

Os documentos acostados aos autos pelo autuado (DOC 03, fls. 476/514) não provam a entrega dos arquivos corrigidos, no período previsto na legislação do imposto. Em contrário, somente foram transmitidos, após o encerramento da ação fiscal (fls. 504/514). Nos e-mails dirigidos a Auditora Fiscal, o autuado admite a sua dificuldade no envio dos arquivos eletrônicos, em tempo hábil, solicitando uma prorrogação de 30 dias (fl. 484).

Todavia, a legislação regente (§§ 3º e 5º, art. 708-B, RICMS/97 - Decreto nº 6.284/97, além do art. 261, §§ 4º a 6º, RICMS/12 - Decreto nº 13.780/12), estabelece que o contribuinte terá o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para corrigir arquivo magnético apresentado com inconsistência, e esse prazo poderá ser prorrogado por igual período pelo inspetor fazendário, mediante despacho fundamentado.

Diz ainda o dispositivo que a entrega de arquivo magnético em atendimento à mencionada intimação, fora das especificações e requisitos previstos no Convênio ICMS 57/95, configura o 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.

No demonstrativo para a apuração do valor da penalidade imposta (fl. 377), foi corretamente aplicada a multa de 1% (um por cento) do valor das saídas, maior que o valor das entradas das mercadorias de cada período, totalizando R\$131.958,70.

Diante do exposto, entendo que a exigência resta caracterizada; além da aplicação da multa de R\$1.380,00 pela falta de entrega de arquivo eletrônico nos prazos previstos na legislação, na infração anterior, foram várias as intimações para a correção das inconsistências, o pedido de prorrogação não foi encaminhado para a autoridade competente e a efetiva entrega dos arquivos solicitados somente ocorreu em momento posterior e após a lavratura do Auto de Infração, conforme recibos anexados aos autos, fls. 504/514, incidindo na penalidade prevista no art. 42, inciso XIII-A, alínea "j" da Lei nº 7014/96, nessa infração 04, no valor de R\$131.958,70.

Na infração 05, a aplicação da penalidade decorre da acusação de fornecimento de informações através de arquivos magnéticos exigidos na legislação tributária, requeridos mediante intimação, com omissão de operações ou prestações, ficando o valor da multa limitado a 1% (um por cento) do valor das operações de saídas e das prestações de serviços realizadas no estabelecimento em cada período, calculando-se a multa sobre o valor das operações ou prestações omitidas. Valor da multa R\$137.893,29.

Explica a Auditora Fiscal que o autuado apresentou os arquivos eletrônicos EFD, relativamente ao inventário inicial, no exercício de 2013, com divergência de informação prestada por meio do livro de Registro de Inventário 2012. Diz ainda que no arquivo eletrônico (EFD) apresentado em fevereiro, constava no inventário um total de R\$1.554.878,70, divergindo do Livro de Registro de Inventário apresentado que totalizou R\$897.707,27.

Verifico que a Auditora intimou o contribuinte para apresentar o Registro H010 do Sped-Fiscal (fl. 08), em 20.11.2014, que tem por objetivo discriminar os itens existentes no estoque (Inventário), além do Registro 0220, relativo aos fatores de conversão de unidades na compra de mercadorias, utilizado quando o estabelecimento adquire mercadorias com uma determinada unidade de medida utilizada pelo fornecedor e mensure o seu estoque, para promover as saídas, com uma outra unidade de medida.

No demonstrativo fiscal que apurou o valor da penalidade imposta (fl. 382) foi aplicada a multa de 1% (um por cento) do valor das saídas, maior que o valor das entradas das mercadorias de cada período, em relação ao exercício de 2013, totalizando R\$137.893,29. O fundamento legal escolhido pela fiscalização, nesse caso: art. 42, inciso XIII-A, alínea "i", da Lei 7.014/96, alterada pela Lei 10.847/07.

Vejamos o que dispõe o referido dispositivo legal:

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

(...)

