

PROCESSO	- A. I. Nº 297248.0023/17-0
RECORRENTE	- COFEL COMERCIAL DE FERRAGENS CRUZALMENSE LTDA.
RECORRIDO	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0096-01/18
ORIGEM	- INFAS CRUZ DAS ALMAS (RECÔNCAVO)
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 04/12/2020

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0200-12/20-VD

**EMENTA:** ICMS. ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL - EFD. FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO PARA ENTREGA DE ARQUIVO ELETRÔNICO DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL (EFD). Comprovado que o contribuinte não atendeu à intimação no prazo regulamentar, para retificar o arquivo da EFD entregue no mês 02/2013, ficando caracterizada a falta de entrega e consequentemente multa prevista na legislação. Mantida a aplicação da multa a todos as entradas do exercício, pela não escrituração do estoque final do arquivo da EFD, cujas inconsistências não foram corrigidas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto com base no art. 169, I, “b” do RPAF/BA, contra a decisão da 1ª JJF, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 01/12/17, aplicando multa por o contribuinte ter deixado de atender a intimação para entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital (EFD) na forma e nos prazos previstos na Legislação Tributária. Consta na descrição dos fatos que o sujeito passivo não escriturou o Inventário Final do Ex. 2012, que deveria ter sido escriturado nos arquivos 02/2013, e “*apesar de intimação nesse sentido*”, não foi atendida, para retificação do arquivo EFD ref. 02/2013.

Na Decisão proferida (fls. 62 a 67) a 4ª JJF inicialmente contextualizou que foi imposta multa de 1% sobre o valor total das entradas, cumulativamente com a multa fixa de R\$1.380,00 e que o contribuinte reconheceu que enviou os arquivos EFD nos prazos corretos, mas como omissão parcial do estoque referente ao período de 31/12/2012.

Quanto aos argumentos de que a multa imposta deveria ser a prevista no art. 42, XXIII-A, “m” da Lei nº 7.014/96, vigente à época do fato, no valor de R\$460,00, para os casos de até 30 divergências e culmina com o valor de R\$1.840,00 quando se tratar de mais de 100 divergências ou que se tratasse de falta de entrega do arquivo eletrônico, a multa aplicável era de R\$5.000,00, prevista no art. 42, XXIII-A, “l” da Lei nº 7.014/96, para os fatos ocorridos no dia 31/10/2013, transcreveu o art. 250, § 2º do RICMS/BA12 e o artigo 42, XIII-A, “l” da Lei nº 7.014/96 apreciando que:

*O fato reconhecido pelo próprio autuado de ter transmitido os arquivos com omissões, confirma a conduta infracional que lhe foi imputada, haja vista que, apesar de regularmente intimado para retificação do arquivo EFD referente ao período de 02/2013, conforme intimação acostada à fl.05, datada de 30/10/2017, não atendeu à solicitação.*

*A simples leitura do artigo 42, XIII-A, “l” da Lei nº 7.014/96, acima reproduzido, permite concluir que a multa de 1% foi corretamente imposta, haja vista que o próprio autuado reconheceu que forneceu o arquivo da EFD com omissões, isto é, efetuou a entrega sem as informações exigidas na legislação.*

*Quanto à alegação defensiva atinente à vigência da norma que impõe a penalidade, cabe observar que, no caso de entrega de arquivos magnéticos pelo contribuinte com falta de registros, havendo intimação para regularização, o prazo de vencimento pelo descumprimento da obrigação acessória ocorre no primeiro dia útil subsequente ao do término do prazo consignado na intimação, conforme orienta inclusive a IN nº 55/2014.*

*No presente caso, considerando que a intimação fora emitida pelo autuante em 30/10/2017, cuja ciência do*

autuado se deu nesta mesma data, o prazo concedido de 30 dias teve a sua contagem iniciada a partir do dia 31/10/2017 e finalizada em 29/11/2017. Portanto, o primeiro dia útil subsequente ao término do prazo concedido foi 30/11/2017, sendo que esta data é que deve ser indicada no Auto de Infração como Data de Ocorrência e Data de Vencimento.

Cumpre assinalar que os prazos processuais administrativos são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o dia do vencimento, sendo que só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal, na repartição em que corra o processo ou onde deva ser praticado o ato (art.22, § 1º, do RPAF/99).

Diante disso, considerando que a falta de atendimento à intimação para entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital – EFD, portanto, a conduta infracional decorrente do descumprimento da obrigação acessória de entrega do arquivo eletrônico, somente restou caracterizada no primeiro dia útil subsequente ao do término do prazo consignado na intimação, ou seja, 30/11/2017, correta é a aplicação da multa apontada no Auto de Infração, prevista no art. 42, XIII-A, “l” da Lei nº 7.014/96, não merecendo qualquer reparo a ser feito, consequentemente, não havendo como prosperar a pretensão defensiva de aplicação de multa diversa da apontada na autuação.

Assim sendo, pelas razões acima esposadas, retifico de ofício a Data de Ocorrência e a Data de Vencimento, constantes no Auto de Infração, de 30/10/2017 para 30/11/2017.

No tocante à multa imposta no valor de R\$1.380,00, fundamentou que descabe a sua aplicação, por se tratar de duas infrações distintas, ou seja, multa de 1% sobre o valor total das entradas, cumulativamente com a multa fixa de R\$1.380,00, que é aplicável, independentemente de intimação, quando o contribuinte não entrega os arquivos magnéticos dentro do prazo.

Ressaltou que o Sistema de Emissão de Auto de Infração (SEAI) indica duas infrações para aplicação da multa de R\$1.380,00 (16.14-04 e 16.14.03) pela falta da entrega do arquivo eletrônico da EFD e a segunda pelo não atendimento “a intimação para entrega do arquivo eletrônico da escrituração Digital-EFD, na forma e nos prazos previstos na Legislação tributária”.

Concluiu pela exclusão do valor de R\$1.380,00, por se tratar de conduta infracional não imputada expressamente e pela procedência da autuação no valor de R\$206.173,99 [multa de 1%].

Por derradeiro, no tocante à alegação defensiva de que o RICMS/BA/12, estabelece que para os usuários do sistema SPED é concedida a dispensa da impressão dos livros Registro de Entrada, Registro de Saída, Registro de Apuração do ICMS e Registro de Inventário, entre outros, conforme dispõe o art. 247 do RICMS/BA, porém, não proíbe e nem o torna imprescindível quando impresso. Certamente que não pode prosperar o alegado.

O referido artigo 247 do RICMS/BA/12, não concede a dispensa mencionada, mas sim, determina que a Escrituração Fiscal Digital (EFD), substitui os referidos livros fiscais. Ou seja, não há que se falar em dispensa, haja vista que inexiste obrigação de escrituração dos referidos livros fiscais em papel, portanto, em cancelamento de uma obrigação. Na realidade, com o advento da Escrituração Fiscal Digital (EFD), houve sim, uma substituição, troca, dos referidos livros fiscais em papel, pela escrita digital. Significa dizer que a escrituração em papel já não mais produz efeitos. Neste sentido, aponta a jurisprudência predominante deste CONSEF.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 80 a 87) o recorrente inicialmente ressaltou que exerce atividade comercial como loja de departamento, discorre sobre a infração e o julgamento em Primeira Instância pela Procedência em Parte da autuação, que entende deva ser reformada por não estar em consonância com o preconizado na Instrução Normativa (IN) nº 55/2014.

Reapresenta os argumentos da defesa de que a multa aplicada é descrita pela não escrituração do estoque final, fato que foi reconhecido de que os arquivos apresentados no prazo regulamentar “apresentou inconsistências no tocante ao REGISTRO 74 (Inventário Final 2012, o qual deveria ser escriturado em 02/2013”.

Sustenta que a EFD relativa ao mês de dezembro de 2012, foi apresentada em 17/01/2013 e a EFD relativa ao mês de fevereiro/2013 em 25/03/2013, portanto, tempestivamente, “caindo por terra a hipótese de não apresentação” equivocadamente indicada no auto de infração.

Transcreve a Instrução Normativa nº 55/2014 (fl. 81) e alega que a infração apontada deve ser enquadrada como inconsistência materializada no item 3.1, abaixo transcrita:

“3.1- o arquivo será considerado inconsistente quando ficar constatado que:

.....  
3.1.3 [3.1.2.3] – a **totalização das informações do REGISTRO 74**, correspondente ao valor do total dos itens inventariados, é diferente do valor total no Registro de Inventário;  
.....”

Alega que de forma orientadora, este instrumento determina que na falta das informações do REGISTRO 74, a data da ocorrência e a data do vencimento será o previsto no item 3.4.2:

“3.4.2 – os campos “data da ocorrência” e “data do vencimento” deverão ser preenchidos com o último dia do mês previsto na legislação para envio do respectivo arquivo, nos períodos em que foram constatadas as inconsistências mencionadas no item 3.2.”

Neste sentido argumenta que a inconsistência da falta de informação do REGISTRO 74 contendo o valor total dos itens inventariados em 31 de dezembro de 2012 tem como prazo final o mês de fevereiro de 2013 e, por conseguinte os campos “data da ocorrência” e “data do vencimento” deveriam ser preenchidos com o último dia do mês previsto na legislação para envio do respectivo arquivo, no caso em foco essa data seria 28/02/2013.

Também, que diante desses elementos conclusivos a multa a ser aplicada seria no valor de R\$5.000,00, prevista no art. 42, XIII-A, ‘l’ da Lei nº 7014/96, vigente à época dos fatos geradores com efeitos perdurados até o dia 31/10/2013, quando foi alterada pelo Decreto [Lei] nº 12.917/2013.

Transcreve os textos do mencionado dispositivo legal antes e depois de alterado pela Lei nº 12.917/2013 (fl. 83) argumentando que que a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores previa apenas multa de R\$1.380,00 pela falta de entrega, cumulativamente com a multa de 1%, não podendo ser aplicada retroativamente a multa que foi alterada.

Ressalta que diante da injustiça, a multa foi revogada em 10/12/2015 através da Lei nº 13.461/2015, restringindo a incidência da penalidade aos casos de não apresentação da competente EFD.

Argumenta que descabe totalmente a imputação prevista em diploma revogado, cujos efeitos já foram exauridos, e que a falta de menção do estoque de 31.12.2012 no EFD Fiscal de fevereiro de 2013, caracteriza uma ocorrência de divergência na escrituração da EFD, cuja penalidade está prevista no artigo 42 da Lei nº 7.014/96, alínea “m”, introduzida pela mesma Lei 13.461/2015, como ocorrência de 30 (trinta) divergências e multa a ser aplicada é R\$ 460,00.

Requer deferimento do recurso e reforma do julgamento de Primeira Instância.

Na assentada do julgamento em 19/12/19 por decisão da maioria (fls. 96/97) foi sugerido que o processo fosse encaminhado a PGE/PROFIS para emitir Parecer quanto a interpretação a ser dada em o que constitui o período relativo as entradas, em “**cada período de apuração**”, se o das entradas das mercadorias do: a) Exercício (Janeiro a Dezembro); b) Dezembro (mês que deve inventariar os estoques); ou c) Fevereiro do ano seguinte (mês que é obrigado a informar o estoque na EFD).

No Parecer PGE 2019.137079-0 (fls. 99/105) inicialmente circunstanciou a descrição da infração de não ter atendido a intimação para entrega da EFD na forma e prazo previsto na legislação e aplicação da multa prevista no art. 42, XIII, “l” da Lei nº 7.014/96, de 1% sobre o valor das saídas ou entradas de mercadorias, o que for maior, “realizadas em cada período de apuração”.

Em seguida discorreu sobre o período de apuração mensal do ICMS previsto no art. 24 da LC 87/96 e 227 do RICMS/2012, bem como as declarações econômico-fiscais, no caso a DMA que deve ser apresentada mensalmente (artigos 254 e 255), cujo inciso III do art. 255 prevê a apresentação anual na DMA do mês de referência “fevereiro” informando o estoque inicial e final do exercício imediatamente anterior.

Finalizou dizendo que o legislador dispôs que o período de apuração do ICMS é mensal, o que levaria a concluir que a dicção do art. 42, XXX-A, “l” da Lei nº 7.014/96 conduz a reconhecer o descumprimento da obrigação de escriturar o Inventário Final do exercício apenas no mês de

dezembro, entretanto, “o prenome da locução ‘em cada’ que antecede o ‘período de apuração’ indica uma ideia de multiplicidade, ou seja, que se tratam de vários períodos de apuração”.

Transcreve o inciso XII, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, da redação anterior dado pela Lei nº 13.461 de 10/12/15 que foi revogado pela Lei nº 13.816 de 21/12/17 que indicava multa de 1% do “valor comercial das mercadorias sujeitas a tributação entradas no estabelecimento durante o exercício quando não tiver sido regularmente escriturado o inventário”, e no caso, a locução “em cada período de apuração” deve ser entendida o exercício de 2012.

Fez presente o contador, na sessão de videoconferência, Sr. Marcelo Lemos para fazer sustentação oral dos fatos da recorrente.

## VOTO

No Recurso Voluntário interposto, o recorrente, em termos gerais, reapresentou os mesmos argumentos da impugnação inicial, em síntese, que foi aplicada multa pela não escrituração do estoque final, mas que de fato os arquivos foram apresentados no prazo regulamentar:

- a) Com “inconsistências” prevista no item 3.1.3 [3.1.2.3] da IN 55/2014, inexistindo a acusação de não escrituração contida no Auto de Infração;
- b) Na falta das informações do REGISTRO 74, a data da ocorrência e a data do vencimento deve ser a prevista no item 3.4.2, da citada Instrução Normativa nº 55/2014 (28/02/2013);
- c) A multa a ser aplicada seria de R\$5.000,00 prevista no art. 42, XIII-A, ‘l’ da Lei nº 7014/96;
- d) A legislação vigente previa apenas multa de R\$1.380,00 pela falta de entrega, cumulativamente com a multa de 1%, não podendo ser aplicada retroativamente;
- e) A falta da escrituração do estoque em 31.12.2012 na EFD caracteriza ocorrência de divergência e multa de R\$ 460,00 prevista no artigo 42, XIII-A, “m” da Lei nº 7.014/96.

Quanto ao argumento de que não ocorreu falta de entrega e sim de entrega de arquivo com inconsistência, constato que conforme apreciado na Decisão ora recorrida, não tendo informado o estoque final do exercício de 2012, na EFD de fevereiro de 2013, o autuante intimou a empresa para fazer entrega do arquivo “1302. BLOCO H E FILHOS”, conforme intimação de 30/10/2017, (fl. 05), concedendo prazo até 30/11/2017, ou seja, de trinta dias.

Observo que os documentos juntados pela fiscalização, de fls. 06, 07 e 12, comprovam que na data da lavratura do Auto de Infração em 01/12/2017, o estabelecimento autuado não entregou o arquivo retificado, relativo ao mês 02/2013, com a inclusão do estoque final de 31/12/2012.

Pelo exposto, ao contrário da alegação que não houve falta de entrega do arquivo da EFD, restou comprovado nos autos que a sociedade empresarial entregou o arquivo do mês de fevereiro/2013 sem a inclusão do estoque final do exercício de 2012, e ao ser fiscalizado, não fez a retificação e entrega do arquivo no prazo previsto na legislação que lhe foi concedido.

A legislação prevê que o contribuinte deve ser intimado para enviar arquivo da EFD não entregue no prazo ou que tenha feito entrega com inconsistências nos termos do art. 247 do RICMS/2012, que estabelece:

**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.

Convém ressaltar, que os itens da IN 55/2014 citado pelo recorrente, tratavam de “totalização das informações do REGISTRO 74”, do SINTEGRA, pertinente ao Livro Registro de Inventário (item 3.1.2.3, da Instrução Normativa nº 55/2014). Porém, aquele procedimento difere da regulamentação

acerca da Escrituração Fiscal Digital (EFD), que foi instituída em momento posterior, cuja obrigatoriedade submete-se a sociedade empresarial. Na situação presente, a inserção do arquivo “1302. BLOCO H E FILHOS”, pertinente ao estoque final de mercadorias de 31/12/2012 na EFD de fevereiro de 2013.

Dessa forma, não tendo entregue o arquivo do mês de fevereiro/2013 com o estoque final de 31/12/2012, caberia ao estabelecimento autuado fazer a entrega do arquivo EFD, em atendimento à intimação que foi feita pela fiscalização, mas não atendeu no prazo determinado, estando correta a fundamentação da Decisão da primeira instância, de que não foi feita a entrega do referido arquivo da EFD no prazo concedido da intimação de fl. 05, ou seja, “*efetuou a entrega sem as informações exigidas na legislação*”.

No tocante ao argumento de que a multa imposta deveria ser de R\$460,00 ou de R\$5.000,00 previstas no art. 42, XXIII-A, “l” e “m” da Lei nº 7.014/96, vigente à época do fato gerador, observo que conforme fundamentado na Decisão ora recorrida, a multa prevista na alínea “m”, trata de “*ocorrência de divergências na escrituração da EFD que não se caracterizem como omissão*” entretanto, na situação em questão, foi comprovado que a entrega do arquivo da EFD foi feito com a “*omissão do BLOCO H*”, logo, sem o inventário de 2012, e não pode ser acolhida.

Já com relação ao não atendimento à intimação (retificar o arquivo EFD), que motivou a aplicação da multa, conforme fundamentado na Decisão ora recorrida, a redação atual da alínea “l”, do inciso XIII-A, do art. 42, foi dada pela Lei nº 13.461, de 10/12/15, DOE de 11/12/15, com efeitos a partir de 11/12/15, que estabelece multas para as “*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*” de R\$1.380,00, pela falta de entrega, no prazo previsto na legislação da 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; (grifo nosso).**

Pelo exposto, não tendo entregue o arquivo EFD com correção de inconsistências anteriormente enviado, em atendimento à intimação de 30/10/2017, tratando-se de descumprimento de obrigação tributária acessória, a multa aplicada é a vigente na data da intimação e do seu vencimento prevista no inciso XIII-A, “l”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, dado pela redação da Lei nº 13.461, de 10/12/15, e não a vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, como alegado pelo recorrente.

Assim sendo, no que se refere à materialização do descumprimento da obrigação acessória, conforme acima apreciado, entendo estar correta a fundamentação da decisão ora recorrida.

No que se refere à base de cálculo, conforme acima transcrito, a tipificação da multa prevista no art. 42, XIII-A, “l” da Lei nº 7.014/96, prevê multa de 1% (um por cento) do valor das entradas de mercadorias “*em cada período de apuração*”, pelo não atendimento de intimação para entrega da escrituração não enviada.

Na situação presente, restou comprovado que o contribuinte não fez a inserção do arquivo “1302. BLOCO H E FILHOS” (ou *entrega sem as informações exigidas na legislação*), pertinente ao estoque final de mercadorias de 31/12/2012, na EFD de fevereiro de 2013.

Logo, embora o estabelecimento autuado tenha empreendido esforços no sentido de corrigir o arquivo magnético, entregue sem o inventário contendo o estoque final do exercício de 2012, restou comprovado que até a data da lavratura do Auto de Infração, não cumpriu o que foi determinado na intimação para corrigir os arquivos magnéticos no prazo legal concedido.

Conforme ressaltado no Parecer PGE 2019.137079-0, (fls. 99/105), o ICMS tem período de apuração mensal, devendo o contribuinte apresentar declarações econômico-fiscais (DMA) mensal (artigos 254 e 255 do RICMS/2012), e DMA anual no mês de referência “fevereiro”, informando o estoque inicial e final do exercício imediatamente anterior.

E que a não escrituração do inventário (estoque final) na EFD, conduz ao entendimento de que a multa prevista no art. 42, XXX-A, “I” da Lei nº 7.014/96, poderia ser relativa ao mês de dezembro, mas que a locução prevista no inciso XII, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, da redação anterior dada pela Lei nº 13.461, de 10/12/15, que foi revogado pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, que indicava multa de 1% do “valor comercial das mercadorias sujeitas à tributação, entradas no estabelecimento **durante o exercício**, deve ser interpretado que a falta da apresentação do inventário, a multa tem como base de cálculo as entradas de todo o exercício de 2012.

Pelo exposto, me coaduno com o opinativo da PGE/PROFIS, de que a redação do inciso XII, do art. 42, dado pela Lei nº 13.461/15, com efeitos partir de 11/12/15 estabelece multa de:

*XII - 1% (um por cento) do valor comercial das mercadorias sujeitas a tributação entradas no estabelecimento durante o exercício, quando não tiver sido regularmente escriturado inventário, se esse fato constituir impedimento definitivo da apuração do imposto no período, não havendo outro meio de apurá-lo;*

Assim sendo, a multa pela não escrituração do Livro Registro de Inventário que era de 5% do valor das entradas de mercadorias no exercício, e passou para 1% a partir de 2015, que é o mesmo porcentual previsto pela não informação do inventário final (31/12/2012) na EFD do mês de fevereiro subsequente (28/02/2013), que não foi informado pelo estabelecimento autuado, nem foi entregue no prazo que lhe foi concedido, por meio de intimação, o que considero correto porque guarda similaridade da escrituração do inventário no livro fiscal ou na EFD.

Deve ser levado em consideração, que a não apresentação dos inventários impossibilita a aplicação de roteiros de auditorias (estoques, valor agregado, substituição tributária, ...). Por isso, deve ser mantida a multa na sua integralidade.

Dessa forma, tendo a fiscalização proposto aplicação da multa sobre o valor das entradas do exercício, considero correta a multa aplicada.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 297248.0023/17-0, lavrado contra COFEL - COMERCIAL DE FERRAGENS CRUZALMENSE LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$206.173,99, prevista no art. 42, XIII-A, “I” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 3.956/81.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de agosto de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

ANA ACAROLINA ISABELA MOREIRA – REPR. DA PGE/PROFIS