

**A. I. N°** - 269440.0011/13-9  
**AUTUADO** - GERAIS ELETROMÓVEIS LTDA.  
**AUTUANTES** - MARIA IRACI B. DE SÁ TELLES, WALTER KUHN e ALMIR DE SANTANA ASSIS  
**ORIGEM** - INFAZ BARREIRAS  
**INTERNET** - 23.12.2014

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF N° 0250-04/14**

**EMENTA: ICMS. 1. ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL - EFD. a) FALTA DE ENTREGA DE ARQUIVO ELETRÔNICO DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL (EFD) A QUE ESTAVA OBRIGADO.** Restou comprovada nos autos a entrega dos arquivos eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital, apesar de a EFD apresentada não conter as informações exigidas. A legislação tributária vigente à época dos fatos não previa multa para a entrega dos arquivos eletrônicos da EFD sem as informações exigidas. Infração improcedente. **b) FALTA DE ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO PARA ENTREGA DE ARQUIVOS ELETRÔNICOS DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL (EFD).** Infração caracterizada. Considerando que a legislação vigente à época dos fatos não previa pena específica para essa irregularidade, é cabível a multa prevista no art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96. Infração parcialmente caracterizada. **2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO.** Ocorre o fato gerador da antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização. Efetuada correção no cálculo do imposto devido. Infração subsistente em parte. Afastada a arguição de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão não unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 20/12/13, exige crédito tributário no valor de R\$804.243,66, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 1. Deixou o contribuinte de efetuar a entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital - EFD - ou o entregou sem as informações exigidas na forma e nos prazos previstos na legislação tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2012, sendo aplicada multa por descumprimento de obrigação tributária acessória no valor de R\$1.380,00 por mês de omissão, totalizando R\$16.560,00.

Infração 2. Falta de atendimento a intimação para entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital – EFD –, na forma e nos prazos previstos na legislação tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2012, sendo aplicada multa de 1% sobre valores de entradas ou saídas não informadas na EFD, totalizando R\$575.634,16.

Infração 3. Recolheu a menos o ICMS devido por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas à comercialização, nos meses de janeiro, fevereiro, maio e setembro de 2012, tendo sido lançado imposto no valor de R\$ 212.049,50, mais multa de 60%.

Consta da descrição dos fatos que “o contribuinte entregou a EFD zerada, nos meses de janeiro de 2011 a dezembro de 2012, período em que já se encontrava obrigado à referida entrega.

Considerando que o contribuinte não dispunha de informações de notas fiscais de entrada e saída e ainda de apuração do ICMS na EFD, foram utilizadas as informações constantes em DMAs apresentadas pelo contribuinte e registradas no INC, considerando os resumos de entradas e saídas em cada mês, para calcular a multa formal por falta de entrega ou entrega sem as informações exigidas na legislação, de notas fiscais de entradas e saídas. Foi aplicada multa de 1% sobre o valor total das entradas ou saídas, constante da DMA, o que for maior”;

O autuado apresenta defesa (fls. 78 a 99) e, preliminarmente, suscita a nulidade da infração 3, por cerceamento de defesa, sob o argumento de que o demonstrativo que fundamenta esse item do lançamento não considera aspectos negociais que significam receitas, como alienação e utilização de créditos provenientes de limites de cheques especiais. Após transcrever dispositivos do art. 39 do RPAF/99, afirma que o demonstrativo elaborado pelos autuantes não aponta o valor do ICMS recolhido a título de antecipação parcial. Diz que é necessário saber se o valor exigido nessa infração foi decorrente de falta de recolhimento ou de recolhimento a menos do ICMS devido por antecipação parcial, pois o demonstrativo não discrimina separadamente o valor devido, o valor recolhido a menos e a diferença cobrada. Sustenta que não foram observadas as formalidades necessárias à validação do lançamento, o que acarreta a nulidade da infração 3, nos termos do art. 18, II e IV, do RPAF/99, uma vez que a falta de identificação da infração cometida cerceou o seu direito de defesa.

Quanto às infrações 1 e 2, diz que os autuantes não observaram a correta aplicação da legislação tributária aplicável ao caso, pois o RICMS-BA/97 vigeu até 31/03/12 e, só a partir de 1º de abril de 2012, o RICMS-BA/12 entrou em vigor. Transcreve o disposto nos artigos 897-A, 897-B, 897-C, 897-D, 897-E, 897-F e 897-G, do RICMS-BA/97, que dispõem sobre a Escrituração Fiscal Digital-EFD.

Explica que o art. 897-B, I, do RICMS-BA/97, prevê que a Escrituração Fiscal Digital (EFD) é de uso obrigatório a partir de 01/01/2011, para os contribuintes do ICMS cujo faturamento auferido no ano imediatamente anterior, tenha sido superior a R\$36.000.000,00.

Reconhece que a partir de janeiro de 2012 estava obrigado a entregar a Escrituração Fiscal Digital (EFD) naquele exercício, conforme lhe impunha o art. 897-B, II, do RICMS-BA/97, vigente até 31/03/12, e art. 248, II, do atual RICMS-BA/12. Diz que assim procedeu, conforme comprovantes que anexa às fls. 107 a 117.

Afirma que, por questões operacionais, a Escrituração Fiscal Digital (EFD) referente aos meses de janeiro/2012 a dezembro/2012 foi entregue zerada, mas a obrigação de entregar foi devidamente cumprida, o que diz afastar a infração que lhe foi imputada. Reproduz o disposto nos artigos 897-E, do RICMS-BA/97, e 251, do RICMS/2012, que asseguram aos contribuintes o direito de alterar as informações constantes no arquivo da EFD, mediante autorização da Inspetoria Fazendária, o que frisa ter solicitado sem ter obtido resposta até a presente data.

Salienta que a obrigação acessória imposta era de entrega mensal dos arquivos da EFD, inexistindo até a promulgação da Lei nº 12.917, de 31/10/13 (DOE de 01/11/13) qualquer imposição ou penalidade pela entrega da EFD zerada, como se depreende da análise do art. 42, XIII-A, “L”, da Lei 7.014/1996, acrescentado pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, DOE de 31/03/10, efeitos a partir de 31/03/10 a 31/10/13, cujo teor reproduziu.

Frisa que somente com a promulgação da Lei nº 12.917, de 31/10/13 (DOE de 01/11/13) alterou-se a redação da alínea “L” do inciso XIII-A do caput do artigo 42 e passou-se a exigir e punir o contribuinte pela entrega da EFD sem as informações exigidas.

Conclui que até 31/10/13 não havia qualquer multa pela entrega de arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital - EFD sem as informações exigidas na legislação, não sendo devido, portanto, a multa de 1% (um por cento) do valor das saídas ou das entradas, o que for maior, pelo não atendimento de intimação para apresentação do respectivo arquivo exigida pelos autuantes em relação ao exercício de 2012. Aduz que este é mais um fundamento que evidencia a insubsistência da autuação.

Menciona que a Constituição Federal no seu artigo 150, inciso III, alínea “a”, consagra o princípio da irretroatividade da lei. Diz que na mesma linha segue o Código Tributário Nacional, que no artigo 106, inciso I, aplica a ressalva ao princípio da irretroatividade, com a impossibilidade de aplicação de penalidade a fatos geradores pretéritos. Diz que no presente caso, os fatos geradores ocorreram nos exercícios de 2011 e 2012, sendo aplicada a multa prevista no art. 42, XIII-A, “I” da Lei 7.014/1996, cujo teor reproduziu.

Ressalta que a multa que lhe foi aplicada somente foi instituída com a Lei nº 12.917, de 31/10/13, com efeitos a partir da publicação que ocorreu no DOE de 1º/11/2013 e, portanto, inaplicável aos fatos geradores pretéritos a esta data.

Sustenta que, portanto, restou demonstrado que a multa de 1% do valor das saídas ou das entradas, o que for maior, afrontou o disposto no art. 106, I, do CTN, pois inovou o ordenamento jurídico criando uma nova sanção, bem como não poderia ser utilizada retroativamente.

Diz que, diante da demonstração de que os fatos que lhe foram imputados ocorreram antes da vigência da Lei 12.917, de 31/10/13, que instituiu a multa de 1% do valor das saídas ou das entradas, o que for maior, pela falta de entrega de arquivos eletrônicos da EFD, ou a entrega sem as informações exigidas na legislação, por inobservância do princípio constitucional da irretroatividade da lei tributária, as infrações 1 e 2 devem ser julgadas improcedentes.

Argumenta que caso sejam mantidas as multas impostas nas infrações 1 e 2, a autuação merece ser reduzida ou cancelada quanto às multas impostas, pois considera que estão presentes os requisitos autorizadores da sua redução ou cancelamento.

Diz que a Escrituração Fiscal Digital - EFD foi devidamente entregue, no entanto, por razões operacionais, foi entregue zerada, o que evidencia que se houve alguma infração, esta não representou descumprimento de obrigação principal.

Frisa que a suposta infração imputada decorre de uma interpretação plausível dos RICMS-BA/97 e RICMS-BA/12, bem como do art. 42, XIII-A, “I”, vigente até 31/10/13, que não repercutiu em redução do pagamento do imposto, inexistindo, portanto, prejuízo para o Estado da Bahia. Diz que agiu com boa-fé, efetivando os pagamentos dos tributos devidos.

Observa que as infrações 1 e 2 se referem a descumprimento de obrigações acessórias irrelevantes, já que as informações constantes nas DMAs entregues são suficientes para que a SEFAZ/BA proceda qualquer análise da escrita fiscal e efetue o lançamento de eventual tributo devido, sem qualquer prejuízo para a fiscalização. Classifica a multa que lhe foi imposta como absurda e diz que está evidente a ausência de dolo, fraude ou simulação. Sobre a aplicação de multas, transcreve farta doutrina.

Afirma que embora o art. 136 do CTN contenha a previsão de que a intenção do agente ou a efetividade do dano sejam irrelevantes para a responsabilidade por infrações, existem posições doutrinárias que consideram necessária a investigação do elemento subjetivo da conduta, para a cominação de penalidades. Sobre o tema reproduz doutrina.

Lembra que vários dispositivos do CTN contrariam o entendimento de que a responsabilidade por infrações tributárias é sempre objetiva. Diz que o art. 112 do CTN, por exemplo, prescreve a exclusão de aplicação de multa quando ocorrerem dúvidas referentes ao fato ocorrido, às circunstâncias envolvidas ou à culpabilidade *lato sensu* do agente. Aduz que o art. 137 do CTN exclui a responsabilidade de terceira pessoa por infrações nos casos nele descritos, por ausência de dolo específico (incisos II e III). Invoca o princípio da equidade prevista nos artigos 108 e 172, do CTN, e 46, do COTEB, para pedir redução ou cancelamento das multas aplicadas.

Menciona que o órgão julgador pode dispensar ou reduzir a multa acessória, conforme facultado pelos §§7º e 8º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, pois não houve dolo, fraude ou simulação e não houve falta de recolhimento do imposto. Cita precedentes desse Conselho em que a multa pelo descumprimento da obrigação acessória foi reduzida. Discorre acerca do princípio da equidade e cita doutrina e jurisprudência sobre esse princípio.

Assevera que uma multa de quase cinquenta mil reais em razão de simples entrega de EFD zeradas sem qualquer dolo, má-fé ou prejuízo para o Estado é desproporcional e abusiva, ainda mais, quando o autuado comprova que deixou de fazer embasada em fundamentos plausíveis, tendo recolhido o ICMS oriundo da operação quando da efetiva ocorrência do fato gerador.

Quanto à infração 3, discorre acerca da antecipação parcial de ICMS, transcreve dispositivos legais e, em seguida, explica que na prática a legislação obriga as empresas ao recolhimento antecipado do diferencial entre as alíquotas interna e interestadual. Diz que, quando da realização da operação de saída subsequente, aplica-se a alíquota de 17%, deduzindo-se os valores já recolhidos na operação anterior, bem como o valor da antecipação parcial já paga. Ressalta que, no caso em comento, o ICMS decorrente da operação subsequente de saída (interna) foi recolhido corretamente e, portanto, não existe imposto devido na operação.

Sustenta que, de acordo com o demonstrativo de débito, os autuantes ilegalmente estão cobrando o ICMS total devido e que já foi recolhido na operação subsequente de saída. Destaca que não efetuar a antecipação parcial não equivale a não pagar o imposto devido, mas tão somente deixar de antecipar parte do ICMS que posteriormente foi recolhido corretamente.

Diz que a única infração que lhe poderia ser imputada seria a não antecipação parcial do ICMS, que importa em multa por descumprimento de obrigação acessória sobre esse valor não antecipado, e não a cobrança do ICMS devido na operação sob a alíquota de 17%, como fizeram os autuantes.

Ressalta que, no presente caso, nem isso ocorreu, já que foi devidamente recolhido o ICMS devido a título de antecipação parcial. Diz que as planilhas trazidas na defesa relacionam as notas fiscais e seus respectivos CFOPs de entradas com os DAEs que comprovam o efetivo recolhimento da antecipação parcial, detalhando todas as notas incluídas nos respectivos DAEs, tudo conforme fls. 141 e seguintes.

Menciona que, nos demonstrativos elaborados pelos autuantes, não foi considerado que diversas mercadorias possuíam redução de base de cálculo, bem como foram incluídas mercadorias não sujeitas ao regime de antecipação parcial.

Afirma que, diante do exposto, como o que buscou o legislador foi a antecipação do diferencial de alíquotas, que no presente caso foi devidamente recolhido, inclusive o ICMS devido na operação subsequente, inexistente ICMS a ser cobrado a qualquer título, tampouco é cabível a multa imposta, o que diz demonstrar a insubsistência da infração 3.

Ao finalizar, requer a realização de diligência por fiscal estranho ao feito para analisar a documentação trazida na defesa, o acolhimento da preliminar de nulidade da infração 3 e que, no mérito, o Auto de Infração seja julgado improcedente. Solicita que, caso seja mantida a autuação, as multas sejam reduzidas ou canceladas.

Os autuantes prestaram a informação fiscal (fls. 1059 a 1064 – vol. III) e, referindo-se às infrações 1 e 2, afirmam que efetivamente a EFD do contribuinte se encontra com valores zerados, conforme pode ser verificado nos recibos de entrega de EFDs apresentados pela defesa.

Transcrevem os artigos 897-A e 897-B do RICMS-BA/97 e, em seguida, esclarecem que até 31/03/12 esteve vigente no Estado da Bahia o RICMS-BA/97 e, somente a partir de 1º de abril de 2012, passou a vigor o RICMS-BA/12. Diz que, portanto, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 01/04/12, aplica-se o RICMS-BA/97.

Afirmam que conforme documento à fl. 1058, o autuado teve como data de início da obrigatoriedade 01/01/11. Frisam que o próprio contribuinte sabia que estava obrigado a apresentar EFD, uma vez que ele mesmo anexa aos autos recibo de entrega de escrituração fiscal digital, de todos os meses de 2012, conforme cópia de documentos que se encontram anexados às fls. 107 a 117.

Afirmam que se a EFD substitui os livros fiscais Registro de Entrada, de Saída e de Apuração do ICMS, a auditoria não pode ser realizada porque não existem livros fiscais. Dizem que a tese

defensiva de que se pode apurar o imposto apenas pela DMA demonstra um total desconhecimento do que seja a auditoria fiscal e como ela se efetua.

Informam que, se a EFD substitui a escrituração dos livros Registro de Entrada (RE), Registro de Saída (RS) e Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), a falta de lançamento de documentos fiscais de entrada e saída em livros próprios enseja a aplicação de multa conforme estabelecia o RICMS vigente em 2012 e a Lei 7.014/96 que estabelecia multas para a falta de lançamento de documentos fiscais nos livros fiscais próprios, sendo 1% para mercadorias não tributáveis e 10% para as mercadorias tributáveis.

Dizem que a Lei 12.917/13 retroagiu em sua aplicação para beneficiar o contribuinte, pois se não fosse esta retroação haveria que se aplicar multa conforme o previsto nos incisos IX e XI do artigo 42 da Lei 7.014/96, correspondentes a entradas de mercadorias no estabelecimento sem o registro na escrita fiscal.

Mencionam que não foi modificada a obrigatoriedade da escrita fiscal com o registro de documentos nos livros fiscais próprios, mas sim o instrumento que se utiliza para registrar entradas e saídas de mercadorias. Consideram que a lei retroagiu para beneficiar o contribuinte, pois se aplicadas multas de 1% e 10% sobre as entradas não escrituradas a partir das informações da DMA, estes valores seriam maiores que os lançados nas infrações em comento.

Quanto à infração 3, dizem que existe previsão legal para a cobrança da antecipação parcial e para a imposição de multa pela falta de recolhimento do imposto. Acrescentam que o autuado apresentou a EFD zerada, ou seja, não apresentou a escrituração das entradas, saídas e apuração de ICMS, dificultando a fiscalização. Dizem que, dessa forma, a ação fiscal foi desenvolvida com base nas notas fiscais eletrônicas constantes nos bancos de dados da SEFAZ/BA, tendo sido calculada a antecipação parcial de todas as mercadorias destinadas ao autuado com os CFOPs 6.101 e 6.102, conforme planilha às fls. 34 a 72, sendo que o ICMS recolhido sob o código de receita 2175 – antecipação parcial – foi deduzido consoante o demonstrativo de fl. 33.

Afirmam que, como na defesa, o autuado apresentou diversas notas fiscais com os respectivos DAEs, foi elaborada a planilha de fls. 1065 a 1069, com a reapuração dos valores devidos, considerando os valores pagos por antecipação parcial, bem como a substituição tributária e a redução da base de cálculo citadas na defesa.

Notificado acerca da informação fiscal, o autuado se pronunciou às fls. 1073 a 1081.

Quanto às infrações 1 e 2, repisa argumentos trazidos na defesa e já constantes neste relatório. Refuta a tese defendida pelos autuantes, segundo a qual teria havido uma alteração benéfica da legislação, que a tornaria aplicável a fatos geradores pretéritos. Explica que a redação do art. 42, XIII-A, “I”, vigente até 31/10/13, previa multa de R\$ 5.000,00 *pela falta de entrega, no prazo previsto na legislação, de arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital – EFD*. Frisa que a redação vigente a partir de 01/11/13 prevê uma multa cumulativa de R\$1.380,00 pela falta de entrega, no prazo previsto na legislação, de arquivo eletrônico da EFD, ou entrega sem as informações exigidas na legislação, devendo ser aplicada, com a multa de 1% do valor das saídas ou das entradas, pelo não atendimento de intimação para apresentação do respectivo arquivo.

Quanto à infração 3, também reitera os argumentos trazidos na defesa, pois considera que a informação fiscal não foi capaz de desconstituir completamente a defesa. Prosseguindo, repisa os argumentos trazidos na impugnação, os quais já constam neste relatório. Às fls. 1094 a 1105, foram trazidos aos autos recibos de entrega de EFD referentes aos meses de janeiro a dezembro de 2012, com os dados das operações e prestações realizadas.

Ao finalizar, solicita que as infrações sejam julgadas improcedentes ou, caso sejam mantidas, as multas sejam canceladas ou reduzidas.

Instados a se pronunciar nos autos, os autuantes informaram que estavam cientes do pronunciamento do contribuinte.

Incluído em pauta suplementar, decidiu a 4ª JJF, por unanimidade, que o processo está em condições de julgamento.

## VOTO

Preliminarmente, foi suscitada a nulidade da infração 3, por cerceamento de defesa, sob o argumento de que os autuantes não consideraram receitas e utilização de limites de cheques especiais. Também foi alegado que não foram indicados os valores do ICMS recolhido a título de antecipação parcial, deixando dúvidas se a acusação era de recolhimento a menos ou de falta de recolhimento de antecipação parcial.

Afasto essa preliminar de nulidade, pois o argumento atinente a receitas não consideradas e a utilização de limites de cheques especiais não guarda correlação com a acusação descrita na infração 3 – recolhimento a menos de ICMS devido por antecipação parcial. Por outro lado, a infração imputada ao autuado foi claramente descrita e o demonstrativo de fl. 33 evidencia que o ilícito fiscal foi recolhimento a menos do imposto, haja vista que os pagamentos realizados pelo defendente foram devidamente considerados na apuração do montante devido. Em suma, o procedimento fiscal atende às determinações previstas na legislação e o autuado, exercendo o seu direito de ampla defesa e do contraditório, apresentou impugnação, demonstrando ter pleno conhecimento da irregularidade que lhe foi imputada, conforme ficará evidenciado na apreciação do mérito da infração em comento.

Indefiro a solicitação de diligência ou de perícia apresentada pelo autuado, pois considero que os elementos já existentes nos autos são suficientes para a formação do meu convencimento e, além disso, a matéria em análise não carece de conhecimento especial de técnicos.

As infrações 1 e 2 tratam de multas pelo descumprimento de obrigações acessórias referentes ao exercício de 2012. Na primeira infração, o autuado foi acusado de ter deixado de entregar arquivos eletrônicos da EFD ou de ter entregue sem as informações exigidas na forma e nos prazos previstos na legislação tributária, pelo que foi indicada multa no valor de R\$ 1.380,00 em cada mês de ocorrência. Já na segunda infração, foi imputado ao autuado a falta de atendimento a intimação para entrega de arquivo eletrônico da EFD na forma e nos prazos previstos na legislação tributária, tendo sido aplicada a multa de 1% do valor das saídas ou das entradas, o que for maior.

Em sua defesa, o autuado expressamente confessou que enviou os arquivos de EFD zerados, porém ressaltou que, como os arquivos foram entregues, a obrigação foi cumprida e, portanto, estava afastada a infração que lhe fora imputada. Também destacou que, só com a promulgação da Lei nº 12.917/13, a redação da alínea “I” do inciso XIII-A do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, foi alterada passando a prever multa para a entrega da EFD sem as informações exigidas.

Para um melhor entendimento da questão, transcrevo a seguir, o disposto no art. 42. XIII-A, “I”, da Lei nº 7.014/96, com a redação vigente até 31/10/13:

*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:*

*1) R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) pela falta de entrega, no prazo previsto na legislação, de arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital – EFD.*

Com o advento da Lei nº 12.917, de 31/10/13, efeitos a partir de 01/11/13, alterou-se a redação da alínea “I” do inciso XIII-A do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, passando a se exigir e punir o contribuinte pela entrega da EFD sem as informações previstas, senão vejamos a atual redação dessa alínea “I”:

*I) R\$ 1.380,00 (um mil, trezentos e oitenta reais) pela falta de entrega, no prazo previsto na legislação, de arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital - EFD, ou entrega sem as informações exigidas 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 pelo não atendimento de intimação para apresentação do respectivo arquivo.*

Conforme os dispositivos acima transcritos, fica claro que efetivamente a lei só passou a prevê multa pela entrega de arquivos eletrônicos da EFD sem as informações exigidas a partir de 01/11/13, com o advento da Lei nº 12.917, de 31/10/13.

As multas imputadas ao autuado nas infrações 1 e 2, relativamente a fatos ocorridos durante o exercício de 2012, com fundamento o art. 42, XIII-A, “I”, da Lei nº 7.014/96, com a redação dada pela Lei nº 12.917/13, carecem de sustentação, pois ferem os princípios da estrita legalidade tributária e da irretroatividade da lei.

Nos termos do art. 105 do CTN, a legislação tributária aplica-se aos fatos geradores futuros e aos pendentes. Todavia, o art. 106, II, “c”, do CTN, prevê a aplicação retroativa da lei quando se tratando de ato não definitivamente julgado lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Na informação fiscal, os autuantes sustentam a tese de que a aplicação retroativa da Lei 12.917/13 foi mais benéfica ao autuado que a utilização das multas capituladas nos incisos IX e XI do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Não vejo como se acolher essa tese defendida pelos autuantes, uma vez que as multas previstas nos incisos IX e XI do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 tratam de infração diversa das descritas no Auto de Infração em comento. Não vislumbro, assim, qualquer possibilidade de no caso em análise se aplicar o princípio da retroatividade benigna. Dessa forma, não há como se cominar as multas indicadas na alínea “I” do inciso XIII-A do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, com a redação dada pela Lei 12.917/13, a fatos geradores ocorridos durante o exercício de 2012.

Feitas as considerações acima, passo a analisar os ilícitos fiscais tratados nas infrações 1 e 2 e as penalidades cabíveis à luz da legislação vigente à época dos fatos.

Tendo em vista que está comprovado que não houve a falta de entrega dos arquivos eletrônico da EFD, mas sim a entrega dos arquivos “zerados”, a acusação imputada ao autuado na infração 1 não restou caracterizada. Ademais, não se pode olvidar que a alínea “I” do inciso XIII-A do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, com a redação vigente à época dos fatos, não previa penalidade para a entrega de arquivos eletrônicos da EFD “zerados”. Impõe-se, portanto, a decretação da improcedência da infração 1. Dessa forma, a infração 1 não subsiste.

Quanto à infração 2, restou comprovado que o autuado deixou de atender a duas intimações para entregar arquivos eletrônico da EFD (fls. 12 e 16). Para esse ilícito fiscal não é cabível a multa prevista no art. 42, XX, “a” e “b”, da Lei nº 7.014/96, uma vez que o *caput* do inciso XX ressalva que as multas ali previstas não são aplicáveis quando se tratar dos *arquivos previstos no inciso XIII-A*. Dessa forma, aplico ao autuado a multa prevista no artigo 42, inciso XXII, da Lei nº 7.014/96, no valor de R\$ 460,00, tendo em vista que para a irregularidade apurada não há uma penalidade prevista expressamente nessa referida Lei.

Dessa forma, a infração 2 subsiste em parte, sendo aplicada a multa no valor de R\$ 460,00.

No que tange à infração 3, a qual trata de recolhimento a menos de ICMS devido por antecipação parcial, o autuado afirma que efetuou o pagamento de antecipação parcial, que o autuante incluiu no levantamento mercadorias não sujeitas ao citado regime e que não foram consideradas as reduções de base de cálculo a que algumas mercadorias estavam sujeitas. Como prova dessas alegações, o defendente apresentou farta documentação.

Na informação fiscal, os autuantes acataram os argumentos defensivos e refizeram a apuração do imposto, considerando os pagamentos efetuados, excluindo as mercadorias não sujeitas à antecipação parcial e considerando as reduções de base de cálculo a que algumas mercadorias faziam jus. Após as devidas retificações, o débito passou de R\$ 212.049,50 para R\$ 173.159,79.

Notificado acerca do resultado da informação fiscal, o autuado não indicou qualquer equívoco que no seu entendimento remanescesse no levantamento retificado na informação fiscal, porém solicitou a improcedência da infração em tela sob o argumento de que efetuou o pagamento do imposto na saída subsequente tributando as mercadorias normalmente.

Acolho os novos valores apurados na informação fiscal, pois estão em conformidade com a documentação probante trazida na defesa e, além disso, o refazimento dos cálculos foi efetuado pelos próprios autuantes, auditores fiscais responsáveis pela ação fiscal que resultou na lavratura do Auto de Infração em comento.

O autuado argumenta que o imposto foi pago na operação de saída e, portanto, não caberia a exigência fiscal feita na infração em tela.

Efetivamente o disposto no §1º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 prevê que *“no caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II”*.

No caso em tela, os autuantes exigiram o imposto considerando que o art. 352-A do RICMS-BA/97 prevê que ocorre o fato gerador da antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização. Uma vez que o imposto não foi pago no momento oportuno, de forma acertada, os autuantes exigiram o tributo mediante lançamento tributário de ofício, acrescido da multa prevista. Esse posicionamento dos autuantes se justifica, uma vez que a escrituração fiscal digital apresentada pelo autuado estava zerada.

Considerando que é o autuado que alega que o ICMS devido por antecipação tributária foi recolhido na operação subsequente, caberia a ele comprovar esse fato, o que não foi feito. Nem mesmo por amostragem o defendente comprovou a veracidade de seu argumento. Dessa forma, não há como se aplicar ao caso em tela o disposto no §1º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Ressalto que não há o que se falar em pagamento em duplicidade do imposto, uma vez que o ICMS devido por antecipação parcial efetivamente pago constitui crédito fiscal a ser deduzido do imposto devido, conforme previsto na legislação.

Em face ao acima exposto, a infração 3 subsiste parcialmente no valor de R\$ 173.159,79, conforme apurado pelos autuantes às fls. 1065 a 1069.

Por fim, ressalto que não vejo como se acolher o pedido de redução ou dispensa de multa, pois não há como se afirmar que os procedimentos irregulares do autuado não tenham ocasionado falta de recolhimento de ICMS, haja vista que a infração 3 trata de falta de recolhimento de imposto. Ademais, a falta de entrega dos arquivos de EFD impossibilitou a fiscalização de efetuar outros roteiros de fiscalização, a exemplo do levantamento quantitativo de estoques. No que tange ao alegado caráter de confisco das multas, saliento que as penalidades estão previstas na legislação, não cabendo a este órgão julgador apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual.

Voto, portanto, pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

#### **VOTO DIVERGENTE (Quanto à infração 2)**

Peço vênia para divergir do voto do nobre colega no que concerne à infração 02, pelas razões a seguir.

A acusação versa sobre a falta de atendimento a intimação para entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Digital – EFD - na forma e nos prazos previstos na legislação, nos meses de janeiro a dezembro de 2012, sendo aplicada a multa de 1% sobre valores de entrada ou saídas não informadas na EFD, no valor de R\$ 575.634,16.



O contribuinte entregou a Escrituração Fiscal Digital zerada, conforme comprovantes que anexou, fls. 107 a 117, e diante dessa constatação, o autuante no decorrer da ação fiscal, intimou a empresa para apresentá-la, com os dados correspondentes ao seu movimento comercial.

A primeira intimação data de 02/12/2013, sendo concedido o prazo de 5 dias para a apresentação da EFD retificada, e a segunda, de fl. 16, concedeu mais 05 (cinco) dias para a apresentação.

Ocorre que a Escrituração Fiscal Digital – EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Conv. ICMS 143/06) e substitui a escrituração e impressão dos livros fiscais.

Ademais, a Escrituração Fiscal Digital (EFD) é de uso obrigatório para os contribuintes do ICMS inscritos no cadastro estadual, observando-se os prazos estabelecidos no RICMS, de acordo com o montante referente às operações e prestações sujeitas ao ICMS no ano imediatamente anterior.

Consoante o art. 250 do RICMS/2012, o arquivo da EFD deverá ser transmitido ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), instituído pelo Decreto Federal nº 6.022, de 22/01/2007, administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, no endereço “<http://www.receita.fazenda.gov.br/sped/>”, e será considerado válido após a confirmação de recebimento pelo Programa Validador e Assinador (PVA).

No presente caso, as informações constantes do arquivo da EFD traziam o movimento zerado, e em havendo necessidade de alteração parcial ou total das informações constantes do arquivo da EFD já transmitido, o contribuinte deveria retransmiti-lo com todas as informações, com a devida autorização da inspetoria fazendária da circunscrição fiscal do contribuinte.

Ademais, por fazer uso da EFD, o sujeito passivo encontrava-se dispensado da entrega dos arquivos, estabelecidos pelo Conv. ICMS 57/95 a partir de 1º de janeiro de 2012.

O dispositivo aplicado para a multa corresponde ao do art. 42, XIII-A, alínea “I”, com redação vigente a partir de 01/11/2013, dispõe:

*l) R\$ 1.380,00 (um mil trezentos e oitenta reais) pela falta de entrega, no prazo previsto na legislação, de arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital - EFD, ou entrega sem as informações exigidas 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 pelo não atendimento de intimação para apresentação do respectivo arquivo.*

Efetivamente estamos diante de um fato concreto qual seja, a entrega da EFD com as informações zeradas, e que ao ser detectado pela fiscalização, no decorrer da ação fiscal, o autuante intimou a sociedade empresária a corrigir tais falhas. Entendo que a multa aplicável, está correta, em princípio, não corresponderia a fatos geradores pretéritos, mas a fatos decorrentes do não atendimento às intimações realizadas pelo fisco, durante a ação fiscal. Estamos diante de norma de direito processual, de natureza instrumental, e quanto a isto, deve ser aplicada a norma vigente ao tempo da intimação, que ocorreu em 02/12/2013, quando já vigente a multa estabelecida no inciso “I”, inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

De regra, uma lei só se aplica aos fatos que ocorrerão após sua vigência, em abono ao princípio da irretroatividade tributária (art. 150, III, “a” da CF). Contudo, a lei nova que regula formalidades ou aspectos formais, deve ser aplicada retroativamente. Assim, os aspectos formais ou procedimentais que cercam o lançamento não afasta a lei vigente na época do lançamento. Aplica-se, portanto, o art. 144, § 1º do CTN que dispõe:

*§ 1º. Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliados os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

Portanto a lei vigente à época do lançamento, alínea “I” do inciso XIII-A do caput do art. 42º, já continha a redação dada pela Lei nº 12.917, de 31/10/13, DOE de 01/11/13, efeitos a partir de 01/11/13, posto que o sujeito passivo foi intimado em 02/12/2013, para efetuar as correções na EFD e a ela estava submetido.

Ultrapassada essa questão da lei processual ou formal, no tempo, cabe analisar se as intimações estariam válidas para fundamentar a aplicação da multa, como exigido pelo autuante.

Inicialmente constato que o prazo concedido foi de cinco dias, na primeira intimação, e depois mais cinco dias, na segunda, com o interstício de 02/12/2013 a 20/12/2013, entre a data da intimação e a data da lavratura do Auto de Infração.

A Secretaria da Fazenda considerando a necessidade de orientação quanto à aplicação de multas referentes a infrações relacionadas com arquivos magnéticos de que trata o Convênio 57/95, editou a Orientação Técnica – DPF 3005, a qual no seu item 5 dispõe que se verificada a impossibilidade de leitura ou a existência de divergência do arquivo magnético apresentado pelo contribuinte, em relação ao padrão previsto na legislação, como por exemplo, o contribuinte envia o arquivo com ausência do registro 54, é concedido o prazo de 30 dias para que possa regularizar as inconsistências.

Faço um paralelo entre a entrega dos arquivos magnéticos e a entrega da EFD - Escrituração Fiscal Digital, ao tempo em que recordo que o contribuinte por fazer uso da EFD encontrava-se dispensado da entrega dos arquivos estabelecidos pelo Convênio ICMS 57/95 a partir de 1º de janeiro de 2012. Neste caso, o prazo concedido para as retificações nos arquivos magnéticos, consoante a OTE-DPF - 3005 de 2005, de 30 dias, deveria ter sido observado, mas não o foi, o que fulmina de nulidade a autuação.

Nos termos do art. 21 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), represento à autoridade fazendária a repetição dos atos procedimentais, a salvo de falhas.

Voto pela nulidade da infração 02.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** do Auto de Infração nº **269440.0011/13-9**, lavrado contra **GERAIS ELETROMÓVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 173.159,79**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$460,00**, prevista no inciso XXII do artigo 42 da Lei 7014/96, alterada pela Lei 8.534/02, e dos acréscimos moratórios previstos pela Lei 9.837/05.

Esta Junta de julgamento recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de dezembro de 2014.

PAULO DANILO REIS LOPES – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA/VOTO DIVERGENTE  
(Quanto à infração 2)