

PROCESSO - A. I. N° 293575.0003/17-1
RECORRENTE - JR MIRANDA DE IPIAÚ - EPP
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2^a JJF n° 0002-02/19
ORIGEM - INFAS JEQUIÉ
PUBLICAÇÃO - INTERNET 15/07/2020

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0108-11/20-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIA NÃO ENTRADA NO ESTABELECIMENTO; **b)** VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL; **c)** VALOR DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL A MAIOR NOS DOCUMENTOS FISCAIS. GLOSA DO VALOR EXCEDENTE. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. REGISTRO DE SAÍDAS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. NOTAS FISCAIS NÃO ESCRITURADAS. 3. RECOLHIMENTO A MENOR. **a)** DESENCONTRO ENTRE OS VALORES DO IMPOSTO RECOLHIDO E O ESCRITURADO NA EFD; **b)** ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. 5. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO. Não tem pertinência se discutir a escrita, mas simplesmente comprovar que o recolhimento devido no período foi efetuado, ônus do qual a Recorrente não se desincumbiu. Infrações subsistentes. 6. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. Se não há inconsistência “revelada”, não se pode exigir que o preposto fiscal intime previamente 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. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares. Mantida a Decisão recorrida. Redução da multa aplicada, de ofício. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos, de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 2^a JJF N° 0002-02/19, que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 31/03/2017, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$370.267,51, em razão de onze infrações distintas, sendo objeto do presente recurso as infrações 01, 02, 03, 04, 05, 07, 08, 09, 10 e 11, descritas da forma a seguir:

Infração 01. 01.02.02. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou serviço não ter sido prestado, sendo informado tratar-se de “lançamento de crédito fiscal relativo a Nota Fiscal eletrônica cancelada”, no montante de R\$2.044,04, além de multa de 150%, ocorrência verificada em maio de 2014.

Infração 02. 01.02.40. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, nos meses de fevereiro a abril, junho a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014, fevereiro, abril a agosto, outubro e novembro de 2015, no valor de R\$18.932,27, multa de 60%.

Infração 03. 01.02.41. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, tendo em vista a indicação de “trata-se de erro na aplicação da alíquota regularmente devida, bem como de aquisições de mercadorias da substituição tributária”, totalizando R\$ 56.391,83, bem como multa de 60%, sendo os fatos verificados nos meses de fevereiro a maio, julho, setembro, novembro e dezembro de 2013, janeiro a novembro de 2014, fevereiro, abril a junho, agosto a dezembro de 2015.

Infração 04. 02.01.02. Deixou de recolher nos prazos regulamentares, ICMS referente as operações não escrituradas nos Livro Fiscais próprios, no valor de R\$ 25.468,03, sugerida multa de 100%, para ocorrências nos meses de junho de 2013, janeiro e março de 2015.

Infração 05. 03.01.01. Recolheu a menor ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado na apuração do mesmo, nos meses de janeiro, maio e dezembro de 2013, maio e junho de 2014, abril e setembro de 2015, no montante de R\$12.271,85, bem como multa de 60%.

...

Infração 07. 03.02.04. Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, no valor de R\$74.758,35, além da multa de 60%. Ocorrências constatadas em janeiro a março, junho a agosto, outubro a dezembro de 2013.

Infração 08. 03.02.05. Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias devidamente escrituradas, ocorridas em junho a dezembro de 2013, janeiro a maio, julho a dezembro de 2014, fevereiro, maio a julho e outubro de 2015, totalizando R\$ 34.850,27, além da multa de 60%.

Infração 09. 07.01.02. Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior, no montante de R\$34.810,20, multa de 60%, para ocorrências nos meses de junho e julho de 2013, abril a junho, agosto a dezembro de 2014, janeiro, fevereiro, abril, maio, agosto a dezembro de 2015.

Infração 10. 07.15.02. Recolheu a menor antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização, no valor de R\$76.971,13, multa de 60%, para ocorrências constatadas em fevereiro, março, junho, julho, setembro, novembro e dezembro de 2013, fevereiro, abril, junho a agosto, outubro e dezembro de 2015.

Infração 11. 16.01.01. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada penalidade de natureza acessória de 1% sobre o valor de cada uma delas, para os meses de janeiro a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014, janeiro a junho, agosto a dezembro de 2015, importando em R\$16.365,67.

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 21/01/2019 (fls. 166 a 183) e julgou Procedente em Parte o lançamento, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO

O lançamento constitui-se em onze infrações arroladas pela fiscalização, todas sendo objeto de impugnação por parte da empresa autuada.

O Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade.

Verifico que consta nos autos intimação para apresentação de livros e documentos fiscais, à fl. 21, bem como prorrogação dos trabalhos de fiscalização à fl. 21-A.

Já os documentos e demonstrativos que embasaram a fiscalização se encontram nas fls. 22 a 36, ao passo que está encartado CD à fl. 38 contendo os arquivos de EDF, notas fiscais e todos os demonstrativos elaborados pelo autuante, com recibo de entrega de fls. 42 e 42verso.

Dessa forma, a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso.

Quanto aos argumentos de nulidade, passo a apreciá-los nesta oportunidade. Inicio por aquele de que a inserção de onze infrações no lançamento se constitui em cerceamento de defesa, não o acolhendo, isto por que, em verdade, as infrações arroladas se constituem em crédito fiscal indevido, falta de recolhimento e

recolhimento a menor de imposto, além de aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, devidamente discriminadas e especificadas, o que em momento algum, impediu ou cerceou a defesa da empresa, prova disso é que todas as infrações foram abordadas na peça de defesa apresentada, não havendo violação ao artigo 40 do RPAF/99 diante em primeiro lugar de ser uma mera possibilidade, a se verificar pela redação do mesmo “O preposto fiscal poderá lavrar mais de um auto de infração relativo ao mesmo período fiscalizado”. Em segundo, diante do fato do mesmo ter indicado na sua informação fiscal a existência de outro lançamento. Logo, ainda que lhe fosse facultado o desmembramento do lançamento, tal fato, na forma da alegada legislação não se caracteriza como cerceadora de qualquer direito.

Quanto ao fato de ter concedido prazo de quarenta e oito horas para apresentação dos livros e documentos fiscais, da mesma maneira, não se constitui em infração ou elemento motivador para a decretação da nulidade, nos termos do inciso II do artigo 28 do RPAF/99, a saber:

“Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:

(...)

II - Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, para que o sujeito passivo, seu representante legal ou preposto preste esclarecimento ou exiba elementos solicitados pela fiscalização, sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização”.

O entendimento da defesa é que caberia ao autuante intimar a empresa a intimar a empresa para a correção de inconsistências na EFD elaborada e transmitida pela empresa autuada, desconhecendo não somente a legislação, bem como o significado da palavra “inconsistência”, de acordo com o dicionário Caldas Aulete online (<http://aulete.w20.com.br/inconsist%C3%A3ncia>) vem a ser “ausência de consistência, de firmeza, de estabilidade”, em relação a omissões praticadas na apresentação ao Fisco da EFD, “ação ou resultado de omitir(-se), de deixar de dizer ou fazer algo” (<http://aulete.w20.com.br/omiss%C3%A3o>), fato ocorrido e que motivou a autuação, e será abordado com mais vagar adiante neste voto.

Fato é que ao meu entender inexistiam motivos para a intimação prevista no artigo 247 § 4º do RICMS/12, para as hipóteses de não entrega (o que não é o caso) ou em entrega com inconsistências da EFD (também hipótese não presente nos autos), até pelo fato dos fatos geradores da autuação terem ocorrido a partir de janeiro de 2013, a autuação ter se dado em março de 2017, ou seja, mais de quatro anos, ainda que as EFDs tenham sido regularmente transmitidas e inclusive, de acordo com informação contida nos autos, terem havido retificações em algumas delas, em momento anterior à autuação, sem, contudo, reparar os erros e omissões constatados ao curso dos trabalhos de auditoria.

Além disso, passível a aplicação do teor do artigo 251, § 2º do RICMS/12, segundo o qual “não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco”, o que em nada ajuda o contribuinte.

Some-se a tal fato, o teor da Cláusula 13ª do Ajuste SINIEF 02/2009, a qual, em seu § 7º, inciso I estipula que “não produzirá efeitos a retificação de EFD de período de apuração que tenha sido submetido ou esteja sob ação fiscal”, o que tornaria inócua qualquer tentativa de reparar os equívocos cometidos e que desencadearam a autuação.

Desta maneira, não se há de falar em qualquer motivo ensejador ou desencadeador de nulidade processual, quer sob o aspecto formal, quer sob o aspecto material, em atenção e respeito ao teor do artigo 39 do RPAF/99, motivo para não acolher tal argumento.

Quanto ao pleito defensivo de nulidade diante de não ter sido respeitado o princípio da verdade material, algumas considerações são pertinentes, uma vez que a resolução da lide, em tal situação, depende apenas e tão somente de análise da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal, a qual foi buscada no feito.

Oude Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131) entende que “O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las”.

O doutrinador Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, RT, 16ª edição, 1991, Página 581) entende que “O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo

pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente”.

Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o contraditório e a ampla defesa e a razoável duração do processo.

Assim, percebe-se que a Carta Magna quis assegurar às partes litigantes garantias semelhantes tanto no processo judicial quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existem diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição.

Não se podem afastar, no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, é que se reveste o princípio da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferir-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

E diante de tais observações, se percebe com facilidade cristalina que tal princípio foi exercido e respeitado em sua plenitude no feito, assim como o do devido processo legal.

De igual forma, contrariamente ao entendimento defensivo de ter o autuante agido ao seu livre-arbítrio, contrariando o ordenamento predeterminado pelo legislador, não tendo a faculdade ou direito subjetivo de agir nem tem qualquer interesse próprio ou particular com o exercício de sua função legal, o mesmo agiu rigorosamente nos ditames da Lei, sem qualquer discricionariedade ou afastamento dos termos legais.

Quanto a solicitação de realização de diligência/perícia, indefiro a mesma, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, segundo o qual, deverá ser indeferido tal pedido, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável; for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos; e de perícia fiscal, quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos; for desnecessária em vista de outras provas produzidas; a verificação for impraticável.

Impende dizer-se que ainda obedecendo aos requisitos legais, o pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido submetido ao entendimento unicamente dos julgadores.

Ressalte-se que a diligência e/ou perícia, mais do que qualquer coisa, é prerrogativa dos julgadores, diante do

seu entendimento, ou da necessidade de coligir ao feito elementos que aclarem a discussão da lide, o que não é o caso do presente feito.

Ademais, não observou a autuada o teor do artigo 145 do RPAF/99, o qual determina que o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade, o que, em momento algum conseguiu figurar na defesa formulada.

Digno de registro é o fato da jurisprudência se posicionar no sentido, de inexistência de cerceamento de defesa, ante a negativa de tal pedido, a exemplo da decisão abaixo transcrita, oriunda do STJ:

"AGRADO REGIMENTAL NO AGRADO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 1º, § 2º, DA LEI N. 6.899/81. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SUMULA N. 211/STJ E 282/STF. PERÍCIA COMPLEMENTAR. NEGATIVA. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA N.7/STJ.

1. *Aplica-se o óbice previsto na Súmula n. 211/STJ quando a questão suscitada no recurso especial, não obstante a oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pela Corte a quo.*
2. *O acesso à via excepcional, nos casos em que o Tribunal a quo, a despeito da oposição de embargos de declaração, não regulariza a omissão apontada, depende da veiculação, nas razões do recurso especial, de ofensa ao art. 535 do CPC.*
3. *Não implica cerceamento de defesa a negativa de realização de perícia complementar quando o julgador a quo, com base no livre convencimento motivado, foi suficientemente convencido pelas conclusões a que chegou o perito. A revisão desse entendimento demanda o reexame do conjunto fático probatório dos autos, o que é vedado em sede de recurso especial, nos termos da Súmula n. 7 do STJ.*
4. *Agrado regimental desprovido.*

Processo: AgRg no AREsp 314656 SP 2013/0074424-1

Relator: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA

Julgamento: 12/05/2015

Órgão Julgador: T3 - TERCEIRA TURMA

Publicação: DJe 18/05/2015"

Os elementos constantes nos autos são suficientes para o pleno convencimento do julgador e o deslinde da questão, nos termos do artigo 147 incisos I, alínea "a" e II, alínea "a" do RPAF/99, o que, da mesma forma, concorre para tal indeferimento.

Por tais razões, não acolho as questões preliminares suscitadas pela defesa.

Quanto ao mérito da autuação, como já visto anteriormente, são onze infrações a serem analisadas.

Um aspecto deveras importante, e fundamental para a análise da infração é o fato de ter a autuada trazido como "prova" escrituração diversa da legalmente exigida, no sentido de desconstituir grande parte das infrações arroladas, vez que à época dos fatos geradores se encontrava obrigada a apresentar a EFD, qual seja a Escrituração Fiscal Digital, sendo esta causa importante para a não aceitação de tais elementos de prova.

Importante esclarecer ser a EFD, uma das partes do SPED Fiscal, como a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), vem a ser um arquivo digital, se constituindo de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. Este arquivo deverá ser assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente SPED. Veio a substituir a escrituração manual, e por processamento de dados, utilizados anteriormente, sendo seu uso obrigatório para os contribuintes do ICMS ou do IPI, hipótese na qual se inclui a autuada.

Sua instituição deu-se por meio do Convênio ICMS 143/2006 de 15 de dezembro de 2006, posteriormente substituído pelo Ajuste SINIEF 02/2009, de 03 de abril de 2009, e Ato COTEPE 09, de 18 de abril de 2008, estando a regulamentação no Estado da Bahia, inserido nos artigos 247 a 253 do RICMS/12.

O arquivo digital deve ser submetido ao programa validador, fornecido pelo SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), o qual verifica a consistência das informações prestadas, assina (certificado digital, tipo A1 ou A3, ICP-Brasil) e transmite.

Ainda que determinados registros e/ou campos não contenham regras específicas de validação de conteúdo ou de obrigatoriedade, esta ausência não dispensa, em nenhuma hipótese, a não apresentação de dados existentes nos documentos e/ou de informação solicitada pelos fiscos.

Regra geral, se existir a informação, o contribuinte está obrigado a prestá-la. A omissão de informações poderá

acarretar penalidades e a obrigatoriedade de reapresentação do arquivo integral, de acordo com as regras estabelecidas pela Administração Tributária Estadual.

A escrituração prevista na forma deste convênio substitui a escrituração e impressão dos seguintes livros: livro Registro de Entradas; livro Registro de Saídas; livro Registro de Inventário; livro Registro de Apuração do IPI; livro Registro de Apuração do ICMS; documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP; livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

A partir de sua base de dados, a empresa deverá gerar um arquivo digital de acordo com leiaute estabelecido em Ato COTEPE, informando todos os documentos fiscais e outras informações de interesse dos fiscos federal e estadual, referentes ao período de apuração dos impostos ICMS e IPI. Este arquivo deverá ser submetido à importação e validação pelo Programa Validador e Assinador (PVA) fornecido pelo SPED.

O contribuinte deverá manter o arquivo digital da EFD, bem como os documentos fiscais que deram origem à escrituração, na forma e prazos estabelecidos para a guarda de documentos fiscais na legislação tributária, observados os requisitos de autenticidade e segurança nela previstos.

Considera-se a EFD válida para os efeitos fiscais após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém, sendo a periodicidade de apresentação mensal e o arquivo deverá ser enviado no prazo definido em regulamento.

Quanto a concessão de prazo de trinta dias para a "retificação da EFD apresentada, pela empresa, saliento que tal fato, previsto no artigo 247, § 4º do RICMS/12 se constitui numa inovação da legislação baiana, uma vez que o Ajuste SINIEF 02/2009 sequer fala em arquivo eletrônico com inconsistência, se aplicaria nos casos em que intimada para apresentação dos arquivos EFD estes se apresentassem com "incorrências e omissões" e não como "inconsistências", caso dos autos, ensejando a realização de nova intimação para a apresentação dos arquivos corrigidos, diga-se, aí sim, com concessão de prazo de trinta dias, o que, seguramente, não é a hipótese dos autos, uma vez que a intimação feita para a empresa foi para apresentação dos arquivos, com fins de fiscalização, e não de retificação, por não ser o caso, diante dos arquivos terem sido devida e tempestivamente transmitidos, ainda que com omissões e erros que determinaram a falta de recolhimento, o recolhimento a menor, a utilização indevida de crédito fiscal, e a falta de registro de diversas notas fiscais.

Note que estamos falando aqui em diversas condutas que violam e afrontam a legislação, não se podendo considerar as mesmas como meras "inconsistências", como pretende a defesa, além disso, há de se questionar, diante da omissão do legislador baiano, quais seriam aquelas que seriam consideradas, e ensejariam a retificação da EFD, além do que não estamos mais a falar em arquivos SINTERGRA, estes sim, passíveis de serem transmitidos com inconsistências, diferentemente da Escrituração Fiscal Digital.

Desta maneira, qualquer outra "escrituração", oficiosa ou paralela que não seja aquela legalmente prevista e com a devida validade jurídica, não se presta a socorrer a defesa, no amparo das suas teses.

A tese defensiva adotada pela empresa e seus advogados é aquela de que a Escrituração Fiscal Digital foi transmitida com "inconsistências", e como tal, deveria ter sido a empresa intimada a retificar a mesma, para fins de correção, reafirmo.

Analiso agora, de per si, cada uma das infrações constantes do lançamento. Na primeira delas, a prova trazida foi a escrituração não oficial elaborada pela autuada, vez que não inserida na EFD, que não pode ser acolhida, pelos já expostos motivos acima, o que torna a infração procedente.

Na segunda, diante da comprovação através de prova válida do procedimento correto do sujeito passivo, a infração é procedente em R\$ 18.932,27.

Para a infração 03, da mesma forma que nas precedentes a prova trazida foi através de escrituração não oficial, que, como já exaustivamente visto, seria a EFD. Infração procedente.

Quanto à infração 04, relativa a falta de recolhimento do imposto devido, em relação a notas fiscais não lançadas pelo sujeito passivo, a mesma, ainda frente a falta de elementos de prova, fica mantida em sua integralidade (R\$ 25.468,03).

Na infração 05, as parcelas nela constantes não foram enfrentadas através de elementos de prova consistentes por parte da empresa. Infração mantida (R\$ 12.271,85).

Em relação à infração 06, que diz respeito a recolhimento a menor, por destaque do imposto em valor inferior àquele destacado no documento fiscal de saída, da análise do demonstrativo a ele referente, verifico a existência nas notas fiscais arroladas no demonstrativo elaborado pelo autuante de operações internas de "remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo, hipótese que, nos termos do artigo 280, inciso I, do RICMS/12, se encontra amparada pela suspensão do imposto, (É suspensa a incidência do ICMS nas saídas internas, interestaduais e para o exterior, de mercadorias ou bens destinados a industrialização, conserto ou operações similares, bem como nos respectivos retornos, reais ou simbólicos, ressalvada a incidência do imposto quanto ao valor adicionado e às partes, peças e outras mercadorias fornecidas pelo prestador do

serviço), ou seja, se tratam de operações em relação às quais não incide o imposto. Mesma situação das notas fiscais 4055, 4063, 4076, 4077, 4078, 4083, 4164, 4229, por exemplo. Assim, ainda que erroneamente destacado o imposto, a operação não se sujeita à sua incidência.

Já a nota fiscal 4053, arrolada no mesmo demonstrativo, está com o dígito verificador da chave de acesso inválido, o que impede a sua verificação.

Ao seu turno, a nota fiscal 4061, tem como operação “lançamento efetuado em decorrência de emissão de documento”, o que a torna inconclusiva.

A nota fiscal 4176 tem como operação “transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro”, em relação à qual, a orientação da PGE em um de seus incidentes de uniformização é pelo não lançamento do imposto.

Já a nota fiscal 5391 tem como operação “devolução de compra para comercialização”, sendo destinada ao contribuinte Gazin Indústria e Comércio no estado do Mato Grosso, com alíquota de 12%.

Assim por tais exemplos e pela constatação de que, contrariamente ao afirmado pelo autuante as operações em sua maioria são de remessa de produtos para conserto, com suspensão de imposto, patente está a improcedência da infração, diante do fato de que as operações realizadas, ou não estavam sujeitas à incidência do imposto, ou então apresentavam seus valores corretos de imposto destacado.

Na infração 07, se refere a operações com ECF nas quais o imposto foi lançado e recolhido a menor, e à falta de elemento de prova válido e consistente, a mesma é procedente.

Analizando a infração 08, da mesma maneira, a tese defensiva é lastreada em escrituração fiscal inválida e não oficial, o que encaminha a decisão para a sua manutenção.

Quanto a infração 09, diz respeito a antecipação tributária realizada a menor. A tal respeito, o artigo 8º da Lei 7.014/96, estabelece em seu inciso II que “são responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado”. Infração mantida em R\$34.810,20.

Para a infração 10, relativa a recolhimento a menor da antecipação parcial, nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização, a tese da defesa é a de ter recolhido o imposto, de acordo com os documentos que indica. Todavia, a acusação é a de recolhimento a menor, tendo sido apuradas diferenças a recolher, não comprovado o respectivo recolhimento pela autuada.

A antecipação tributária parcial, instituída pela Lei nº 8.967, de 29 de dezembro de 2003, que instituiu a cobrança parcial do imposto nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização, e tal incidência, ocorre quando o contribuinte revendedor de produtos do setor compra de outro Estado, onde deve recolher o ICMS na entrada dessas mercadorias no território de seu Estado. Caberá, ainda, o recolhimento do ICMS por substituição tributária no mesmo momento. Ou seja, o contribuinte é obrigado a recolher o imposto das operações que irão acontecer até o consumidor final, gerando, assim, por parte desse contribuinte, um desembolso imediato de um imposto que só será devido nas etapas posteriores.

Relativamente a tal instituto a legislação tributária do Estado, estabelece como regra geral, que nas entradas de mercadorias no território da Bahia, os contribuintes possuem a obrigação de recolher a título de antecipação tributária, o ICMS. Esta regra está insculpida no artigo 12-A da Lei 7.014/96:

“Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição”.

Por outro lado, o artigo 17 da mesma Lei, determina que a base de cálculo para o recolhimento do imposto é o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, bem como o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado, e em relação ao IPI, o parágrafo 2º do mencionado artigo 17, estipula que não integra a base de cálculo do ICMS o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quando a operação, realizada entre contribuintes é relativa a produto destinado a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, configurar fato gerador de ambos os impostos.

Esta é a base legal para a adoção de tal mecanismo, se constituindo em ocorrência de fato gerador do tributo, a exemplo da substituição tributária, que nada mais é do que a antecipação do imposto, só que total, com encerramento da tributação sobre o produto sobre o qual incide, e tem previsão expressa na própria Lei Complementar 87/96, a qual, obedecendo ao comando emanado da Constituição Federal normatizou o ICMS,

especialmente o seu artigo 7º:

“Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado”.

Já o artigo 8º do mesmo diploma legal, assim dispõe em seu inciso I:

“Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído”;

Inexiste, portanto, qualquer dúvida acerca não somente da legalidade de tal instituto, como, de igual modo, da existência de fato gerador para a sua cobrança.

Os documentos de arrecadação trazidos pela defesa aos autos, como comprobatórios de recolhimento de parte do imposto já haviam sido considerados pelo autuante para o cálculo das diferenças apuradas, para apuração dos valores residuais devidos a título de antecipação parcial.

Desta maneira, ainda que tendo havido antecipação do imposto, ainda que parcial, o contribuinte se submeteria ao recolhimento do valor correto ou não recolhido originariamente pelo sujeito passivo da obrigação e diante da falta de apresentação de provas robustas e válidas, a infração é subsistente em R\$ 76.971,13.

Finalmente na infração 11 se trata de imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória, pela falta de registro na escrita fiscal de diversas notas fiscais de aquisições de mercadorias, bens, produtos e serviços por parte da autuada, sem que a mesma conseguisse demonstrar através da sua EFD o registro de tais documentos, ficando, desta forma mantida a exação em R\$ 16.365,67.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do domicílio tributário eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e científicos de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato do processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder judiciário há algum tempo, sem que se tenha conhecimento de qualquer contestação neste sentido.

Assim, os advogados da empresa poderão ser comunicados através de tal meio, na condição de “Perfil 3”, de procurador eletrônico, na qual o acesso será com e-CNPJ ou com e-CPF oportunidade na qual o sistema verificará a lista dos estabelecimentos escolhidos no momento da criação da Procuração.

Quanto às decisões deste Conselho trazidas pela autuada, esclareço que as mesmas não são vinculantes, diante do princípio do livre convencimento do julgador, além de que não se referem especificamente aos temas tratados no lançamento, motivo pelo qual não posso acolhê-las em socorro do autuado.

Pelos expostos motivos, julgo o lançamento procedente em parte, de acordo com a seguinte demonstração:

| MÊS | JULGADO |
|--------------|-----------------------|
| INFRAÇÃO 01 | R\$ 2.044,04 |
| INFRAÇÃO 02 | R\$ 18.932,27 |
| INFRAÇÃO 03 | R\$ 56.391,83 |
| INFRAÇÃO 04 | R\$ 25.468,03 |
| INFRAÇÃO 05 | R\$ 12.271,85 |
| INFRAÇÃO 06 | R\$ 0,00 |
| INFRAÇÃO 07 | R\$ 74.758,35 |
| INFRAÇÃO 08 | R\$ 34.850,27 |
| INFRAÇÃO 09 | R\$ 34.810,20 |
| INFRAÇÃO 10 | R\$ 76.971,13 |
| INFRAÇÃO 11 | R\$ 16.365,67 |
| TOTAL | R\$ 352.863,64 |

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 194 a 208, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Informa que, por ocasião da Sessão de Julgamento Fiscal, a 2ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela manutenção parcial do lançamento fiscal, tendo por fundamento principal o não lançamento das movimentações fiscais e contábeis da empresa junto à Escrita Fiscal Digital (EFD), a que estaria obrigada, desconsiderando a escrita fiscal própria. Alega, todavia, que o contexto fático-probatório elucidado pela Recorrente mostra-se hábil a tornar o presente lançamento fiscal totalmente nulo, ou, subsidiariamente, improcedente.

Destaca que há questão comum entre as 11 (onze) supostas infrações cometidas pela Recorrente, qual seja, a inconsistência das informações lançadas pelo Contribuinte na EFD e a ausência de regular intimação para sua retificação/correção no prazo legal imposto pelo artigo 247, § 4º do RICMS/BA, bem como a não apresentação de listagem-diagnóstico que possibilitasse a correção pela Autuada.

De outro giro, da análise meritória, afirma ser forçoso reconhecer que a escrita fiscal própria (“não oficial”) trazida aos autos pela Recorrente é capaz de demonstrar de forma inequívoca a inexistência de prejuízo à Fazenda Pública Estadual em todas as imputações constantes do referido PAF, dado o recolhimento integral e tempestivo do ICMS nas operações.

Deste modo, insurge-se a Recorrente contra a decisão de piso e lançamento realizado pelo ilustre preposto fiscal, pois contraria o art. 247, § 4º do RICMS/BA e o princípio da verdade material, diante da ocorrência de *bis in idem*, razão pela qual esta Emérita Câmara de Julgamento Fiscal se não decidir pela nulidade da ação fiscal, certamente a julgará improcedente, consoante às razões de fato e de direito que passa a expor.

Alega, preliminarmente, nulidade, em face da inobservância do § 4º, artigo 247 do RICMS/BA. Em primeiro lugar, esclarece que Escrituração Fiscal Digital (EFD), uma das partes do SPED Fiscal, como a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), vem a ser um arquivo digital, constituindo-se de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos Fiscos das unidades federadas e da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. Explica que a sua instituição deu-se por meio do Convênio ICMS 143/2006 de 15 de dezembro de 2006, posteriormente substituído pelo Ajuste SINIEF 02/2009, de 03 de abril de 2009, e Ato COTEPE 09, de 18 de abril de 2008, estando a regulamentação no Estado da Bahia, inserida nos artigos 247 a 253 do RICMS/12.

Ensina que considera-se a EFD válida para os efeitos fiscais após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém, sendo a periodicidade de apresentação mensal e o arquivo deverá ser enviado no prazo definido em regulamento.

Na presente hipótese, não se furtar quanto aos equívocos do lançamento havido junto à sua EFD enviada, ao contrário, reconhece a existência de inconsistências no lançamento fiscal digital, sobretudo em cotejo com a realidade material constante dos livros manuais, que, a seu turno, comprovam os lançamentos e recolhimentos a contento.

Assim, tendo a empresa autuada apresentado EFD que não contenha dados das operações realizadas ou tais dados sejam inconsistentes, deve a esta ser imposta a aplicação do disposto no artigo 247, § 4º do RICMS/12 segundo o qual “*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*”.

Ciente de que é absolutamente comum que os programas geradores dos referidos arquivos magnéticos possuam incorreções, o legislador previu um segundo prazo para possíveis correções ou entrega, devendo de logo o Preposto Fiscal informar quais irregularidades deveram ser sanadas. Neste sentido, transcreve parcialmente o voto exarado pelo Ilustre Relator Valtércio

Serpa Júnior, nos autos do PAF N° 018184.3012/16-4, por meio do Acórdão N° 0008-05/17 da 5ªJJF.

Destaca, ademais, que nesta hipótese, tolhida a espontaneidade do contribuinte em razão da intimação regularmente prevista (247, § 4º do RICMS/12), estar-se-ia diante da aplicação do artigo 251 do RICMS/12, em seu § 2º, cujo texto reproduz.

Da leitura e compreensão dos dispositivos supramencionados, entende restar evidente que o espírito da legislação está intimamente ligado à regularização dos dados lançados via EFD por eventuais equívocos/inconsistências/erros, sem que haja para o Contribuinte possibilidade de complementação do recolhimento já realizado, quando sob ação fiscal.

Ainda neste tocante, depreende que, em relação à Recorrente, acaso houvesse a regular intimação para correção das inconsistências da EFD (247, § 4º do RICMS/12), como impõe a lei, não haveria que se falar em exigência fiscal para cobrança de ICMS nas operações, sobretudo pois a escrita fiscal própria (“não oficial”) reflete a totalidade das operações fiscais e contábeis da Recorrente e respectivo recolhimento dos impostos em todo o período autuado, conforme faz prova ampla.

Neste sentido, reconhecendo a NULIDADE da exigência fiscal oriunda da EFD inconsistente ou “zerada”, para a qual não foi possibilitado ao Contribuinte baiano a sua retificação/correção dentro do prazo legal de 30 dias assinalado pelo artigo 247, §4º do RICMS/BA, este Egrégio Conselho Fazendário assim já decidiu. Transcreve ementa dos Acórdãos N°s 0250-04/14, 0146-12/17, 0324-01/13 e 0090-04/17.

Salienta que o lançamento do crédito tributário é ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. Além das regras de direito material que dizem respeito a ser ou não ser devido o imposto, existem regras de direito processual, que determinam como deve agir o preposto fiscal na constituição do crédito tributário.

Portanto, quando o autuante não concede prazo correto para entrega ou retificação da EFD, deixa de observar o devido processo legal incorrendo em nulidade.

Diante do exposto, entende ser nula a exigência fiscal decorrente da intimação efetuada sem requisito estabelecido na legislação, tendo sido efetuado o lançamento em desacordo com as normas que regem a matéria. Assim, tal falha é insanável haja vista que não se trata de falha eventual, devido ao equívoco no procedimento fiscal, o que comprometeu a sua eficácia, implicando nulidade da autuação, nos termos do art. 18, II, do RPAF estadual.

No mérito, alega ausência de prejuízo material ao Estado da Bahia. Assegura que inexistiu intimação da Autuada para correção das inconsistências na sua EFD, muito embora o fiscal autuante tenha se utilizado da própria Escrituração Fiscal Digital para pautar sua exigência. Desse modo, tendo o nobre autuante acolhido a escrituração digital inconsistente, e com base nela lavrado o Auto de Infração em tela, o lançamento torna-se nulo ou, ainda, improcedente, porque o autuante deixou de dar aplicação ao disposto no artigo 247, § 4º do RICMS/12 segundo o qual “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”.

Ou seja, tendo sido constatada inconsistência na EFD do sujeito passivo, deveria o denodado autuante intimá-lo para apresentar a escrituração devidamente correta. Neste tocante, uma vez intimado, caberia ao contribuinte apenas retificar os dados equivocadamente lançados na EFD, não cabendo, de outra banda, a possibilidade de realizar qualquer recolhimento complementar relativo ao período, vez que submetido a ação fiscal, e com a espontaneidade tolhida pela intimação para fiscalização, conforme determinação do artigo 251 do RICMS/12, em seu § 2º, cujo texto reproduz.

Esclarece que as imputações do autuante derivam da EFD, eivada de inconsistências, que, acaso corrigidas mediante intimação que deveria ser propiciada pelo autuante (247, § 2º), evidenciaria a conformidade dos lançamentos nos livros fiscais manuais com os mesmos valores que constam das notas fiscais de entradas e de saídas que serviram de base para a escrituração fiscal, restando

inexistente a exigência de qualquer tributo, sob pena de incorrer em *bis in idem*, haja vista já ter sido devidamente recolhido. Na realidade, cabe observar que em face do princípio da verdade material, norteador do processo administrativo fiscal, como o autuado efetivamente comprova que não deixara de recolher o imposto devido, a autuação não pode prosperar.

Dessa forma, como não restou demonstrado a falta de recolhimento do imposto decorrente dos lançamentos dos documentos fiscais nos livros fiscais de Entrada, saída e apuração de ICMS, entende que a autuação deve ser julgada insubstancial.

Transcreve jurisprudência do CONSEF em apoio ao seu ponto de vista.

Por fim, ressalta a inobservância do processo legal pela utilização de escrituração fiscal não autorizada, pois não compete ao Agente Fiscal, para lavratura do Auto de Infração, utilizar-se de escrituração diversa estando a Recorrente obrigada ao lançamento fiscal por meio da EFD. Explica que o eminente autuante solicitou que o contribuinte apresentasse além dos livros fiscais próprios, a EFD. E em atendimento a tal intimação foram apresentados os referidos documentos fiscais. Contudo, se tomarmos por base a Infração 05, denota-se que os trabalhos do Fiscal Autuante são pautados nos lançamentos fiscais manuais da Autuada, em detrimento da EFD (embora com inconsistências), de modo que não pode subsistir o presente Auto de Infração. Nesse sentido, ressalta trechos da informação fiscal prestada pelo autuante, constante da folha 07 do acórdão.

Como se vê, Egrégios Conselheiros, o eminente autuante admite que a escrita fiscal foi enviada, mas entende não ser necessária a intimação do contribuinte para correção de inconsistências, fazendo tábula rasa do que dispõe o § 4º do artigo 247 do RICMS/BA, ou desconhecendo tal previsão legal ao ressaltar que em lugar algum do RICMS/BA se exige a obrigação de intimação para regularização de inconsistências antes da ação fiscal propriamente dita. Frisa que o que houve foi a apresentação da EFD com inconsistências, advindo da dificuldade de geração dos arquivos da EFD, ocasionado pelo seu sistema aplicativo de automação comercial, que não estava adaptado às exigências do SPED FISCAL. Ocorre que apesar de saber da sua obrigação acessória com a EFD, não deixou de escriturar nos livros fiscais exigidos as NFe do período, sendo que, para tanto, vem apresentar junto a presente defesa mídia contendo a escrituração de todos os livros fiscais, de todo o período, onde consta sua movimentação fiscal, comprovando que estava cumprindo com o estabelecido na legislação fiscal e suas exigências, não trazendo nenhum prejuízo aos cofres públicos.

Desse modo, admite que fez uma declaração inconsistente com seu movimento real, ficando sujeito às penalidades aplicáveis pelo descumprimento de obrigações acessórias, pois não basta escriturar a EFD, deve fazê-lo conforme as aquisições e vendas. A rigor, basicamente estes são os fatos a serem aqui enfrentados.

Por fim, destaca a alteração da redação da alínea “L” do inciso XIII-A do caput do Art. 42, da Lei nº 7.014/96, que passou a prever a penalidade de R\$1.380,00 por falta de entrega, única sanção que entende caber. Isto posto, tem-se que, sem qualquer dúvida, o autuado enviou os arquivos eletrônicos correspondentes a sua EFD, sendo que estes não continham todos os dados relativos às operações efetuadas, portanto imprestáveis para qualquer efeito de fiscalização. Desta maneira, apesar de ter ocorrido o envio dos arquivos, isto ocorreu em dissonância com as normas previstas pela legislação tributária em vigor.

Na situação aqui posta, a penalidade que deveria ter sido aplicada é aquela prevista de forma específica para a falta de entrega da EFD, isto é, a entrega sem as informações exigidas na legislação, tratada de forma específica, conforme se depreende da leitura na norma encartada através do Art. 42, inciso XII-A alínea “L” da Lei nº 7.014/96.

De maneira que, à luz do quanto previsto pelo Art. 142 do CTN que dispõe que compete à autoridade administrativa “propor a aplicação da penalidade cabível” enquanto que ao julgador cabe a aplicação da efetiva penalidade cabível ao fato efetivamente apurado.

Dessa forma, defende que a ação fiscal levada a efeito pelo denodado autuante é inadequada para o fato apurado, já que deveria ter sido considerada a regra prevista pelo mencionado inciso “L” do Art. 42 da Lei nº 7.014/96, isto é, penalidade no valor de R\$1.380,00 por cada mês, pela entrega sem as informações exigidas na legislação, e, ato contínuo, expedir intimação ao contribuinte concedendo-lhe 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.

Vale frisar que tal entendimento encontra amparo na decisão proferida pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal consignado através do Acórdão nº 0392-11/14, em cujo voto verifica-se idêntico posicionamento.

Desta maneira, não compete a autoridade fiscal utilizar-se de conveniência no ato fiscalizatório, valendo-se da escrituração que, na sua ótica, é mais ou menos onerosa à empresa autuada. Pois assim agindo, o agente autuante procede sem observar o devido processo legal na medida em que imputa as infrações constantes do Auto de Infração em comento com base em escrituração não autorizada, uma vez que, consoante ratificado pela Decisão de piso, a EFD foi entregue com inconsistências.

Desse modo, comprovado que no período da autuação o sujeito passivo estava obrigado a realizar a sua escrituração fiscal através da EFD, e tendo esta sido entregue com inconsistência, descabe considerar qualquer outra forma de escrituração, a teor do respaldo jurisprudencial deste CONSEF. Transcreve ementa do Acórdão nº 0008-05/17.

Por todo exposto e por tudo o mais que consta dos autos, a autuada requer, que o CONSEF decrete a nulidade total do referido Auto de Infração e, se assim não entender, por precaução, subsidiariamente, que decida pela sua total improcedência, por ser de direito e da mais lídima justiça.

Termos em que, Pede e Espera Deferimento.

VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade, ao fundamento de ausência de intimação prévia para retificação da EFD, com concessão de prazo de trinta dias para fazê-lo, noto que o Sujeito Passivo deduziu tal argumento de forma genérica, aparentemente como óbice à caracterização de todas as infrações atacadas.

Destaque-se, todavia, que com exceção da Infração 11, todas as demais condutas descritas se referem a descumprimento de obrigação principal, cuja materialização nada tem a ver com a inconsistência da EFD, mas com o correto valor a ser recolhido aos cofres estaduais.

Assim, caso o recolhimento efetuado tenha sido o corretamente calculado, basta que o Contribuinte traga aos autos, cópia do documento fiscal respectivo, demonstrando que o erro está na escrita fiscal, e não na insuficiência do recolhimento do tributo. Não tem pertinência, portanto, discutir-se a escrita, mas simplesmente comprovar que o recolhimento devido foi feito no período.

Consequentemente, a alegação de nulidade deve ser rechaçada naquilo que se refere às infrações 01 a 10, por absoluta inadequação do argumento deduzido.

Quanto à Infração 11, conforme se encontra consignado no lançamento fiscal em análise, a multa foi exigida em decorrência 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 07 do processo.

De acordo com o relato dos fatos, 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, enquadrando a conduta infratora nos dispositivos previstos no art. 42, inciso IX (operações sujeitas à tributação) 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 citado 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 entrega 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 Digital, 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 sustenta a Recorrente), 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 o identificar, sem qualquer risco de ser multado, se considerássemos a necessidade de concessão da oportunidade de corrigi-lo, conforme defende a empresa.

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 não seria possível levar a termo a auditoria fiscal em exame, se for notória a inconsistência das EFDs entregues, ou mesmo se se encontravam zeradas, o que, em se verificando, 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 evidentes.

Nesse sentido, não há evidências de que as EFDs da empresa possuíssem inconsistências reveladas no período auditado, conclusão a que se chega pela constatação de que somente alguns documentos fiscais deixaram de ser registrados, tendo sido identificados, por exemplo, apenas sete documentos em janeiro/13, quinze em fevereiro/13, doze em março/13 e etc.

Ora, se não há inconsistência “revelada”, não se pode exigir que o preposto fiscal intime previamente 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.

Do exposto, entendo que embora se trate de multa formal por ausência de registro dos documentos fiscais na EFD, a intimação prévia não se fazia necessária neste caso.

Assim, rejeito as alegações de nulidade suscitadas.

No mérito, o Sujeito Passivo se limita a afirmar que não houve prejuízo ao erário, na suposição de que os erros estejam adstritos à sua escrituração, sem ausência de recolhimento.

Tal alegação carece, todavia, de prova cabal que pudesse evidenciar o fato de que o recolhimento estaria de acordo com o conteúdo dos documentos fiscais emitidos, o que não ocorreu, pois a empresa se limitou a acostar CD com DAE’s, GNRE’s e cópias de notas fiscais, sem especificar, nem evidenciar a discrepância entre os documentos fiscais emitidos e o erro escritural alegado.

Ora, admitindo que a sua escrita fiscal apresenta erros, deve, o Sujeito Passivo apresentar provas nesse sentido, inclusive demonstrando que os recolhimentos foram feitos corretamente. De fato, provada a ocorrência do fato gerador e do consequente surgimento da obrigação tributária, cabe ao Sujeito Passivo aduzir provas no sentido de evidenciar a existência de elemento impeditivo, modificativo ou extintivo alegado, conforme regra de distribuição do ônus probatório, prevista no art. 373 do CPC (de aplicação subsidiária), conforme abaixo:

“Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.
...”

Portanto, entendo que a Recorrente não logrou êxito em se desincumbir do ônus probatório, devendo arcar com as consequências processuais da falta de especificação da sua insurgência, conforme arts. 141 e 143 do RPAF, abaixo reproduzidos:

“Art. 141. Se qualquer das partes aceitar fato contra ela invocado, mas alegar sua extinção ou ocorrência que lhe obste os efeitos, deverá provar a alegação.

...
Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal."

Assim, entendo que o lançamento tributário restou incólume, devendo ser negado provimento ao recurso, para julgar Procedente o presente Auto de Infração.

Contudo, de ofício, relativamente à Infração 01, em aplicação do art. 106, II, "c", do CTN (por cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática) faço a adequação da penalidade de 150%, prevista à época dos fatos geradores, no art. 42, V, "a", da Lei nº 7.014/96, para o percentual de 100% do valor do imposto, em razão da alteração do citado dispositivo legal, dada pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, com efeitos a partir de 13/12/19,

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado, e de ofício modificar a decisão recorrida, julgando PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 293575.0003/17-1 lavrado contra JR MIRANDA DE IPIAÚ - EPP, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento de R\$336.497,97, acrescido das multas de 60% sobre R\$308.985,90 e de 100% sobre R\$27.512,07, previstas no art. 42, incisos II, alíneas "a", "b" e "d", III, V, alínea "b", VII alínea "a", e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de R\$16.365,67, prevista no artigo 42, inciso IX, do mesmo diploma legal, e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de maio de 2020,

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS