

N. F. Nº - 269138.0134/20-1  
NTIFICADO - AUTO POSTO J. RIBEIRO LTDA.  
NOTIFICANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT/COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 13/05/2021

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0041-04/21NF-VD**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. Vício formal do procedimento. Falta de intimação para entrega de ARQUIVO ELETRÔNICO DA ESCRITUAÇÃO FISCAL DIGITAL (EFD). O § 4º do art. 247 do RICMS-BA/12, vigente à época dos fatos geradores, prevê que o fisco intime o contribuinte para a apresentação de arquivos entregues com inconsistências, concedendo o prazo de trinta dias. É nulo o procedimento, por inobservância do devido procedimento legal, na condução da ação fiscal. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Notificação Fiscal lavrada em 21/07/2020, para exigir multa por descumprimento de obrigação acessória, com a seguinte imputação: “*Deu entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável, sem o devido registro na escrita fiscal*”. Multa de 1% - art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96. Ocorrência verificada nos meses de janeiro a abril, novembro e dezembro de 2015, fevereiro e agosto de 2016 e julho de 2017. Valor exigido: R\$7.692,68, acréscimo moratório de R\$3.328,23, totalizando o montante de R\$11.020,91.

O autuado através de advogado legalmente habilitado apresenta impugnação às fls. 09/20 e requer o recebimento da presente defesa e no mérito acolhida para declarar a nulidade do lançamento ou julgá-la totalmente improcedente pelos motivos que passa a expor.

Inicialmente fala sobre a tempestividade da apresentação da defesa e em seguida protesta pelo envio das intimações no presente processo para a advogada subscritora, no endereço que indicou, sob pena de nulidade dos atos processuais.

Transcreve o teor da infração e assevera que a mesma deve ser declarada nula em razão da não observância dos procedimentos formais obrigatórios, afirmando que todo o lançamento fiscal se baseou na análise dos arquivos magnéticos transmitidos pela autuada, porém, o autuante deixou de intimar previamente a autuada para sanar as irregularidades apontadas.

Entende que o dever de intimar previamente o contribuinte para sanar eventuais inconsistências nos arquivos magnéticos, como ocorre no caso de falta de registro de notas fiscais ou inconsistências nos arquivos, estava previsto no §4º do art. 247 do RICMS, em vigor durante o período de 11/2015 a 11/2019.

Acrescenta que também não foi cumprido o procedimento previsto na Instrução Normativa n. 55/14 que orienta a fiscalização quanto aos procedimentos na aplicação das multas referentes às infrações relacionadas com arquivos magnéticos, pois não foi cumprida a determinação de anexar ao lançamento a prévia intimação do contribuinte para sanar e/ou justificar inconsistências e/ou divergências de seus arquivos magnéticos.

Dessa forma, ante a falta do documento de que a autuada foi previamente intimada acerca das inconsistências de seus arquivos, verifica-se causa de nulidade da notificação, conforme pacífico entendimento jurisprudencial deste Conselho exposto nos acórdãos que transcreveu.

Assevera que a declaração de nulidade é medida que se impõe porque não se trata simplesmente de descumprimento de requisito meramente formal, pois como não foi oportunizado a autuada o prazo para correção e/ou justificativas das divergências/inconsistências de seus arquivos a presente notificação foi lavrada com visível cerceamento do direito de defesa da autuada, vez que a mesma poderia antes da autuação ter sanado as irregularidades.

Além do cerceamento de defesa também fica evidente que houve descumprimento do procedimento formal previsto na legislação aplicável, que por sua vez implica em clara ofensa do devido processo legal.

Lembra que de acordo com o parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade e no caso como não foi cumprido o procedimento formal previsto na Lei resta descumprida a legalidade objetiva que cuida o art. 2º do RPAF, ante a constatada presença de vícios formais e a comprovada ofensa ao devido processo legal.

Com base no art. 18 do RPAF pede a declaração de nulidade do lançamento, acrescentando que neste sentido é o entendimento deste Conselho como demonstrado em Ementa que copiou.

Acrescenta que embora o §4º do art. 247 do RICMS tenha sido revogado pelo Decreto nº 19.274, estava plenamente em vigor durante o período fiscalizado, sendo que por força do princípio da irretroatividade da lei tributária deve ser aplicada a lei vigente à época dos fatos.

Ressalta que à exceção à regra da irretroatividade é apenas no caso da lei nova mais benigna. Todavia considerando que atualmente não há disposição mais benigna concedendo prazo para o contribuinte sanar eventuais irregularidades dos arquivos magnéticos, deve ser observada a lei então vigente na época das supostas infrações.

No tópico seguinte denominado *“Da indevida retroação da lei tributária para alcançar fatos pretéritos - ofensa do art. 150, inciso III da CF e do art. 106 do CTN”* diz que o autuante aplicou a penalidade prevista no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96 cuja redação transcreveu.

Assevera que a redação anterior do inciso IX, vigente entre 12/2015 a 12/2017 dizia que a multa de 1% seria aplicável apenas no caso de entrada de mercadoria sujeita à tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Já a redação original vigente até 10/12/2015 previa uma multa de 10% para a hipótese de entrada de mercadoria sujeita à tributação sem o devido registro na escrita fiscal.

Explica que até 21/12/2017 a fiscalização só poderia aplicar a multa por falta de registro de entrada na escrita fiscal no caso de entrada de mercadorias sujeitas à tributação sem o respectivo registro. Somente a partir de 22/12/2017 é que a lei permitiu aplicar a multa de 1% no caso de registro de entrada de qualquer tipo de mercadoria, sujeita à tributação ou não.

No caso presente verifica-se que as notas fiscais de entrada que supostamente não foram registradas na escrita fiscal se referem a mercadorias com fase de tributação encerrada conforme Convênio ICMS 110/07.

Conclui que a multa prevista no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96, com a redação atual dada pela Lei nº 13.816 de 21/12/2017 não pode ser aplicada ao presente caso, em razão da irretroatividade da lei tributária, que se extrai da interpretação conjunta do art. 150, inciso III da Constituição Federal e do art. 106 do CTN.

Considerando ainda que a redação anterior penalizava apenas a entrada de mercadorias sujeitas à tributação sem o registro na escrita fiscal, e que as mercadorias adquiridas não estavam sujeitas à tributação é forçoso concluir que a multa aplicada não procede devendo, portanto, ser anulada.

Acrescenta ainda que não há no caso hipótese fática para aplicação da penalidade prevista no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014 que trata da falta de registro da entrada de mercadoria na escrita fiscal, havendo erro na descrição da infração e também na capitulação legal. Sucede que a

autuada realizou o registro das notas fiscais listadas pelo autuante, não havendo que se falar em falta de registro de entradas. Entretanto, o arquivo foi transmitido com inconsistências, estando as notas de entradas escrituradas como nota fiscal física e não como nota fiscal eletrônica.

Lembra que o autuante não intimou previamente a empresa para corrigir os arquivos transmitidos com inconsistências. Por isso entende que a notificação fiscal foi lavrada com preterição do direito de defesa, vez que com a prévia intimação o erro teria sido sanado e não haveria a lavratura da notificação, nem aplicação de penalidades, restando, portanto, ofendido o inciso II do art. 51 do RPAF/BA.

Conclui que a notificação deve ser declarada nula em razão da ofensa ao art. 18, incisos II e IV do RPAF e dos demais dispositivos citados.

Frisa que não sendo acatadas as preliminares de nulidades, o que se cogita por cautela, passa a expor as razões pela qual a notificação deve ser julgada improcedente.

Reitera que os arquivos foram transmitidos com inconsistências, estando as notas fiscais registradas conforme relatórios emitidos a partir dos arquivos magnéticos que informa estar anexando, não sendo possível ser aplicada a penalidade descrita na notificação fiscal.

Além disso, lembra que a redação do inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96, vigente à época dos fatos não penalizava a falta de registro de mercadorias não sujeitas à tributação, como é o caso das mercadorias adquiridas no período autuado. Mesmo admitindo, apenas por argumentar, a eventual falta de registro de entradas com fase de tributação encerrada, como ocorre com os combustíveis, não acarreta a falta de recolhimento do ICMS, em razão de já ter sido integralmente recolhido pela distribuidora.

Dessa forma, por força do princípio da equanimidade/razoabilidade, acaso não sejam acatadas as razões de nulidades nem a improcedência da notificação fiscal, requer a exclusão da multa em razão da inexistência de dolo, fraude, má-fé e prejuízo para o Fisco.

Requer a realização de diligência, nos termos do art. 123, § 3º do RPAF, a fim de examinar os arquivos transmitidos pela autuada para contatar o registro das notas fiscais de entrada como notas fiscais físicas.

Finaliza formulando os seguintes pedidos:

- 1º) declarar a nulidade total da notificação
- 2º) julgá-la improcedente;
- 3º) no caso de procedência excluir a penalidade aplicada em razão da inexistência de prejuízo para o Fisco, dolo ou má-fé;
- 4º) realização de diligência para verificar o registro realizado conforme relatórios anexos.

Protesta pelo envio das intimações para o endereço da advogada subscritora.

O notificante presta Informação Fiscal às fls.01 as 04 e após fazer um resumo dos argumentos defensivos passa a se pronunciar.

1. Sobre a falta de registro das notas fiscais de entrada objeto da autuação;
  - 1.1 A falta de concessão do prazo de 30 dias para o envio dos arquivos de Escrituração Fiscal Digital (EFD) não entregues ou entregues com inconsistências (art. 247, §4º, do RICMS/12).

Explica que as inconsistências tratadas no art. 247, §4º, do RICMS/12 se referem a uma falta de coerência, uma contradição, uma imprecisão. Por exemplo informar o ano de nascimento de alguém como 1980 e sua idade como sendo de 50 anos.

Em relação a EFD descreve o que deve conter no Bloco C, no caso informações dos documentos fiscais e o registro “C170” contém as informações dos itens dos documentos fiscais. Já o “Bloco 1”

contém outras informações exigidas pelo fisco e o registro “1300” contém a movimentação diária de combustíveis.

Uma inconsistência possível entre dois registros seria a indicação de entradas de combustíveis em determinada data com um valor diferente da soma das notas fiscais de aquisições. Pergunta, qual seria a informação correta, as dos registros “C170” ou as dos registros “1300”. Nesse exemplo a fiscalização seria obrigada a intimar o contribuinte para que ele esclarecesse essa inconsistência, com a entrega de uma nova EFD corrigida no prazo de 30 dias.

Frisa que no caso da autuada os arquivos mensais das EFDs apresentadas não houve qualquer inconsistência. Pelo contrário, o registro da movimentação de combustíveis, qual aliás é diário, se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais e entradas e saídas registradas na EFD.

### **1.2 APLICAÇÃO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 55/14**

Frisa que a citada Instrução orienta a fiscalização quanto aos procedimentos na aplicação das multas referentes às infrações relacionadas com arquivos eletrônicos, previstas na Lei nº 7.014/96, o que não é o caso.

### **1.2 CANCELAMENTO REDUÇÃO MULTA**

Assevera que o § 7º do art. da Lei 7.014/96 foi revogado pela Lei nº 14.183 de 12/12/19, efeitos a partir de 13/12/19, portanto não mais se aplica.

### **1.3 FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DA AUTUAÇÃO**

Assevera que antes da alteração da redação do art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96, que tratava da multa de 1% sobre o valor comercial das mercadorias entradas sem registro na escrita fiscal existia o inciso XI desse mesmo artigo, que cuidava da multa de 1% sobre o valor comercial das mercadorias sem tributação ou com fase de tributação encerrada entradas sem registro. Portanto as multas eram idênticas e essa distinção não tinha efeito prático útil, portanto decidiu-se por agrupar as duas multas em uma só, revogando-se o inciso XI e alterando-se a redação do inciso IX.

Entende que a nova redação deixou de fazer distinção entre mercadorias tributadas ou não, mas continua a aplicar o mesmo percentual da multa, ficando evidente que não houve revogação da norma, mas tão somente o aperfeiçoamento da sua redação.

### **1.5 AS NOTAS ALEGADAMENTE ESCRITURADAS E INCLUÍDAS POR ERRO EM NOSSOS DEMONSTRATIVOS: o REGISTRO DE NOTAS FISCAIS MODELO “55”, COMO MODELO ‘01’.**

Assevera que a obrigação de registrar as notas de entradas inclui a obrigação de registrá-las corretamente. O propósito da escrita do empresário é apresentar de forma resumida toda a sua documentação empresarial, não podendo a fiscalização quando fizer a revisão ter que, primeiramente refazer a escrita do empresário.

Explica que o que diferencia uma nota fiscal eletrônica não é o seu número, mas a sua chave, porque existem elementos na chave que são dedutíveis da operação realizadas, mas também outros que não são e relaciona todos os elementos constantes nas notas fiscais eletrônicas.

Conclui que sem a chave correta, ao examinar a EFD não é possível identificar o documento. E mesmo o autuado tendo informado o erro em sua defesa, não é possível consultar na internet uma nota fiscal eletrônica somente com o seu número. O registro fica assim imprestável ao fim que se destina e deve ser considerado não feito.

Finaliza ratificando integralmente a autuação.

### **VOTO**

A presente acusação fiscal, diz respeito à aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação de natureza acessória, ou seja, falta de registro de notas fiscais de entradas nos livros

fiscais pelo sujeito passivo, e se encontra assim consignada: “*Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), bem (ns) ou serviço (s) sujeito (s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal*”.

O notificado, valendo-se de interpretação ao Art. 247, § 4º do RICMS/BA, vigente à época dos fatos geradores, arguiu que deveria ter sido intimado pela fiscalização, com a concessão de 30 dias para entrega ou retificação da EFD, haja vista que o arquivo foi transmitido com inconsistências. Explica, que as notas de entradas, objeto do presente lançamento, estão escrituradas como nota física e não como nota fiscal eletrônica. Por esta razão, entende que houve preterição do seu direito de defesa, vez que com a prévia intimação o erro teria sido sanado.

O notificante, ao prestar a Informação Fiscal, externa o entendimento de que o caso sob análise não se enquadra como inconsistência, pois no seu entender, o que diferencia uma nota fiscal eletrônica não é o seu número, mas a sua chave, e mesmo tendo a autuada informado a existência do erro cometido, não é possível consultar na internet uma nota fiscal eletrônica apenas com o seu número. Portanto, entende que: “*o registro fica assim imprestável ao fim que se destina e deve ser considerado não feito*”.

De acordo com as informações do autuante, restou esclarecido ter havido divergências entre os dados inseridos nos documentos fiscais e os informados nos arquivos enviados a esta secretaria, haja vista que foram omitidas as informações relativas às chaves de acesso das respectivas notas fiscais eletrônicas, informadas nos arquivos.

Assim sendo, entendo que “divergências se caracterizam como uma espécie de inconsistência. Neste sentido, inclusive, dispõe a Instrução Normativa Nº 55/14, nos itens 3.1, 3.2 e 3.5:

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

(....)

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 3.2.1.2 – o somatório dos Registros 50 é maior que o somatório dos Registros 53 mais o somatório dos Registros 54. 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;

3.2.2.2 – o somatório dos Registros 50 é menor que o somatório dos Registros 53 mais o somatório dos Registros 54. 3.3 - as omissões ou divergências resultarão em intimação específica para a correção das inconsistências que estarão indicadas na listagem diagnóstico anexada à intimação, devendo o contribuinte ser orientado, expressamente, a adotar os seguintes procedimentos:

3.5 – constatado outros tipos de *INCONSISTÊNCIAS* entre a informação lançada no arquivo eletrônico e a constante na escrituração fiscal, não especificadas nesta instrução normativa, tais como divergência na data de entrada ou divergência na descrição da mercadoria, deverá ser aplicada a multa prevista no art. 42, inciso XXII, da Lei nº 7.014/96, por cada período de apuração em que ocorrerem.

Portanto, diferentemente do entendimento do autuante, a ausência da chave de acesso de notas fiscais nos arquivos eletrônico da Escrituração Fiscal Digital – EFD, não se caracteriza como falta de registro dos respectivos documentos fiscais eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital – EFD, e sim existência de inconsistências nos arquivos entregues à esta Secretaria.

Neste caso, ensejaria a aplicação do disposto no artigo 247, § 4º do RICMS/12, vigente à época dos fatos geradores, 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*”.

Portanto, é nula a exigência fiscal decorrente da falta de intimação estabelecida na legislação, tendo sido efetuado o lançamento em desacordo com as normas que regem a matéria, haja vista

que não se trata de incorreção eventual, devido ao equívoco no procedimento fiscal, o que comprometeu a sua eficácia, implicando nulidade da autuação.

Face ao exposto, voto pela NULIDADE da Notificação Fiscal.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, em instância ÚNICA, julgar **NULA** a Notificação Fiscal nº **269138.0134/20-1**, lavrada contra **AUTO POSTO J. RIBEIRO LTDA.**

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de março de 2021.

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – PRESIDENTA EM EXERCÍCIO/RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR