

A. I. Nº - 210404.0004/18-0  
AUTUADA - CENTRAL FARMA COMERCIAL LTDA.  
AUTUANTE - JOSÉ MARIA DIAS FILHO  
ORIGEM - INFRAZ FEIRA DE SANTANA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 25/07/2019

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0095-05/19**

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO INDEVIDO. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Não há nenhum estorno providenciado pelo contribuinte, nem mesmo nos documentos oficiais por ele juntados. Prevalece os dados apontados no SPED fiscal, trazido aos autos pela fiscalização. Não se pode dar credibilidade probatória aos documentos apensados pelo sujeito passivo, conforme os termos do art. 237 do RICMS-BA analisados e que não foi contrastada na autuação, sendo que com base à Escrituração Fiscal Digital (EFD), só as informações pode inferir sobre os procedimentos fiscais adotados pelo estabelecimento autuado. Infração mantida integralmente. 2. RECOLHIMENTO A MENOR. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA TOTAL. LEVANTAMENTO REVISTO. A auditoria não se atentou para os pagamentos feitos a título pela autuada. O fiscal deduziu alguns recolhimento em nome do fornecedor. Neste sentido, refaz-se o cálculo do montante exigido, excluindo-se do levantamento algumas Notas Fiscais. Infração mantida parcialmente. 3. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ENTREGA DE ARQUIVOS DIGITAIS SEM A TOTALIDADE DOS DADOS EXIGIDOS NA LEGISLAÇÃO. Entende-se que ocorreu de fato, um vício no procedimento fiscal decorrente após intimação. Não foi obedecido o prazo previsto na legislação, de 30 dias, para a correção das inconsistências presentes na escrita fiscal digital, como dispõe o § 4º, do Art. 261 do RICMS/BA. Infração nula. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Vencido o voto do relator quanto à infração 3. Decisão não unânime.

## **RELATÓRIO**

De início, compete sublinhar que o presente relatório atende às premissas estatuídas no inciso II do art. 164 do RPAF-BA, sobretudo quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos integrantes processuais.

O lançamento de ofício em lide, lavrado em 31/10/2018, no valor histórico total de débito de R\$174.975,47, afora acréscimos, desdobrou-se nas infrações abaixo:

**Infração 01 – 01.02.06:** Uso indevido de créditos fiscais decorrentes de mercadorias adquiridas por substituição tributária, no montante histórico de R\$5.862,70. Valores foram lançados no SPED e aludem às Notas Fiscais nºs 28745, 30366, 31204, 32398, 32791, 33470, 34943, 36238 e 40516, emitidas por LOLLY BABY PRODUTOS INFANTIS LTDA.

A irregularidade perpassou os meses de janeiro, abril, maio, julho, agosto, outubro e dezembro de 2014 e julho de 2015.

Teve a conduta enquadramento nos arts. 9º e 29, §4º, II, da Lei nº 7014/96, e art. 290 do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, além da multa de 60%, estabelecida no art. 42, VII, “a”, da lei atrás mencionada.

**Infração 02 – 07.01.02:** Recolhimento a menor de imposto por antecipação tributária total, no valor histórico de R\$36.299,91, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições interestaduais de mamadeiras, bicos de mamadeiras e chupetas oriundas da empresa LOLLY BABY PRODUTOS INFANTIS LTDA. Cobrança efetuada por solidariedade tributária.

A infração 2 perpassou os meses de janeiro, abril, maio, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2014, fevereiro, março, abril, maio, junho e julho de 2015.

Além do Convênio ICMS 76/94 e Decreto nº 11.872/2009, enquadrou-se a conduta nos arts. 8º e 23, §3º e inciso II, da Lei nº 7014/96, c/c o art. 289 do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, além da multa de 60%, estabelecida no art. 42, II, “d”, da lei atrás mencionada.

**Infração 03 – 16.14.03:** Deixou o contribuinte de atender, como usuário do SPED, a intimação para entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital – EFD, na forma e nos prazos previstos na legislação tributária, implicando em descumprimento de obrigação acessória e consequente cobrança de multa, no valor histórico de R\$132.975,47.

Mesmo intimado em 03.10.2018, com ciência em 15.10.2018 (Código Mensagem 100340), o autuado não apresentou à fiscalização os arquivos magnéticos referentes aos exercícios de 2014 e 2015, em desacordo com a legislação, sujeitando-se à multa de 1% das entradas ou saídas o que for maior.

São transcritos no corpo do auto de infração os arts. 259, §15 e 261 do RICMS-BA, além do art. 42, XIII-A, “j”, esta última alínea em excertos.

Tipificou-se a irregularidade nos arts. 247, 248, 249 e 250, todos do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, e na sanção estabelecida no art. 42, XIII-A, “l”, da Lei nº 7014/96.

Dão suporte à cobrança, na sequência do PAF, a intimação para apresentação de livros e documentos, via Domicílio Tributário Eletrônico – DTE (fl. 09), **na qual consta expressamente estar o contribuinte obrigado a apresentar em cinco dias úteis os Arquivos SPED/EFD de 01.01.2014 a 31.12.2015**, entre outros documentos, CD (fl. 10) contendo os seguintes arquivos: DANFES recebidos, DMAs, registros de entradas, registros fiscais em branco, SPED-EFD, demonstrativos sintéticos e analíticos das infrações e cópia do Auto de Infração nº 210.404.0005/18-6, demonstrativo sintético da relação das NF com uso a maior de crédito fiscal (fl. 11), demonstrativo do ICMS devido por ST (fl. 12), planilha do ICMS antecipação total calculado por NF (fls. 13/15), demonstrativo de entradas x saídas para cálculo da multa por falta de apresentação do SPED, entradas digitais sem registros exibidos (fls. 17/28).

Após ciência do lançamento em 13.11.2018, via AR pelos correios (fl. 31), a impugnação (fls. 33/37) foi protocolada em 27.12.2018, conforme registro presente nos autos (fl. 32).

Resumidamente a linha de defesa é assim traçada: para a infração 01, apesar da apropriação do crédito fiscal indevido, isto foi anulado posteriormente, conforme documentação anexada; para a infração 02, a fiscalização inobservou os pagamentos feitos pela própria autuada e os recolhimentos feitos pelo fornecedor “Lolly Baby”, via GNRES; para a infração 03, improcede a multa porque a empresa entregou devidamente todos os recibos aventados pela auditoria, conforme comprovado em recibos que anexa.

Acompanharam a contestação (fls. 33/37), entre outros documentos, RG do subscritor da referida peça (fl. 42), além dos registros de apuração do ICMS e demonstrações de pagamento daquilo que foi apurado (fls. 43/61).

A mídia digital apensada entre as fls. 32 e 33 contém apenas a peça impugnatória.

No seu informativo fiscal (fls. 64/73), o preposto fiscal acentua os seguintes aspectos: para a infração 01, inexistiram os alegados estornos de créditos, de acordo com os registros de apuração de ICMS espelhados na própria peça informativa, além do fato de que os “registros de apuração”

apresentados pelo autuado não possuem força comprobatória, porquanto expedidos à margem da escrituração fiscal digital ao qual estava obrigado a seguir desde 01.01.2013, consoante histórico espelhado à fl. 70. Para a infração 02, reconheceu-se que parte do imposto cobrado já houvera sido pago pelo fornecedor “Lolly Baby”, cujas provas de recolhimento foram anexadas por equívoco no AI 210.404.0005/18-6, também lavrado pelo informante, pelo que o demonstrativo de débito foi refeito e encartado na própria peça informativa. Para a infração 03, não trouxe a autuada qualquer prova que pudesse elidir a imputação, aspando a seguinte frase: *alegar e não provar é o mesmo que nada dizer*.

Anexada apenas cópia eletrônica das informações fiscais (fl. 74).

Tendo em vista o refazimento do quanto devido na infração 02, a empresa foi intimada a se manifestar (fl. 77), produzindo a petição de fls. 79 a 81. Nela reiteram-se as alegações defensivas, acrescentando-se o seguinte: para a infração 02, o fiscal deixou de considerar as GNREs pagas pelo remetente das mercadorias sujeitas à ST e os DAEs pagos pela autuada. Para a infração 03, é o próprio fiscal quem acosta vários “speeds” (sic; fl. 80) em suas informações, contradizendo suas inverídicas alegações. Salienta ainda que efetuou o recolhimento quando da antecipação tributária, havendo apenas a ausência de destaque nas notas fiscais dos produtos que não integram o regime especial e ocorrendo, mesmo assim, o pagamento do imposto.

Entre outros documentos, a autuada anexa, na ocasião, recibos de entrega da EFD.

Novamente convocado para prestar informativo fiscal, o i. autuante reitera as razões acusatórias e faz os adendos a seguir: para a infração 02, já foram consideradas para abatimento as GNREs pagas pelo fornecedor “Lolly Baby”. Para a infração 03, assegura que o contribuinte foi autuado por falta de apresentação dos arquivos SPEDs, em face do não atendimento da intimação regular com o fito de que os apresentasse; o fato do sujeito passivo ter apresentado os arquivos nos prazos regulamentares nada tem a ver com a imputação fiscal, por serem situações distintas.

CD contendo a nova peça informativa foi anexado (fl. 103).

Distribuído o processo para esta Junta, fiquei incumbido de examiná-lo.

Entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos instrutórios presentes nos autos, estando o PAF devidamente instruído.

Passo, então, a compartilhar o meu voto. É o relatório.

#### **VOTO VENCIDO (Infração 3)**

Inicialmente, deve-se apreciar os aspectos formais e preliminares do processo.

O auto de infração obedece aos requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua validade.

A impugnação foi interposta dentro do prazo regulamentar, não se identificando aqui problemas de perda de prazo e consequente revelia.

Atendidos o exercício do contraditório e da ampla defesa, bem como os demais princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.

**Vale consignar que na petição de fls. 79 há solicitação expressa do contribuinte para que as intimações sejam postadas para o endereço do seu causídico e, nos termos do art. 272, §5º, do CPC, isto haverá de ser regiamente atendido pelo setor de preparo, sob pena de nulidade.**

Três infrações integram o presente lançamento de ofício. Irei apreciá-las isoladamente.

**A primeira irregularidade** refere-se a uso indevido de créditos fiscais decorrentes de operações de aquisição de mercadorias gravadas com a substituição tributária e, portanto, com a fase de tributação encerrada.

A defesa se fixa em afirmar - e reiterar na sua réplica - que, não obstante a utilização indevida

dos créditos no registros de entradas, aspecto que neste particular queda incontroverso, providenciou os estornos correspondentes no momento da apuração do imposto, consoante documentação por ele anexada nos autos.

O i. autuante cuidou de demonstrar no próprio corpo do seu informativo que nenhum estorno de créditos fiscais foi efetivado pela empresa, trazendo à baila os registros oficiais efetuados no apuramento do ICMS.

E sustenta que, à época dos fatos geradores, estava o autuado compelido a fazer a sua escrita fiscal com base no SPED, não tendo qualquer valor oficial probante os registros de apuração apensados pela impugnante.

Até entre estes últimos se percebe divergências.

Tome-se como exemplo o mês de julho de 2015. A autuada acosta registros (fls. 43 a 45) em que os créditos fiscais das entradas apropriados em todos os CFOPs (R\$5.708,41) acabariam sendo supostamente desconsiderados na Apuração (fl. 44); acontece que, apesar do sinal negativo ali aposto, o que pareceria traduzir que fora feito o estorno, em verdade traz um efeito aritmético inverso: à vista da Apuração apresentado pelo autuado, houve no mês um débito de R\$7.443,19, que acabou sendo compensado com o crédito de R\$5.708,41, apesar do sinal negativo ali aposto. Do total do débito menos o total do crédito, chegou-se ao valor de R\$1734,78 a recolher.

Portanto, nenhum estorno foi providenciado pelo contribuinte, nem mesmo nos documentos oficiais por ele juntados. Não de prevalecer os dados apontados no SPED fiscal, trazido aos autos pela fiscalização à fl. 68. Logo, dos R\$1079,35 lançados a crédito no apuramento do ICMS, foram glosados R\$788,30.

A situação se repete nos demais meses, sendo que, pela escrituração merecedora de força comprobatória, assim se comportaram os aproveitamentos dos créditos fiscais:

Mês (2014)	Crédito no apuração	Crédito glosado
Janeiro	704,10	562,10
Abril	704,10	433,78
Maio	1150,07	703,59
Julho	2367,74	1658,64
Agosto	115,31	765,46
Outubro	773,35	589,51
Dezembro	530,81	361,32

Não se pode dar credibilidade probatória aos documentos apensados pelo sujeito passivo às fls. 43 a 61. Nos termos do art. 237 do RICMS-BA, analisado à luz da informação reverberada à fl. 70 – que não foi contrastada no complemento da impugnação, estava o autuado desde 01.01.2013 a operar com Escrituração Fiscal Digital (EFD), e só com base nela é que se pode inferir dos procedimentos fiscais adotados pelo estabelecimento autuado.

**Por tudo isto, procede a autuação.**

**A segunda irregularidade** atine a pagamento a menor do ICMS por antecipação tributária total, haja vista a aquisição de produtos relacionados no Conv. ICMS 76/94, tais como mamadeiras, bicos de mamadeiras e chupetas, cobrado do autuado por solidariedade.

A irresignação defensiva prende-se ao fato de que a auditoria não atentou para os pagamentos feitos a título pela autuada, quando o imposto já não vinha retido e cobrado via GNREs do fornecedor “Lolly Baby Ltda.”, alegação apenas repriseada em sua réplica.

Diante destas alegações de pagamento, o i. auditor fiscal descobre que algumas guias nacionais de recolhimento em nome do fornecedor antes citado foram apensadas em outro PAF, embora digam respeito à presente discussão.

Neste sentido, refaz-se o cálculo do montante exigido na infração 02, chegando-se ao valor agora devido de R\$36.030,60, em vez de R\$36.690,91, excluindo-se do levantamento as Notas Fiscais nºs

34104, 39443, 39858, 36717, 37855 e 37343.

Sem embargo, há equívoco no demonstrativo feito pelo preposto fiscal às fls. 71 e 72, designadamente em outubro de 2014. O total lançado no auto de infração para este mês é de R\$1335,03, e não R\$1606,03, como apontado no refazimento à fl. 71. Como neste mês não houve NF a abater, conforme se vê na coluna “VL REVISTO” do citado refazimento, a questão passa a ser meramente matemática.

Assim, como do lançamento inicial de R\$36.419,91 o autuante retirou R\$660,31, a cifra remanescente passa a ser de R\$35.759,60.

Sobre tal redução, inexiste impugnação específica do sujeito passivo.

**Mantida parcialmente a infração, na quantia histórica de R\$35.759,60.**

A **terceira irregularidade** alude a pena pecuniária de 1% sobre a movimentação comercial de entradas e saídas do estabelecimento, a que for maior, pela não entrega dos arquivos eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital – EFD na forma e prazos previstos na legislação de regência, não obstante regulamente intimado para regularizar a situação, nos termos do art. 42, XIII-A, “j” da Lei nº 7014/96.

A desatenção ao cumprimento da obrigação acessória está respaldada na intimação de fl. 09, efetuada via Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), tomando ciência o contribuinte em 15.10.2018.

A prova do não envio dos registros digitais encontra-se às fls. 17 a 28.

Os movimentos de entrada e saída que serviram de parâmetro para a fixação da multa foram extraídos das DMAs apensadas no CD de fl. 10, transmitidas pelo próprio sujeito passivo e consolidados no demonstrativo de fl. 16, **o qual não sofreu qualquer contradita por parte do autuado.**

Em seu favor, o contribuinte garante que transmitiu os arquivos para o SPED, conforme recibos que afirma ter apensado ao processo.

Na réplica, ratifica-se a alegação defensiva e também se junta documentos.

Nesta última peça, vê-se às fls. 94 a 96 que os recibos apresentados referem-se a janeiro, maio e dezembro de 2014, períodos que **não se ligam** aos meses açambarcados pela autuação.

Em nenhum momento dos atos processuais praticados pela empresa se vê provas por ela produzidas – nem em papel, nem em meio magnético - de transmissão e recepção dos arquivos magnéticos para os períodos alcançados na autuação.

Entretanto, chama a atenção a alegação feita pelo contribuinte em sua réplica, ao qual denominou de “alegações finais”: para ele, o i. auditor fiscal caiu em contradição ao “acostar vários ‘speed’s” em seu informativo fiscal (sic; fl. 80).

Sobre esta questão, o autuante aduz que a defesa tenta distorcer a autuação, pois “o fato do contribuinte **ter apresentado os arquivos nos prazos regulamentares**, nada tem a ver com a imputação fiscal” (sic; fl. 102; negritos da transcrição).

Para a auditoria, a multa atinge o não atendimento da intimação, mesmo que os arquivos eletrônicos já tenham sido transmitidos pelo sujeito passivo.

Não parece ser esta a interpretação mais razoável e proporcional a ser dada ao dispositivo sancionatório em comento.

O objetivo de aplicar a penalidade pecuniária de 1% sobre as saídas ou entradas (o que for maior) recai na conduta do contribuinte de impossibilitar - **total ou parcialmente** - o fisco de ter acesso a sua movimentação comercial, para saber se as operações praticadas e respectiva tributação refletiu a legislação aplicável na espécie.

Isto deflui lógico porque a sanção parte de seu movimento comercial, ou do lado dos ingressos, ou do lado das saídas.

Se o contribuinte entrega ao Estado os arquivos eletrônicos e não atende a intimação do preposto fiscal, a indigitada conduta acabou sendo outra, de menor grau ofensivo para a segurança jurídico-tributária, comportando penalidade menos gravosa.

Com efeito, a multa de 1% alcançou os meses de fevereiro, março, setembro e novembro de 2014, janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho, agosto e setembro de 2015.

As infrações 1 e 2 só foram possíveis de ser levantadas porque a auditoria acessou os dados da escrituração digital dos meses correspondentes.

Mas esta escrituração foi examinada de modo parcial, naquilo que foi possível a auditoria investigar, dentro dos elementos que estavam disponibilizados nos sistemas por processamento de dados, sobretudo as notas fiscais eletrônicas.

Vê-se claramente através dos documentos juntados às fls. 17 a 28, que nos meses autuados os registros de entradas não contiveram informações para serem analisadas pelo fisco.

O pior é que no CD de fl. 10, dentro da pasta intitulada “Livros Fiscais em branco”, diversos registros de saída também não contiveram dados que pudessem ser examinados pela fiscalização, o que inviabilizou se fazer a auditoria neste particular.

Note-se que as infrações 1 e 2 decorreram da análise das notas fiscais de aquisição. Não foram detectadas irregularidades no lado das saídas. Isto porque não foi possível, por inúmeros meses, fazer-se qualquer verificação.

**Não imputar penalidade ao contribuinte que apenas entrega uma parte da sua movimentação comercial poderá abrir uma lacuna perigosa para que os contribuintes apresentem seus registros onde não há evasão tributária e escondam os dados onde haja problemas de tributação.**

Registre-se que a obrigação acessória só estará satisfeita se a entrega dos arquivos abranger a **totalidade** das operações de entrada e de saída das mercadorias. Este é o comando contido no art. 42, XIII-A, “j”, da Lei do ICMS, abaixo transcrito e transcrito parcialmente no corpo do auto de infração:

“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”** (negritos da transcrição).

Não se diga que os registros de apuração de ICMS transpostos na informação fiscal de fls. 64 a 73 já seriam **o bastante** para satisfazer a exigência do cumprimento da obrigação de entregar ao fisco informações eletrônicas acerca da totalidade das operações. Como é cediço, os registros de apuração apenas **sintetizam** os movimentos de entradas e saídas, **faltando** ainda o fisco saber quais débitos e créditos fiscais foram totalizados para quantificação do imposto a recolher.

À época da autuação, optou o preposto fazendário em propor a aplicação da multa de 1%, prevista na segunda parte do preceptivo, deixando de efetuar a proposição da pena cumulativa de R\$1.380,00, até para evitar arguições de *bis in idem*.

Entretanto, não seria este o melhor enquadramento para aplicação da pena pecuniária. Isto porque está a se tratar de EFD, que não encontra guarida na alínea “j”, mas na alínea “l” do referido dispositivo legal, pela redação que vigorava à época da ação fiscal.

Todavia, para se apreciar a aplicação da penalidade, há que se trazer à baila o disposto no art. 247, 4º§, do RICMS-BA:

**“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.**

**Nota: O § 4º foi acrescentado ao art. 247 pelo Decreto nº 16.434, de 26/11/15, DOE de 27/11/15, efeitos a partir de 27/11/15” (negritos originais).**

Com efeito, depois de ser intimado pelo sujeito ativo, dispõe o contribuinte de 30 (trinta) dias para transmissão da EFD entregue com inconsistências.

Vê-se claramente na intimação de fl. 09 que a autuada tomou ciência do pedido em 15.10.2018, mas a lavratura do auto de infração cobrando a sanção correspondente se deu em 31.10.2018, ainda quando dispunha o contribuinte de prazo na legislação para corrigir os defeitos existentes na sua escrita fiscal digital.

Neste transcurso, não poderia o sujeito passivo ser apenado com a multa pelo descumprimento da obrigação acessória, por não ter se configurado – ainda – o inadimplemento tributário.

Assim, a multa cobrada se mostra indiscutivelmente **indevida**.

Resta saber se, em decorrência disto, a irregularidade se torna nula ou improcedente, sendo esta a última questão a se enfrentar neste voto.

Seja pela redação da alínea “j”, seja pela redação da alínea “l”, não há dúvidas de que a multa foi cobrada em virtude do descumprimento de uma obrigação acessória, vale dizer, **o não atendimento da intimação para entrega da escrituração (ou arquivo) completa**.

Se não, vejamos:

#### **Alínea “j”:**

**“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” (negritos e grifos da transcrição).**

#### **Alínea “l”:**

**“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:**

(...)

**l) 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 (negritos e grifos da transcrição).**

Portanto, o fato gerador da obrigação acessória foi o desatendimento **daquela intimação** formalizada pelo fisco na oportunidade da ação fiscal, externada no documento de fl. 09.

Dentro da definição contida no art. 115 do CTN, fato gerador da obrigação acessória reside em qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática de ato ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Na hipótese sob exame, a obrigação acessória se manifestaria no dever do contribuinte atender **aquela intimação** feita na oportunidade da auditoria.

Negado o cumprimento da obrigação acessória, esta, como se sabe, converte-se em obrigação principal, isto é, pagamento da multa.

Notem que estamos no terreno do direito tributário penal e não no campo do direito tributário, pura e simplesmente.

**No campo do imposto**, caso o agente público cometa um erro formal de procedimento, a decisão será pela renovação do ato a salvo de falhas. A infração evitada de vício formal na cobrança deve ser considerada nula. Isto porque o fato gerador que faz nascer a obrigação principal de pagar o imposto remanesce, devendo ser exigido novamente, através de novo procedimento de lançamento.

**No campo da pena tributária, sobretudo no caso ora sob estudo**, a situação se mostra **totalmente** diferente. A exigência nasceu **da falta no atendimento da intimação** de fl. 09 para regularizar a escrita. Antes de finalizar o prazo de lei para atendê-la, o fisco considerou esta obrigação acessória descumprida, pelo que aplicou a multa.

A infração, portanto, foi pelo não atendimento da intimação de fl. 09, suscitando a exigência da multa. Todavia, **aquela obrigação acessória**, nascida **daquela intimação** feita pelo preposto fiscal, ainda poderia ser cumprida, sendo portanto indevida a cobrança da pena pecuniária apenas 15 dias depois do contribuinte tomar ciência da intimação, visto que o prazo de lei é de 30 dias.

Não se pode nulificar a presente infração porque a intimação de fl. 09 já se esgotou **no tempo**, já exauriu a sua função, mal sucedida porque não atingiu o seu objetivo, seja porque o contribuinte ainda estava dentro do lapso temporal para responder a intimação, seja porque acabou não se sabendo se a escrita fiscal foi transmitida sem inconsistências.

Valendo-se de uma analogia, é como se o agente público competente identificasse que alguém cometeu uma infração de trânsito e mandasse a notificação da multa para o endereço depois do prazo máximo de lei para cientificação ao infrator. Para aquela infração de trânsito, após desatenção ao prazo legal, nenhuma outra cobrança poderia ser mais feita.

Pelo princípio da **tipificação legal da pena**, a multa imposta decorreu do desatendimento **daquela intimação**. Da intimação de fl. 09. Em outras palavras, a conduta ilícita que ensejou a aplicação da presente pena decorreu do desatendimento da presente intimação.

Na conceituação de Welzel: “*o tipo penal é a descrição concreta da conduta proibida*” e, também, “*é a matéria da proibição das prescrições jurídico-penais*” (destacamos)

O **ato típico descrito** foi: não atendimento da intimação de fl. 09 para regularizar a escrita no prazo de lei. Sanção cabível: penalidade pecuniária.

Não qualquer intimação, mas *aquela* intimação.

Na verdade, a notificação de fl. 09 já perdeu sentido. Não tem mais cabimento. Dela nada resultou. Já decorreram meses entre ela e o presente julgamento. E a multa dela consequente foi formalizada precipitadamente, porque efetivada antes de vencer o trintídio.

Agora, para poder configurar o descumprimento de **nova** obrigação acessória – desatendimento da intimação no prazo, só emitindo outra intimação, aguardar-se os 30 dias e, verificada a falta, lavrar-se nova multa.

Não se pode retornar a outubro de 2018, data da ocorrência do fato gerador da obrigação acessória, para se cobrar novamente aquela multa de 1%. Será necessário, caso haja o inadimplemento, **fazer-se a cobrança de outra multa, com base em desrespeito a outra intimação, ainda que nas mesmas bases quantitativas.**

Veja-se que a situação é totalmente distinta do imposto. Havendo erro de forma, o procedimento poderá ser repetido para alcançar o mesmo imposto, nascido de um fato gerador que **continua sendo alcançado no momento presente**, pelo menos dentro do quinquênio legal.

Neste processo, a obrigação acessória sequer foi descumprida. Só seria descumprida se vencessem os trinta dias. E esta só seria desatendida após ultimar este prazo. Portanto, a multa foi aplicada **antes de caracterizar o ato típico ilícito**. E não havendo ato típico, incabível, **na essência**, a aplicação da pena imposta neste PAF.

Então, no mérito, a irregularidade é improcedente, porque a presente multa, *em decorrência da intimação de fl. 09*, não pode ser cobrada novamente, pelo princípio da tipificação legal da pena.

Porém, nada impede que, ao querer auditar novamente os fatos geradores das obrigações principais dos períodos não abarcados pela decadência, o fisco estadual expeça **outra intimação** ao contribuinte para ver se, desta feita, este resolva regularizar sua escrita. Se, do contrário, após 30 dias, houver o inadimplemento, há de ser aplicada nova multa.

Veja-se que, no caso de imposto e procedimento nulificado por erro formal, o imposto a ser cobrado será **rigorosamente o mesmo** daquele exigido anteriormente.

No presente caso, a multa há de ser outra. Jamais a mesma que ora se cobra, considerada no mérito indevida porque o agente lançador inobservou o prazo de lei.

**Dito isto, considero a infração 03 improcedente.**

Portanto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### **VOTO VENCEDOR (Infração 3)**

Peço vênia para discordar do posicionamento do colega relator quanto à infração 03. Trata-se de descumprimento de obrigação acessória e consequente cobrança de multa, em decorrência de o contribuinte ter deixado de atender, como usuário do SPED, a intimação para entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital – EFD, na forma e nos prazos previstos na legislação.

Ocorre que o mesmo foi intimado em 03.10.2018, com ciência em 15.10.2018 (Código de Mensagem 100340), mas não apresentou à fiscalização os arquivos magnéticos referentes aos exercícios de 2014 e 2015, em desacordo com a legislação, razão da imposição da multa de 1% das entradas ou das saídas o que for maior. Este fato levou o autuante a impor a multa no valor de R\$132.975,47, com base no Art. 42, XII-A, “j” da Lei nº 7.014/96.

Consoante o Art. 259 do RICMS/BA, o usuário de SEPD 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.

Caso não atenda a esta obrigação, sempre que for intimado, o contribuinte fornecerá ao fisco os documentos e o arquivo magnético de que trata esta seção, 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. Estas disposições constam no Art. 261 do mesmo diploma legal, que em seus parágrafos estabelece as regras para o cumprimento do acesso imediato pelo fisco, à escrituração fiscal digital do contribuinte.

Em contrapartida, a disposição contida no § 2º é taxativa quando dispõe que tratando-se de intimação para correção de inconsistências verificadas em arquivo magnético, deverá ser

fornecida ao contribuinte Listagem Diagnóstico indicativa das irregularidades encontradas. Nesse caso, importa destacar o § 4º que contém a previsão de que 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. **Outrossim, este** prazo poderá ser prorrogado por igual período pelo inspetor fazendário, mediante despacho fundamentado.

Não se questiona se o contribuinte entregou ou não o arquivo magnético fora das especificações e requisitos contidos no Convênio ICMS 57/95, levando à aplicação da multa como imposta na infração, mas divirjo quanto ao voto pela improcedência da infração, por entender que ocorreu de fato, um vício no procedimento fiscal quando após ser intimado em 15.10.2018, e lavrado o Auto de Infração em 31.10.2018, não foi obedecido o prazo previsto na legislação, de 30 dias, para a correção das inconsistências presentes na escrita fiscal digital, como dispõe o § 4º, do Art. 261 do RICMS/BA.

Em razão do vício de forma, voto pela nulidade da infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **210404.0004/18-0**, lavrado contra **CENTRAL FARMA COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$41.622,30**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “d” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de junho de 2019.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR VOTO VENCIDO  
(Infração 3)

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA/VOTO VENCEDOR  
(Infração 3)