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

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

O direito assiste ao autuado, conforme apresentado em suas razões. Não há amparo probatório que justifique a autuação. Exceto a cópia do Registro do Inventário 2012, anexado aos autos, fls. 383/417), não foram localizados os arquivos eletrônicos EFD (2013), contendo o inventário inicial, com as divergências apontadas, o que teria justificado a imposição de penalidade, nesse item 05.

Ademais, ainda que houvesse prova da aludida divergência, o percentual de 5% estabelecido na legislação (art. 42, XIII-A, alínea i) não poderia incidir sobre o valor das saídas (maior que o valor das entradas) como laborou o Fisco, mas sobre o valor das operações omitidas ou sobre o valor das divergências.

Ultrapassamos as demais questões vinculadas ao pedido da nulidade formulado pelo autuado, tais como, a precariedade da fundamentação adotada, obscuridade na imposição fiscal, identificação da mesma data de ocorrência dos fatos (28.11.2014) para as infrações 03, 04 e 05, porque tais situações foram passíveis de saneamento, sem implicar cerceamento ao direito de defesa do contribuinte ou prejuízo do devido processo legal (art. 142 do CTN), conforme já apreciado, no início desse voto.

No entanto, a infração 05 não pode prosperar, seja pelas razões retro aludidas, seja porque sequer a infração descrita se amolda à tipificação legal. Enquanto o item descreve o fornecimento de informações nos arquivos magnéticos com omissão de operações, mediante intimação; a hipótese legal prescinde de qualquer intimação, justamente por isso, a multa é calculada sobre o valor das operações ou prestações omitidas ou sobre o valor das divergências, conforme seja o caso, e não sobre o valor das operações de entradas e saídas.

Por fim, um outro equívoco fiscal que importou agressão ao devido processo legal e aos direito do contribuinte foi o anunciado confronto das informações dos estoques de 2012 do contribuinte autuado, escriturado no livro de Registro de Inventário, com as informações em arquivos eletrônicos de EFD - escrituração fiscal digital, relacionada ao estoque inicial, em 2013.

A situação irregular punida com a imposição da penalidade prevista nessa alínea "i" são as entradas e saídas de mercadorias, além das prestações de serviços tomadas, omitidas de arquivos eletrônicos exigidos na legislação tributária, ou neles informadas com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, e nunca a diferença que teria havido entre os valores constantes do estoque inicial no arquivo eletrônico EFD 2013 e o estoque final escriturado no inventário final de 2012, que sequer fora demonstrada nos autos.

Vale também assinalar que a mesma data da ocorrência dos fatos consignada nas infrações 04 e 05, na peça inicial do PAF, tem significativa importância, na compreensão da exigência pelo autuado, o que sustentou, inclusive, o seu pedido de nulidade da autuação. Argumentou, com acerto, que não poderia, num mesmo tempo, em 28.11.2014, ser acusado de deixar de fornecer os arquivos magnéticos e entregá-los de forma inconsistente.

Pelo todo exposto e diante da inadequada a apuração da multa elaborada pela Auditora Fiscal, conforme consta no demonstrativo de fls. 382; da confusão que se estabeleceu entre a acusação fiscal (fornecimento de informações com omissão de operação), o seu complemento (mediante intimação), o fundamento legal (art.42 XIII-A, "i", Lei 7.014/96), e o que teria ocorrido, no caso em concreto (divergência entre o estoque registrado no livro de inventário e no arquivo EFD), apresenta claro prejuízo à defesa com preterição do direito do autuado, incidindo em nulidade por não conter o lançamento de ofício os elementos para determinar com segurança a infração. Nulo, pois, é também o lançamento tributário, previsto nessa infração 05, nos termos do art. 18, incisos II e IV, RPAF/BA.

O presente Auto de Infração é PROCEDENTE EM PARTE.

É o voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232893.0401/14-0, lavrado contra **RI HAPPY BRINQUEDOS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento das multas por descumprimento das obrigações acessórias no valor total de **R\$133.338,70**, prevista no inciso XIII-A, alínea "J" do art. 42 da Lei 7.014/96, alterada pela Leis nºs 10.847/07, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já pagos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea "a", do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de novembro de 2015.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR