

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 269278.0001/16-9
<b>RECORRENTE</b>	- CINCAL DISTRIBUIDORA DE MATERIAL DE CONSTRUÇÃO LTDA. (CINCAL MATERIAL DE CONSTRUÇÃO)
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0157-04/16
<b>ORIGEM</b>	- INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET: 17/04/2017

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0088-12/17

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. **a)** MERCADORIAS NÃO SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. Razões recursais elidem a ação fiscal e com fulcro no que dispõe o inciso II do art. 18 do RPAF/BA, é nulo o processo fiscal, na medida em que houve a manifesta preterição do direito de defesa. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Nulo**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão proferida pela 4ª JJF nº 0157-04/16, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 31/03/2016 para exigir multa por descumprimento de obrigações acessórias no valor de R\$42.344,31 em decorrência do cometimento das seguintes irregularidades:

**INFRAÇÃO 1-** *Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) sujeita (s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de 1% sobre o valor das aquisições. Período: janeiro, março a maio de 2015. Multa de R\$7.857,14*

**INFRAÇÃO 2-** *Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de 1% sobre o valor das aquisições. Período: janeiro a junho de 2015. Multa de R\$34.487,17.*

As infrações acima imputadas pelo Recorrido foram verificadas através do cruzamento de informações entre as Notas Fiscais Eletrônicas e as respectivas EFD-Escrituração Fiscal Digital do período de 01 a 06/2015, enviadas pelo recorrente, através do PROGRAMA MALHA FISCAL CENSITÁRIA.

O recorrente apresentou defesa administrativa requerendo a improcedência do Auto de Infração.

Por unanimidade, a 4º Junta de Julgamento Fiscal entendeu por bem julgar totalmente procedente a autuação fiscal, mantendo os valores cobrados a título de multa de 1% do valor comercial da mercadoria tributada ou não tributada, por descumprimento de obrigações acessórias, previstas no art. 42, inciso IX e XI da Lei nº 7.014/96, respectivamente, após tecer as seguintes alegações:

## VOTO

*“O presente Auto de Infração trata da aplicação de multa acessória sobre o valor das mercadorias entradas no estabelecimento (infração 01 - mercadorias tributadas e infração 02 - mercadorias não tributadas ou enquadradas no regime da antecipação/substituição tributária) sem o devido registro na escrita fiscal.*

*Toda a argumentação da empresa prende-se a dois fatos.*

*No primeiro, diz que entregou a sua EFD incorretamente por problemas técnicos em seu sistema de informática. Mas, conforme intenção, após início da ação fiscal e lavratura do Auto de Infração, porém antes da sua ciência, retransmitiu a mesma corretamente.*

*Abordando tal colocação, ela não possui o condão de descharacterizar a infração ora em lide.*

*Primeiro, problemas técnicos (inclusive não provados) e intenção de boa vontade não podem ser alegados para*

que a empresa não cumprisse corretamente com a sua obrigação tributária. Afora que os fatos geradores das penalidades ora aplicados são de janeiro a junho de 2015. Somente após o lançamento fiscal, é que diz ter resolvido a situação, ou seja, oito meses depois da ocorrência do último fato gerador (junho de 2015), já que o Auto de Infração foi lavrado em 31/03/2016.

Observo, ainda, e somente em atenção ao que afirmou o impugnante, ele tomou ciência do Auto de Infração em 08/04/2016. Retransmitiu, sem observância da norma regulamentar e, portanto, sem qualquer força legal probante, conforme adiante se expõe, em 06/04/2016 a sua escrituração fiscal digital dos meses de janeiro, março e maio de 2015 e, em 08/06/2016, a escrita fiscal digital de junho de 2015. A escrituração fiscal digital de fevereiro e abril não foi retransmitida.

Segundo, é vedado ao contribuinte, quando se encontrar sob ação fiscal (o presente caso), retificar sua escrita fiscal ou mesmo recolher o tributo que se encontrar sob fiscalização. Estas são as determinações do Parágrafo único do art. 138, do CTN:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Terceiro, aqui se estar a falar em escrituração fiscal digital e não de arquivos magnéticos apresentados através do sistema SINTEGRA, a qual o contribuinte deveria estar, anteriormente, obrigado a apresentar.

O art. 212, do RICMS/12 obriga o contribuinte a manter, em cada estabelecimento, conforme as operações ou prestações que realizar, diversos livros fiscais (Conv. S/Nº, de 15/12/70), como, e somente a exemplo, o livro Registro de Entradas, modelos 1 e 1-A.

No seu art. 215 determina que a escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, **sob sua exclusiva responsabilidade** (grifo não original) e não poderão conter rasurar ou emendas (§ 2º) e cada estabelecimento, seja matriz, filial, sucursal, agência, depósito ou qualquer outro, terá livros e documentos fiscais próprios, salvo disposição em contrário (art. 231).

Ou seja, a escrituração fiscal de uma empresa é de sua inteira responsabilidade e deve seguir, por obrigação, fiel e com exatidão, todas as determinações legais.

E tais determinações são inerentes a qualquer tipo de escrituração, quer manual ou informatizada, ou mesmo da escrituração fiscal digital.

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) (art. 247). Ela substitui a escrituração e impressão de diversos livros fiscais, entre eles o acima citado (§ 1º), além de:

- Dispensar o contribuinte da entrega dos arquivos estabelecidos pelo Conv. ICMS 57/95 a partir de 01/01/2012 (art. 253) - os chamados "arquivos magnéticos".
- O contribuinte deverá manter o arquivo da EFD pelo prazo decadencial, observados os requisitos de autenticidade e segurança (art. 252).

Esta escrituração é de uso obrigatório (ficando aqui restrita com a condição do autuado - art. 248) e o contribuinte deve observar o Ajuste SINIEF 02/09 e Ato COTEPE/ICMS nº 09/08. Afora que a EFD deve ser informada, mesmo que no período não tenha ocorrido movimentação no estabelecimento (§2), ou seja, segue as determinações legais que o contribuinte, por obrigação, deve ter quanto a esta escrituração, não importando se manual, informatizada ou através da escrituração fiscal digital.

Ela deve ser transmitida ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), instituído pelo Decreto Federal nº 6.022, de 22/01/2007 e administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, no endereço "<http://www.receita.fazenda.gov.br/sped/>", sendo considerada válida após a confirmação de recebimento do arquivo pelo Programa Validador e Assinador (PVA) - Art. 250.

Deve ser assinada pelo contribuinte ou por seu representante legal, por meio de certificado digital, emitido por autoridade certificadora credenciada pela Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil) (§ 1º do art. 250) e ser transmitida por estabelecimento até o dia 25 do mês subsequente ao do período de apuração, ainda que não tenham sido realizadas operações ou prestações nesse período (§ 2º do art. 250).

Pelas determinações legais acima tracejadas, toda a responsabilidade ao fiel cumprimento dos dados da EFD é do contribuinte que tem sob sua guarda (e não poderia ser de outro modo) todos os seus livros e documentos fiscais em meio digital.

Afora tais condições, o contribuinte ainda pode, observados os prazos decadenciais, retificar a sua escrituração fiscal através da EFD, caso exista qualquer erro, conforme determinações do art. 251, do RICMS/12.

E seguindo tais determinações, e tudo ora exposto, é que quando existe necessidade de sua retificação, o contribuinte, antes de fazê-la, é informado, no módulo de “Solicitação de autorização de retificação da EFD” da transmissão dos arquivos da sua escrituração fiscal digital, das seguintes informações:

- A EFD pode ser retificada sem autorização, até o último dia do 3º mês subsequente ao mês de referência (Ex.: A EFD de janeiro/2015 pode ser retificada sem autorização até o dia 30 de abril de 2015);
- Declarações retificadoras de meses que estão sob ação fiscal da Secretaria da Fazenda da Bahia e/ou da Receita Federal do Brasil entregues durante o período da fiscalização - a partir da notificação fiscal até o termo de encerramento da fiscalização - não têm validade jurídica;
- Declarações retificadoras de meses com débito lançado, não têm validade jurídica.

Em síntese, esta é a escrituração fiscal legal da empresa. Não há outra, ao contrário dos arquivos magnéticos do SINTEGRA que, embora de grande interesse para o fisco, não substitui legalmente a escrituração fiscal do contribuinte, que assim deveria proceder, porém entregando ao fisco os chamados “arquivos magnéticos”.

E neste caminhar, se desagua no segundo argumento apresentado pelo impugnante, que afirma existir multa específica para a entrega da escrituração fiscal digital do contribuinte (art. 42, XIII-A “l”, da Lei nº 7.014/96 e ainda, com redação à época dos fatos geradores). Assim, a ora aplicada (art. 42, IX e XI, da nominada lei), sendo “geral” não poderia ser aventada.

É equivocado o argumento do defendant.

A infração ora em questão tem natureza diversa daquela do art. 42, XIII-A “l”, da Lei nº 7.014/96 que assim determinava à época dos fatos geradores e determina:

Redação vigente de 01/11/13 a 10/12/15:

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.

Redação atual:

I) R\$1.380,00 (um mil, trezentos e oitenta reais) pela falta de entrega, no prazo previsto na legislação, da Escrituração Fiscal Digital - EFD, devendo ser aplicada, cumulativamente, multa de 1% (um por cento) do valor das entradas de mercadorias e prestações de serviços tomadas, em cada período de apuração, pelo não atendimento de intimação para entrega da escrituração não enviada;

Da sua análise e em qualquer momento, o fisco acusa o contribuinte, mesmo adotando-se a regra vigente quando dos fatos geradores, o não envio, ou envio com informação faltante, dos arquivos da ECF (que contém toda a escrituração fiscal da empresa), inclusive não o intimou a fazê-lo. Aqui não se estar a falar dos arquivos com toda a escrituração fiscal da empresa e sim da não escrituração de documentos fiscais no livro Registro de Entradas apresentado, sendo, portanto, bastante específica.

Ressalta-se, neste momento que, ao contrário dos arquivos magnéticos enviados através do SINTEGRA, no presente caso a fiscalização não tem competência de solicitar ao contribuinte que realize, sem os trâmites legais já expostos, qualquer alteração nestes arquivos, pois aqui se estar a discutir a escrita fiscal do contribuinte, única legalmente aceita.

E sendo a escrita fiscal, o seu livro Registro de Entradas deve estar corretamente escriturado, havendo multa específica, e não geral como quer crer o impugnante, para a situação ora em lide, ou seja, para a falta de registro de operações de aquisições de mercadorias e bens no mesmo.

Portanto, e mais uma vez, a natureza da infração do presente Auto de Infração difere da argumentada pelo impugnante, não se podendo dar guardia a mesma.

Quanto ao pedido que sejam aplicadas as determinações do art. 158, do RPAF/BA, é certo que ele faculta ao julgador cancelar ou reduzir as multas de caráter acessório. Entretanto, no caso específico, a multa aplicada é de 1% sobre o valor das mercadorias entradas no estabelecimento autuado e não registradas. Em assim sendo, este percentual, por si só, é de pouca monta, não havendo motivação para ser reduzido. Se o montante exigido é alto, tal fato decorre de procedimento equivocado do contribuinte ao desobedecer, sistematicamente, as determinações legais.

Por fim, o impugnante entende que a SEFAZ calcula erroneamente os acréscimos moratórios incidentes sobre o valor do tributo reclamado. Entende que o COTEB os aplica tão somente a partir da lavratura do Auto de

*Infração e não do seu fato gerador.*

*Mais, uma vez, é entendimento equivocado.*

*O art. 102, do COTEB (Lei nº 3956/1981), determina:*

*Art. 102. Os débitos tributários recolhidos fora dos prazos regulamentares ficarão sujeitos aos seguintes acréscimos moratórios:*

*II - se reclamados através de Auto de Infração, 1% (um por cento) por cada mês ou fração seguinte, a partir de 30 (trinta) dias de atraso.*

*§ 1º Os acréscimos moratórios serão calculados sobre o valor do tributo atualizado monetariamente na data do recolhimento.*

*§ 2º Os acréscimos moratórios, incidentes a partir de 1º de janeiro de 2001, serão calculados segundo os seguintes critérios:*

*[...]*

*II –sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício, a partir de 30 (trinta) dias de atraso, incidirão acréscimos equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.*

*§ 3º A partir de 1º de janeiro de 2006, também incidirão acréscimos moratórios sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício decorrentes do descumprimento de obrigação tributária acessória, na forma prevista no inciso II do § 2º deste artigo.*

*Pela análise dos dispositivos acima transcritos, os juros moratórios destinam-se a remunerar o atraso no cumprimento de uma obrigação. Em assim sendo, é ele devido desde o momento de sua falta de pagamento no prazo regulamentar.*

*Como o COTEB aplica as mesmas determinações tanto para a obrigação principal como a aquela acessória, é ele devido desde o momento da ocorrência do fato gerador.*

*Por tudo exposto, voto pela procedência do Auto de Infração.”*

O recorrente inconformada com a Decisão em Primeira Instância, interpôs Recurso Voluntário, Processo Administrativo nº 18434220165, reiterando suas alegações originais:

- I- Erro de capitulação legal. Entende que há disposição na Lei nº 7.014/1996 mais específica para a falta de entrega dos arquivos no prazo ou entrega sem as informações exigidas na legislação constante no art. 42, XIII-A, “L”, da Lei nº 7.014/1996;
- II- Quanto às alegações sobre a aplicação de acréscimos moratórios nas multas por descumprimento de obrigação acessória entende, com fulcro no art. 102 e parágrafos do COTEB, que incidirão os acréscimos moratórios a partir do 30 dia de atraso após vencido o prazo de pagamento do Auto de Infração ou notificação do lançamento, não se podendo falar em atraso relativamente à competência à qual se vinculada o descumprimento da obrigação acessória;
- III-Requerimento do cancelamento da multa por descumprimento da obrigação acessória. Com arrimo no art. 158 do RPAF e art. 42, parágrafo 7º da Lei nº 7.014/1996, requereu cancelamento da multa por suposto descumprimento de obrigação acessória, entendendo que preenche os dispositivos dispostos na referida Lei, além do fato que a mesma, antes da ciência do Auto de Infração, entregou à autoridade fiscal os arquivos eletrônicos da EFD.

## VOTO

Preliminarmente, vejamos o que dispõe o art. 102, do COTEB (Lei n.º 3.956/1981), tendo em vista a contestação expressa pelo recorrente quanto a não aplicação literal da referida Lei:

*“Art. 102. Os débitos tributários recolhidos fora dos prazos regulamentares ficarão sujeitos aos seguintes acréscimos moratórios:*

*II -sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício, a partir de 30 (trinta) dias de atraso, incidirão acréscimos equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para*

*títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.*

*§ 3º A partir de 1º de janeiro de 2006, também incidirão acréscimos moratórios sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício decorrentes do descumprimento de obrigação tributária acessória, na forma prevista no inciso II do § 2º deste artigo.”*

Da leitura do dispositivo acima, entendo que, e diversamente do quanto propõe o recorrente, a Decisão de primeiro grau não merece ser reformada, no particular.

Isto porque, a interpretação sistemática do art. 102 do COTEB sinaliza unicamente para a incidência de acréscimos moratórios tendo como fato gerador o descumprimento da obrigação acessória, e não do lançamento de ofício – Auto de Infração.

Mantenho, portanto, a Decisão proferida pela MM Junta.

Quanto à capitulação legal das multas aplicadas no referido Auto de Infração, o Autuante afirma que a multa aplicada, pela falta de escrituração fiscal de notas fiscais de entrada em EFD, é a prevista no artigo 42, incisos IX e XI, da Lei 7.014/1996 (“*1% um por cento do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal e, 1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria adquirida sem tributação ou com a fase de tributação encerrada, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal*”).

Se valendo da retroatividade benéfica disposta no art.112, do Código Tributário Nacional, o recorrente entende que a multa prevista no inciso XIII-A, “I” da Lei nº 7.014/1996, com base em sua redação vigente entre 01/11/2013 a 10/12/2015, e, portanto, à época do fato gerador, é mais específica ao fato ocorrido, devendo prevalecer quanto às penalidades previstas nos incisos IX e XI da mesma Lei. Vejamos:

*Art.42, XIII-A, “I” efeitos de 01/11/13 a 10/12/15:*

*“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 (grifo não original), 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.”*

Vejam que a multa aplicada, prevista no art. 42, inciso IX e XI da Lei nº 7.014/96, faz referência específica às omissões de entradas de mercadorias tributadas ou sem tributação, respectivamente, sem o devido registro na escrita, enquanto que a multa prevista no art. 42, XIII-A, “I” da mesma Lei nº 7.014/1996, à época do fato gerador, tratava de infrações relacionadas a falta de entrega ou a entrega sem as informações exigidas na legislação, relacionadas especificamente às informações em arquivo eletrônico.

Conforme Termo de Informação Fiscal, o contribuinte foi alvo da mais nova ação fiscal de combate à sonegação e agilidade na arrecadação, denominado “PROGRAMA MALHA FISCAL CENSITÁRIA”. Este programa, conforme divulgado, associa a capacidade de cruzamento eletrônico dos dados fiscais de todos os contribuintes, provida pelo software, à análise aprofundada e seletiva dos indícios mais relevantes, por parte dos fiscais. A expectativa, devidamente divulgada pelo então gerente de Automação Fiscal e líder do projeto Malha Fiscal Censitária, Jadson Bitencourt, é de aumento da arrecadação espontânea e de melhoria da qualidade da informação fiscal, evitando-se autuações motivadas por erros formais e prevenindo-se a formação de passivos tributários, visto que, utilizando o Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e), erros serão divulgados aos contribuintes, e eles poderão corrigi-los o quanto antes.

Da leitura do parágrafo acima, percebemos que, indo contra o real sentido da malha censitária, a auto regularização e a denúncia espontânea de possíveis irregularidades não puderam ocorrer, visto que a lavratura do Auto de Infração precedeu, sem que, contudo, fosse o recorrente notificado através do seu Domicílio Tributário ou por meio de Intimação Fiscal, de forma a permitir que as inconsistências apresentadas nos arquivos auditados fossem sanadas. Observem

que a infração cometida não trouxe prejuízos aos cofres públicos, visto que não impediu o recorrente de realizar o tempestivo pagamento de suas obrigações principais, através de apuração paralela nos seus livros fiscais. Prova disso é que, após terem seus arquivos sido auditados, não houve qualquer apuração de débito por descumprimento de obrigação principal.

A seção XV do Decreto nº 13.780/2015 trata da Escrituração Fiscal Digital-EFD e no seu art.247, §4º, garante ao contribuinte o prazo de 30 dias, contados da data da intimação fiscal, para envio da EFD não entregue no prazo ou entregue com inconsistências. Amparado nesta última hipótese, entendo que teria o recorrente o prazo de 30 dias para retificar seus arquivos.

*"Art. 247. 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).*

*§ 4º O contribuinte terá o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências."*

Observem que a EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos e, uma vez entregue e recepcionada pela Secretaria da Fazenda, teria este órgão acesso a todas as informações do contribuinte. Detectadas inconsistências no referido arquivo, deveria, pois, a fiscalização conceder prazo de 30 dias, através de intimação fiscal, para devidas correções. Não sendo atendidas as exigências no prazo mencionado, lavraria o AUTO DE INFRAÇÃO, imputando-lhes as multas específicas.

Na contramão do acima mencionado, o autuante, em lide, aduz: *"....Da sua análise e em qualquer momento, o fisco acusa o contribuinte, mesmo adotando-se a regra vigente quando dos fatos geradores, o não envio, ou envio com informações faltante, dos arquivos da ECF(que contém toda a escrituração fiscal da empresa), inclusive não o intimou a fazê-lo. Aqui não estar a falar dos arquivos com toda a escrituração fiscal da empresa e sim da não escrituração de documentos fiscais no Livro Registro de Entradas apresentado, sendo, portanto, bastante específica.'*

Assim sendo, se a fiscalização se atreve a autuar apenas omissões no Livro Registro de Entradas, há de convir que os demais registros estariam regulares, não devendo, pois, o Autuante se utilizar da premissa de que a fiscalização era específica e, por esta razão, afastar o regramento previsto para a declaração como um todo.

O recorrente alega ter enviado os arquivos com informações faltantes por problemas com o seu sistema de informática, mas, ao tê-los sanados, retificou e entregou os arquivos retificadores dos meses de janeiro, março e maio nos dias 05 e 06/04/2016, datas anteriores à data de ciência do recorrente, sendo que o mês de junho foi retificado no mesmo dia em que foi dada ciência ao Recorrente. Ressalta que não foi acostada ao processo, a retificadora referente ao mês de abril, também objeto da autuação.

Conforme acima exposto, entendo ter havido falha no processo de fiscalização, visto que o autuante não ofereceu à Recorrente prazo para as devidas regularizações, nem tampouco aceitou os arquivos retificados.

O autuante, não aceitando os arquivos retificados, alegou que o recorrente estaria impedida de retificar seus arquivos visto estar sob ação fiscal, citando o parágrafo único, do art. 138 do CTN, que diz o seguinte:

*"Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração."*

Ocorre que, divergindo “data vênia” do quanto acima exposto, entendo que a ação fiscal somente

teria seu termo inicial com a ciência do contribuinte e, a partir de então, produziria seus jurídicos efeitos. Dessa forma, e antes da aludida ciência, não estaria o recorrente/Autuada impedida de retificar os seus arquivos, como assim o fez e transmitiu.

Além disso, o art. 251 do RICMS/BA, Decreto nº 13.780/2012, estabelece regras claras para a transmissão do arquivo retificador, sendo uma delas o pedido de autorização à Secretaria da Fazenda para o envio deste, quando o mesmo for realizado após o último dia do 3º mês subsequente à data de transmissão do arquivo original. No caso em apreço, os arquivos retificadores foram enviados após o prazo acima mencionado, permitindo, portanto, a conclusão de que houve a anuênciam e autorização da SEFAZ-BA para o referido envio. Se essa não fosse a lógica conclusão, não teriam os arquivos retificadores sido recepcionados pelo órgão, conforme documentos anexados ao processo. (fls. 95 a 99).

Vejamos o que dispõe o art.251 do RICMS/BA:

*“Art. 251. A retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009:*

*Cláusula décima terceira O contribuinte poderá retificar a EFD:*

*I - até o prazo de que trata a cláusula décima segunda, independentemente de autorização da administração tributária;*

*II - até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, independentemente de autorização da administração tributária, com observância do disposto nos §§ 6º e 7º;*

*III - após o prazo de que trata o inciso II desta cláusula, mediante autorização da Secretaria de Fazenda, Receita, Finanças ou Tributação do seu domicílio fiscal quando se tratar de ICMS, ou pela RFB quando se tratar de IPI, nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da escrituração, quando evidenciada a impossibilidade ou a inconveniência de saneá-la por meio de lançamentos corretivos.”*

Diante do acima exposto, e com fulcro no que dispõe o inciso II do art. 18 do RPAF, declaro a nulidade do processo fiscal, na medida em que houve a manifesta *preterição do direito de defesa*.

Assim, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

## VOTO DISCORDANTE

Peço vênia à nobre relatora para apresentar entendimento divergente daquele esposado em seu voto, nos termos em que segue.

Conforme se encontra consignado no lançamento fiscal em análise, o auto de infração foi lançado a partir da constatação, por parte do preposto fiscal, de omissões de registro de notas fiscais no Livro Registro de Entradas da empresa recorrente, segundo consta da folha 01 do processo.

De acordo com o relato dos fatos feito no voto da nobre relatora, a fiscalização promoveu o cotejamento entre as notas fiscais eletrônicas emitidas contra o sujeito passivo e o seu Livro Registro de Entradas (entregue mediante EFD), tendo detectado a ausência de lançamento de diversos documentos fiscais de entrada, tendo enquadrado a conduta infratora nos dispositivos previstos no art. 42, incisos IX (operações sujeitas à tributação) e XI (operações não tributáveis) da Lei nº 7.014/96.

Em seu recurso, o sujeito passivo alega nulidade, ao argumento de que não lhe foi concedido o prazo de trinta dias (mediante intimação) para correção das inconsistências da Escrituração Fiscal Digital (EFD), conforme prevê o § 4º do art. 247 do RICMS/12, vigente à época da ação fiscal.

Pois bem, a questão a ser dirimida diz respeito, portanto, à necessidade, ou não, de intimar o sujeito passivo para correção das inconsistências contidas na EFD. É o que passamos a abordar, não sem antes examinar o texto do dispositivo regulamentar citada pela recorrente, abaixo reproduzido.

“Art. 247. 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).

...

§ 4º O contribuinte terá o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou **entregue com inconsistências** (grifo acrescido).”

Como se pode depreender da leitura do texto regulamentar, o sujeito passivo deverá ser intimado, com a concessão de um prazo de trinta dias, nas hipóteses de **não entrega** ou **entrega com inconsistência** da EFD. Considerando que resta incontrovertido que a EFD foi entregue, discute-se a aplicação, ao caso aqui tratado, da hipótese da INCONSISTÊNCIA.

A expressão inconsistência não é nova, mas adveio da legislação anterior, aplicável aos arquivos magnéticos Sintegra, conforme referência expressa do art. 708-B, em seus parágrafos 3º e 5º, abaixo transcritos.

“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.

...

§ 3º Tratando-se de intimação para correção de **inconsistências verificadas em arquivo magnético**, deverá ser fornecida ao contribuinte Listagem Diagnóstico indicativa das irregularidades encontradas.

...

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

... (grifos acrescidos)”

Como se pode ver, a norma do regulamento atual é resultado de uma transposição (quase que literal) de dispositivos já presentes na legislação aplicável aos arquivos magnéticos Sintegra, conforme acima.

O alcance e dimensão da expressão “inconsistência” já havia sido objeto de divergências interpretativas, presentes não somente no momento das ações fiscais, mas também nos julgamentos dos autos de infração lavrados, a ponto mesmo de ter havido a necessidade de publicação da Instrução Normativa nº 55/14, regulamentando o procedimento de aplicação das sanções em face da apresentação de arquivos “inconsistentes”.

O item “3” da IN 55/14 (ainda em vigor) disciplina a aplicação da multa de 5%, prevista no art. 42, descendo a detalhes do procedimento e enunciando a dimensão conceitual que deve ser atribuída à expressão “inconsistência”, nos termos a seguir.

“3 – A multa de 5% de que trata a alínea “i” do inciso XIII-A do art. 42 deverá ser aplicada ao contribuinte que entregar, no prazo regulamentar ou após ter sido intimado, o arquivo eletrônico com todos os TIPOS DE REGISTRO e desde que sejam observadas a existência de inconsistências, sendo que:

3.1 – o arquivo eletrônico será inconsistente quando ficar constatado que:

3.1.1 - a totalização dos valores nele informados, relativos a determinado período de apuração, **não reflete os mesmos valores lançados na escrituração fiscal do contribuinte**;

...”

Conforme se depreende a partir da leitura do texto acima, o conceito de inconsistência está associado, na legislação do Sintegra, à divergência entre os arquivos magnéticos e a escrita fiscal do contribuinte, de acordo com o subitem “3.1.1” transcrito.

Tal compreensão se encontra reforçada pela dicção do item “3.1.2.1” reproduzido a seguir.

3.1.2 – [NÃO] sendo dispensado de determinada escrituração fiscal, os valores informados não refletem os mesmos valores totalizados a partir dos documentos fiscais referentes ao mês, conforme os seguintes exemplos:

3.1.2.1 - a totalização das informações do registro 50 é **diferente daquela lançada no Registro de Entradas ou no Registro de Saídas**;

..."

A IN citada traz, ainda, os conceitos de “inconsistência por omissão” e “inconsistência por divergência”, em seus subitens “3.2.1.1” e “3.2.2.1”, abaixo reproduzidos.

3.2 – as inconsistências apuradas mensalmente podem resultar das seguintes situações:

3.2.1 – **OMISSÃO** – caracteriza-se quando:

3.2.1.1 - se constata que os valores informados nos arquivos eletrônicos de determinado mês são inferiores aos lançados na escrituração fiscal do contribuinte ou aos totalizados diretamente dos documentos fiscais; ou

..."

3.2.2 – **DIVERGÊNCIA** – caracteriza-se quando:

3.2.2.1 – se constata que os valores informados nos arquivos eletrônicos em determinado mês são superiores aos valores lançados na escrituração fiscal do contribuinte ou aos totalizados diretamente dos documentos fiscais;

..."

Todas essas transcrições não deixam margem a qualquer dúvida, pois apontam de forma muito clara no sentido de que a inconsistência deveria ser apurada, via de regra, a partir do confronto dos arquivos com a escrituração fiscal do contribuinte.

Tal conceito não pode, contudo, ser transposto à realidade atual da Escrituração Fiscal Eletrônica, por um motivo muito simples, qual seja, os arquivos da EFD representam a própria escrituração fiscal do contribuinte, não havendo, por isso, parâmetro extrínseco que possa servir de medida para a caracterização da “inconsistência” dos arquivos enviados, nos termos referidos pelo § 4º do art. 247 do RICMS/12, acima transcrito.

Cabe, por conseguinte, ao intérprete, a tarefa de atribuição de um sentido válido ao dispositivo regulamentar, dentre outros, de forma a compatibilizá-lo com todo o microssistema do imposto estadual em análise. Tal mister passa, assim, pela reconstrução da dimensão semântica a ser dada à expressão contida no caput do art. 247.

A solução dessa questão não passa, certamente, pela necessidade de intimação prévia do contribuinte sempre que se configure ausência de registro de documentos fiscais em sua escrita (diferentemente do que entende a relatora), pois a tal conclusão, na maior parte das vezes, só é possível se chegar após o exame detido de sua escrita e a depuração de todas as notas fiscais emitidas e disponibilizadas no sistema público digital. Dito de outra forma, é um ente de juízo a que se chega, somente, ao final do procedimento de auditoria, quando já não mais existe a espontaneidade, inibida por força do termo de início lavrado.

Nem seria justo que assim o fosse, pois tal interpretação poderia estimular a que o sujeito passivo omitisse, dolosamente, o registro de documentos fiscais, na expectativa de que a auditoria tributária pudesse não identificá-lo, sem qualquer risco de ser multado, se considerássemos a necessidade de concessão de oportunidade de corrigi-lo, conforme defende a relatora.

Penso que a inconsistência, uma vez identificada, deve gerar, sem dúvida, a necessidade de intimação do sujeito passivo para saná-la, mas tal efeito jurídico somente deve se impor na medida em que a distorção da EFD possa ser identificada, de plano, em função da incompatibilidade do livro considerado com o conjunto da escrituração fiscal da empresa.

No caso da presente autuação, o Livro Registro de Entradas somente deve ser considerado inconsistente (e, portanto, produzir o efeito jurídico referido) quando apresentar desconformidade com o Livro Registro de Apuração do ICMS, mais especificamente, quando o seu total não guardar correspondência com o valor transferido para o campo “CRÉDITO PELAS ENTRADAS”, no quadro de apuração do imposto a recolher do RAICMS.

Neste caso, é dever da fiscalização empreender esforços com vistas a sanar a “inconsistência” do livro fiscal digital que foi transmitido para o servidor da SEFAZ/BA, antes mesmo de dar início aos procedimentos de auditoria pertinentes.

Tal compreensão revela-se fundamental para avaliar a conduta adotada pelo preposto fiscal no presente processo, pois é preciso levar em consideração a alegação recursal de que alguns dos arquivos da EFD entregues se encontravam zerados, o que, em se confirmado, jamais poderia ensejar a lavratura do auto de infração por ausência de registro dos documentos fiscais, sem antes haver a intimação do sujeito passivo para corrigir as inconsistências reveladas.

Nesse sentido, divirjo do voto manifestado pela ilustre relatora, na medida em que não há inconsistência revelada nos meses de janeiro, fevereiro e junho de 2015, conclusão a que se chega pela constatação de que somente alguns documentos fiscais deixaram de ser registrados, tendo sido identificados apenas três documentos em janeiro, doze em fevereiro e dez em junho (considerando a Infração 01) e apenas dois documentos em janeiro (considerando a Infração 02).

Ora, se não há inconsistência “revelada”, não se pode exigir que o preposto fiscal intime o sujeito passivo para correção de arquivo, mormente porque só saberá que se encontram ausentes registros, de alguns poucos documentos, ao final de todo o procedimento fiscal, quando a espontaneidade já se encontra inibida, como já frisado.

Diferente, todavia, é a situação da EFD relativas aos meses de março, abril e maio, pois a quantidade de documentos ausentes é tão grande que nos leva a crer que os arquivos entregues se encontravam “zerados” (em branco), o que deveria ter ensejado uma outra conduta por parte do preposto fiscal (até mesmo em observância ao princípio da boa-fé), já que sabia (ou deveria saber) que os arquivos enviados estavam inconsistentes.

Assim, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para excluir do presente lançamento as multas relativas aos meses de março, abril e maio de 2015.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **NULO** o Auto de Infração nº **269278.0001/16-9**, lavrado contra **CINCAL DISTRIBUIDORA DE MATERIAL DE CONSTRUÇÃO LTDA. (CINCAL MATERIAL DE CONSTRUÇÃO)**.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, José Carlos Barros Rodeiro, Denise Mara Andrade Barbosa, Paulo Sergio Sena Dantas e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral Oliveira.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de março de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA

LUIZ ALBERTO AMARAL OLIVEIRA - VOTO DISCORDANTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS