

A. I. Nº - 206897.0023/19-7
AUTUADO - ATACADISTA BARBOSA & MATOS LTDA.
AUTUANTE - CARLOS ALBERTO PEREIRA LIMA
ORIGEM - DAT NORTE / INFAZ CHAPADA DIAMANTINA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 03/01/2022

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0225-02.21-VD

EMENTA: ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA APURAÇÃO DOS VALORES DE IMPOSTO. A responsabilidade da elaboração e transmissão da Escrituração Fiscal Digital (EFD) é unicamente do contribuinte, não se constituindo inconsistência a ausência de registros na mesma. Infração mantida. Não acolhidas as questões preliminares suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 29 de setembro de 2019 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$176.067,64, além de multa de 60% pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **03.02.04.** Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, nos meses de março, abril e maio de 2016. Consta a observação do autuado de que as operações de entradas e saídas estão regularmente escrituradas, sendo constatado que os valores recolhidos estão em desacordo com os resultados da apuração (saldo devedor), conforme extraído dos arquivos eletrônicos (EFD), transmitidos pelo contribuinte.

Tempestivamente, o autuado, por seu advogado, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 11 a 21, onde argumenta, após breve histórico da autuação, que o crédito tributário que se busca constituir através do presente lançamento deverá ser julgado nulo ou improcedente por esta Junta de Julgamento, conforme doravante passa a demonstrar baseado no melhor direito aplicável à espécie.

Em caráter preliminar, chama a atenção para as circunstâncias que ensejaram a lavratura do Auto de Infração ora em análise, visto que as mesmas acabam maculando o lançamento de invalidade, em razão da inobservância do direito da empresa contribuinte à intimação prévia (artigo 247, § 4º, do RICMS/BA).

Relata ter o autuante efetuado o lançamento tributário após ter verificado uma eventual divergência/inconsistência nas informações do arquivo eletrônico da EFD, gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), em relação às próprias operações de Entradas e Saídas regularmente escrituradas pela empresa (livros fiscais), presumindo, de antemão, que teria ocorrido recolhimento a menor de ICMS.

Nota que a legislação do ICMS do Estado da Bahia não permite este tipo de “presunção” e, além disso, garante, em seu favor, o direito à intimação prévia, consoante previsto no então vigente artigo 247, § 4º do RICMS/BA, reproduzido.

Alega que o referido dispositivo regulamentar prescrevia claramente que “*O contribuinte terá o prazo de 30 (trinta) dias*”, a contar da data do recebimento da intimação, para envio da EFD entregue com inconsistências, se tratando de um direito do sujeito passivo da obrigação tributária (contribuinte) e um correspondente dever do sujeito ativo (Fisco). Todavia, conforme dito, em nenhum momento a empresa fora previamente intimada para envio da EFD sem as divergências / inconsistências ora documentadas no lançamento de ofício, de modo que não lhe fora concedida a oportunidade de sanar este mero erro procedimental.

Aduz ser a inobservância a este dispositivo do RICMS/BA causa suficiente ao reconhecimento da nulidade da infração, conforme conclusão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF/BA no Acórdão CJF 0239-12/17, cuja ementa transcreve.

Tem que o caso em questão, aliás, se amolda perfeitamente à referida hipótese normativa (artigo 247, § 4º do RICMS/BA), haja vista que o próprio Auto de Infração atesta que “*1-As operações de Entradas e Saídas estão regularmente escrituradas*”, o que nos impõe concluir que se tratava de mera inconsistência nos arquivos eletrônicos do SPED, de modo que não procede a acusação de recolhimento a menor de ICMS, conforme adiante demonstrará.

Caso a preliminar de nulidade não seja acolhida, hipótese que levanta apenas para fins de argumentação, o lançamento tributário igualmente não deverá prosperar, diante da evidente improcedência do mesmo, quanto ao mérito. De fato, não houve recolhimento a menor de ICMS no período indicado pela fiscalização.

Chama a atenção para o fato de que o autuante, ao elaborar a planilha com o levantamento de débitos e créditos de ICMS para fins de apuração do imposto eventualmente devido no exercício 2016, simplesmente ignorou o crédito fiscal de R\$72.733,19 (setenta e dois mil, setecentos e trinta e três reais e dezenove centavos) decorrente do período anterior à exclusão da empresa contribuinte do Simples Nacional, e cuja utilização fora expressamente autorizada pela Inspetoria Fazendária (INFAZ) do seu domicílio, conforme consta dos autos do processo nº 085344/2016-6 (DOC. 02).

Alega que do exercício 2015 para o exercício 2016, em razão da sua exclusão do Simples Nacional, passou a apurar o ICMS pelo regime de conta corrente fiscal, tendo sido levantado o estoque final em 31/12/2015 e apurado a existência de crédito fiscal de ICMS no importe de R\$72.733,19, devidamente escriturado em janeiro/2016.

Apresenta trecho do despacho do servidor da SEFAZ ao apreciar o mesmo, tendo, em seu despacho final, o Inspetor Fazendário autorizado o lançamento do crédito na escrita fiscal, na forma de plotagem apresentada.

Portanto, ao desconsiderar a existência deste crédito fiscal de ICMS regularmente escriturado, o lançamento incorre em evidente equívoco, notando que o referido crédito se encontra escriturado no livro de entrada de ICMS da empresa do período de janeiro/2016 (Livros Fiscais em anexo – DOC. 03).

A ausência de tal lançamento no arquivo eletrônico da EFD relativamente ao período de apuração 01/01/2016 a 31/01/2016 decorreu de mera inconsistência formal, posteriormente regularizada, aliás, na EFD de fevereiro/2016, onde o referido crédito fiscal encontra-se “embutido” na guia “VALOR TOTAL DO SALDO CREDOR DO PERÍODO ANTERIOR” (vide registros do período em anexo – DOC. 04), na forma do documento plotado.

Alega que apesar de reconhecer que as operações de Entradas e Saídas da empresa estão “regularmente escrituradas”, o autuante, inexplicavelmente não levou em consideração tais lançamentos, o que impõe reconhecer a improcedência da infração, haja vista que, na data da ocorrência dos fatos geradores, o contribuinte na realidade recolheu ICMS a maior (no montante de R\$4.412,77), conforme planilha abaixo (DOC. 05), elaborada com base nas operações regularmente escrituradas, vale dizer: com base na realidade fática:

Mês	DebSaída	DebAjustApur	EstCred	DebTotal	CredEntr	CredAjustApur	EstDeb	SdCredAnt	CredTotal	SdApur	IcmsRecolher	ValRecolhido	Diferença	SdCredTransp
1	21.753,78	0,00	0,00	21.753,78	22.696,71	0,00	0,00	72.733,19	95.429,90	73.676,12	0,00	0,00	0,00	73.676,12
2	96.567,68	32,44	5.570,20	102.170,32	81.603,95	28.616,95	0,00	73.676,12	183.897,02	81.726,70	0,00	0,00	0,00	81.726,70
3	179.747,67	0,00	7.993,39	187.741,06	114.090,16	60.112,76	0,00	81.726,70	255.929,62	68.188,56	0,00	4.544,63	-4.544,63	68.188,56
4	168.219,81	223,08	3.074,74	171.517,63	75.721,97	47.487,65	0,00	68.188,56	191.398,18	19.880,55	0,00	0,00	0,00	19.880,55
5	203.281,10	363,09	2.735,69	206.379,88	66.328,80	44.284,93	0,00	19.880,55	130.494,28	0,00	75.885,60	75.753,74	131,86	0,00
6	160.818,16	0,00	4.560,69	165.378,85	69.567,09	41.568,28	0,00	0,00	111.135,37	0,00	54.243,48	54.242,51	0,97	0,00
7	164.443,46	0,00	7,19	164.450,65	37.402,79	56.528,53	0,00	0,00	93.931,32	0,00	70.519,33	0,00	70.519,33	0,00
8	131.887,15	0,00	352,83	132.239,98	62.262,24	255,00	0,00	0,00	62.517,24	0,00	69.722,74	0,00	69.722,74	0,00
9	106.192,64	0,00	154,20	106.346,84	32.796,97	29.030,16	0,00	0,00	61.827,13	0,00	44.519,71	0,00	44.519,71	0,00
10	78.238,52	163,48	0,00	78.402,00	42.344,01	4.764,90	0,00	0,00	47.108,91	0,00	31.293,09	0,00	31.293,09	0,00
11	84.322,24	89,74	25,08	84.437,06	47.936,83	14.900,84	0,00	0,00	62.837,67	0,00	21.599,39	21.599,09	0,30	0,00
12	101.018,36	10,20	220,79	101.249,35	40.741,83	4.083,85	0,00	0,00	44.825,68	0,00	56.423,67	0,00	56.423,67	0,00

Objeto da Notificação Fiscal nº 2068970024/19-3
Objeto do Auto de Infração nº 2068970023/19-7

Esta falha do lançamento decorre de violação ao princípio da verdade material e do dever vinculado da fiscalização de investigar a fundo a ocorrência dos fatos geradores, sob pena de incorrer em lançamentos indevidos.

Se estribando na doutrina, acerca do fato de no âmbito do Direito Tributário, a atividade de fiscalização deve sempre proceder de modo a atender ao Princípio da Verdade Material, traz ensinamento de James Marins, Fabiana Del Padre Tomé e Paulo de Barros Carvalho.

De igual modo, argui competir ao sujeito ativo da obrigação tributária aplicar a norma ao fato, evidenciando sua perfeita e inequívoca subsunção, sob pena de incorrer na feitura de lançamentos arbitrários. Admitir raciocínio contrário seria o mesmo que legitimar autuações baseadas em meras suposições ou ilações conjecturais, bem como em presunções desconexas com a realidade do fenômeno jurídico-tributário, vale dizer: em desacordo com o princípio da verdade material, desincumbindo o Fisco de atestar o fato constitutivo do seu direito ao crédito tributário.

Traz, em acréscimo, lição de Susy Gomes Hoffmann, em trecho reproduzido, invocando, ainda, magistério de José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques, copiado.

Por fim, ressalta que o princípio da verdade material se encontra positivado em nosso ordenamento jurídico, na medida em que o próprio RPAF determina que o mesmo será considerado no âmbito do processo administrativo fiscal (artigo 2º, *caput*), sendo, portanto, de aplicação cogente pelo CONSEF, à luz do artigo 2º do seu Regimento Interno (Decreto nº 7.592/1999), igualmente copiados.

Diante do exposto, requer que esta Junta de Julgamento Fiscal acolha a presente impugnação, para anular totalmente o Auto de Infração, em virtude da ausência de intimação prévia do contribuinte para retificar a EFD, o que se constitui em violação frontal ao artigo 247, § 4º, do RICMS/BA ou julgar totalmente improcedente o Auto de Infração, tendo em vista a regularidade da sua escrituração fiscal, a comprovar que não há saldo de imposto a apagar nos períodos apontados pela fiscalização.

Por fim, diante da evidência de erros no lançamento, bem como em razão da complexidade da matéria em questão, requer, desde logo, a ampla produção de provas, por todos os meios em direito admitidos, em especial a realização de diligência ou perícia fiscal, nos termos do artigo 145 do RPAF.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 62 a 67, indica que as diferenças levantadas se referem aos saldos de impostos a recolher, constatados pela fiscalização, a partir da revisão e reconstituição dos números da conta corrente fiscal do contribuinte, cujos resultados foram, assim, enquadrados na infração acima descrita.

Diz que o trabalho resultou do cotejamento dos números (lançados no livro Registro de Apuração), e foi efetuado com base nos registros eletrônicos das EFD transmitidos pelo contribuinte, por meio do sistema SPED e, portanto, acessados em pacote de dados, junto à base de dados da Secretaria da Fazenda;

Do levantamento dos números das entradas e saídas declaradas, bem como dos ajustes a débito e a crédito no livro Registro de Apuração (conforme dados informados nas suas EFD), resultaram saldos de impostos a recolher que são incompatíveis (ou divergem) dos números declarados no seu livro eletrônico, tendo importado em valores a recolher (lançados, conforme o presente processo), nos meses de março, abril e maio de 2016, indica.

Após resumir os termos da impugnação, esclarece ter sido anexado pela defesa, às fls. 35, 36, 37 e 38 documentos comprobatórios de que requereu (em maio/2016), o direito de utilização de um crédito proveniente das suas mercadorias inventariadas em 31/12/2015, por ocasião da migração do regime do Simples para o modelo de apuração do imposto por conta corrente fiscal, insistindo em que o Fisco, ao desincumbir-se de atestar o fato constitutivo do seu direito de crédito, estaria em desacordo com o princípio da verdade material (conforme assim descreve, na fl. 19).

Em contraponto aos argumentos defensivos, garante que nessa direção e para instrução do processo e maiores esclarecimentos, estar pensando, às fls. 59, 60 e 61, os espelhos originais da escrituração fiscal, encaminhada pelo contribuinte (por meio do sistema SPED) e que constam da base de dados da Sefaz e que serviram, portanto, de base para o cotejamento dos números e que, por sua vez, resultaram na conta corrente fiscal auditada (de que trata esta informação fiscal, no texto supramencionado);

Informa que a EFD apresentada pela defesa para o mês de fevereiro/2016, não corresponde ao registro originário e que foi disponibilizado ao Fisco, conforme constatado por esta fiscalização e como se pode inferir dos espelhos ora anexados (confrontar o espelho da EFD 02/2016, na fl. 52, com o espelho da EFD 02/2016, na fl. 60).

Conclui que a apuração proposta na fl. 52 (mês 02/2016) diverge da apuração que foi disponibilizado ao fisco (transmitida ao sistema SPED);

Esclarece que o levantamento constatou que os números que foram gravados (ou grafados) nos registros de apuração (que correspondem ao livro Registro de Apuração do ICMS) não correspondem ao resultado do confronto (a débito e a crédito) entre as operações de entradas e saídas também informadas nas mesmas EFD, a cada mês, e, claro, considerados os ajustes (a débito e a crédito), o que ensejou que, nos trabalhos de fiscalização, fossem refeitos e apurados novos saldos reais do conta corrente do contribuinte, a cada mês, a partir de janeiro/2016, tendo resultado, assim, em imposto a recolher e que (uma vez não recolhidos) ensejaram, portanto, o presente lançamento, que tem como suporte os demonstrativo anexados ao processo (fls. 07, 08 e 09), resultado, portanto, em uma nova conta corrente fiscal auditada, tudo com base nas informações de entradas, saídas (e ajustes) informados pelo contribuinte nos registros eletrônicos contidos nas EFD e constantes no banco de dados da Sefaz;

Assim, as informações para composição dos valores reclamados na referida infração, na medida em foram extraídas da Escrituração Fiscal Digital do contribuinte (EFD), que foram, por sua vez, transmitidas pelo próprio contribuinte ao sistema SPED, devem (ou deverão) ser preservados no seu caráter de validade e estes, conferidos valor jurídico (na forma do artigo 250, do RICMS/2012), arremata.

Acerca do direito ao crédito (mercadorias inventariadas, por ocasião da mudança do Simples para a apuração por meio da conta corrente fiscal) informa que o RICMS/2012, dispõe de regras que permitem (que facultam) a possibilidade de usufruir do crédito, mesmo antes, da apreciação pela autoridade fazendária. Assim, poderia o autuado ter lançado o crédito nos meses de janeiro ou até em fevereiro (regras do artigo 314 do RICMS/12), e o prazo regulamentar para entrega da sua EFD de janeiro/2016 encerrou-se em 25/02/2016.

Observa ter tido o contribuinte, prazo suficiente para lançamento do referido crédito (em seu favor), considerando, inclusive, que à época a legislação previa a flexibilização de prazos, inclusive pra retificações e correções nas EFD, enquanto que a nova legislação permite ao Fisco aplicar multas ao contribuinte sem abrir prazo para “retificação” de EFD, na forma do Decreto 19.274/2019, publicado no Diário Oficial do Estado de 05/10/2019.

Frisa que a oportunidade de retificação se interpreta, salvo melhor juízo, como uma faculdade do Regulamento para possibilitar ao contribuinte a oportunidade de corrigir a sua escrita, seja por erro, falhas, esquecimentos ou outras lacunas e/ou imperfeições identificadas e a serem reparadas na escrita que já fora entregue.

Pontua, por último, que o contribuinte, entretanto, com base nos registros eletrônicos acessados pela fiscalização, não efetuou o lançamento do crédito, até se esgotarem os prazos de que correu anteriormente, e nem o fez em momento que precedesse a condição de estar sob ação fiscal.

Chama atenção para o fato de que o sujeito passivo, na sua defesa, reconhece, na fl. 16 a falta do lançamento, ao tempo em que postula em seu favor ao alegar que *“a ausência de tal lançamento no arquivo eletrônico da EFD relativamente ao período de apuração 01/01/2016 a 31/01/2016 decorre de mera inconsistência formal (...)”*.

Portanto, não tendo sido prestada a devida informação, nas suas EFD de janeiro e fevereiro, relacionada com o seu direito ao crédito (de que tratou o processo, com cópias anexas, fls. 35 a 38), optou por questionar a validade das EFD, já transmitidas, relativas aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2016, cujos saldos de apuração na sua conta corrente foram refeitos por esta fiscalização e que culminou com o presente lançamento, assevera.

Além de não ter buscado a forma adequada para garantir o seu direito de crédito (agora, crédito extemporâneo, nos termos o artigo 215 do RICMS/2012, observa que o contribuinte, ao pleitear no processo, por meio da sua defesa, o direito de retificar as EFD, passa a distorcer e confundir toda a discussão e enquadramento da presente infração, tendo, inclusive, invocado em seu favor o direito a uma intimação prévia para retificação de EFD, conforme termos da defesa.

Assim, defende que o correto preenchimento e a entrega dos registros eletrônicos (que são substitutivos dos livros fiscais) são pressupostos exigidos e previstos em legislação e a serem observados pelo contribuinte e, certamente, a ausência destes e/ou o seu preenchimento com números incorretos dificulta o controle das operações mercantis pelo fisco, bem como o acompanhamento de todas as operações fiscais dos contribuintes, além de outros transtornos e consequências (acerca das quais não há controvérsias e aqui não se faz relevante se estender).

Por tais razões (acima explicitadas) é que a validade jurídica dos registros eletrônicos em EFD devem configurar-se numa verdade a ser preservada, já que, ao serem transmitidos por meio do sistema SPED, os arquivos passam por processos de rigorosa sistematização previamente e pré-estabelecidos, por meio dos Convênios do ICMS, Ajustes, atos do COTEPE e das legislações estaduais;

Acerca do princípio da verdade material se coloca à disposição para prestar as informações necessárias nesta direção e reconhece haver uma verdade material perseguida e a ser preservada, no que diz respeito ao crédito em seu favor (procedente das mercadorias em inventário, por motivo da mudança de regime do Simples, tendo passado à apuração para conta corrente fiscal);

Informa, nessa direção, que o direito ao crédito se configura numa verdade que não é objeto de discussão no presente processo, já que se encontra o referido crédito autorizado (deferimento do crédito), sendo o pleito protocolado na Inspeção de Irecê (hoje Infaz Chapada), em 20/05/2016, tendo sido avaliado e autorizado, em 15/06/2016, porém as informações não foram prestadas na escrita fiscal, por meio das EFD.

Defende que há uma segunda verdade a ser preservada, que é no sentido de se reconhecer (no que pode ser provado tecnicamente ou por perícia) que o valor a crédito não foi escriturado na sua escrita fiscal, aqui substituída tecnicamente e juridicamente, pelas EFD, que são elaboradas pelo contribuinte e por este transmitidas em registros eletrônicos, por meio do sistema SPED.

Destaca, ainda, uma terceira verdade a ser preservada, no presente processo, no sentido de se conferir validade jurídica aos registros e informações eletrônicas, que são informados, gravados e transmitidos em arquivos e disponibilizados aos Fiscos, cujos registros são armazenados em

banco de dados dos quais se utiliza a Administração Pública, para os seus levantamentos, acompanhamentos, monitoramentos, programações de fiscalização e todos os demais atos, processos e competências que compõem a administração tributária dos entes públicos e cujos registros, além de assegurarem-se de veracidade e autenticidade, por meio de assinatura digital do contribuinte, obedecem a rigorosos protocolos de validação, que foram sistematizados e previamente estabelecidos pela legislação.

Sobre a validade jurídica dos registros eletrônicos, anota muito já se tem posicionado o Conselho de Fazenda, em seus julgamentos nas suas diversas juntas e o tem feito de forma didática e esclarecedora, e assim, pleiteia no sentido de que o correto preenchimento e entrega dos registros eletrônicos (que são substitutivos dos livros fiscais) são pressupostos exigidos e previstos em legislação e a serem observados pelo contribuinte e, certamente, a ausência destes e/ou o seu preenchimento com números incorretos dificulta o controle das operações mercantis pelo Fisco, bem como o acompanhamento de todas as operações fiscais dos contribuintes, além de impactarem nos trabalhos e demais levantamentos e roteiros de auditoria, na medida em produzem erros e demandam custos com a produção e controle dos processos, seja por parte da estrutura do estado (sujeito ativo), seja por parte da estrutura de controle e gerenciamento pelo sujeito passivo das obrigações tributárias.

Reitera que a validade jurídica dos registros eletrônicos em EFD deve configurar-se numa verdade a ser preservada, já que, ao serem transmitidos por meio do sistema SPED, os arquivos contêm a assinatura digital do contribuinte e passam por processos de rigorosa sistematização previamente e pré-estabelecidos, por meio dos Convênios do ICMS, Ajustes, atos do COTEPE e por meio de regras das legislações estaduais.

Pelo exposto, não acolhe as razões da defesa, e requer pela manutenção do Auto de Infração, nos valores que foram levantados, ao tempo em que reforça e pleiteia que seja preservada a validade jurídica dos registros eletrônicos em EFD do artigo 247 do RICMS/2012, já que, pela existência de crédito a ser utilizado em favor do contribuinte, dispõe o Regulamento de outras regras para aproveitamento, ainda que de forma extemporânea.

A empresa foi cientificada do teor da informação fiscal, por meio de Aviso de Recebimento dos Correios (fl. 70), entregue em 25/05/2021, entretanto não se manifestou.

Foram os autos remetidos para instrução, pelo órgão preparador em 29/06/2021 (fl. 71), recebidos no CONSEF em 13/08/2021 (fl. 71-v) e encaminhados a este relator sem qualquer despacho.

VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da lavratura de Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, em 26/07/2019 (fl. 04).

A memória de cálculo da autuação se encontra no formato impresso às fls. 07 a 09.

Observo não constar nos autos a folha 10, saltando a sua numeração da fl. 09, para a fl. 11.

O autuante, quando do lançamento, descreveu a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma de objetiva peça de impugnação.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, na condição de “Comércio atacadista de produtos alimentícios em geral”, CNAE 46.39-7-01, estabelecido no município de Irecê.

Adentrando na questão preliminar suscitada, de que seria o lançamento nulo, por falta de intimação para retificação de arquivos apresentados com inconsistências, esclareço que a autuação se deu com base na Escrituração Fiscal Digital do contribuinte (EFD).

Tal posição defensiva desconhece não somente a legislação, bem como o significado da palavra “inconsistência”, que de acordo com o dicionário Caldas Aulete on line (<http://aulete.w20.com.br/inconsist%C3%A2ncia>) 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.

Ao meu entender inexistiram 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 porque os fatos geradores da autuação terem ocorrido a partir de janeiro de 2016 a ela ter se dado em setembro de 2019, ou seja, mais de três anos, ainda que as EFD 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.

Tenho como pertinente tecer algumas considerações acerca da Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Em primeiro lugar, importante esclarecer 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, 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, inserida 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 substituiu 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.

O Ajuste SINIEF 02/2009, assim determina em sua Cláusula décima:

“Cláusula décima O arquivo digital da EFD gerado pelo contribuinte deverá ser submetido à validação de consistência de leiaute efetuada pelo software denominado Programa de Validação e Assinatura da Escrituração Fiscal Digital - PVA-EFD que será disponibilizado na internet nos sítios das administrações tributárias das unidades federadas e da RFB.

§ 1º O PVA-EFD também deverá ser utilizado para a assinatura digital e o envio do arquivo por meio da internet.

§ 2º Considera-se validação de consistência de leiaute do arquivo:

I - a consonância da estrutura lógica do arquivo gerado pelo contribuinte com as orientações e especificações técnicas do leiaute do arquivo digital da EFD definidas em Ato COTEPE;

II - a consistência aritmética e lógica das informações prestadas.

§ 3º O procedimento de validação e assinatura deverá ser efetuado antes do envio do arquivo ao ambiente nacional do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED.

§ 4º Fica vedada a geração e entrega do arquivo digital da EFD em meio ou forma diversa da prevista nesta cláusula”.

Já a Cláusula décima terceira, assim determina:

“Cláusula décima terceira O contribuinte poderá retificar a EFD:

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

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

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

Os prazos de entrega, na regra geral seriam, nos termos da Cláusula décima segunda, “até o quinto dia do mês subsequente ao encerramento do mês da apuração”, podendo, nos termos do parágrafo único, a possibilidade de a administração tributária da unidade federada alterar o prazo ali previsto.

Note-se que ao reportar inconsistências, o mencionado Ajuste SINIEF se refere apenas a aspectos técnicos dos arquivos, e não ao seu conteúdo.

Na legislação estadual, como dito, a matéria se encontra disposta nos artigos 247 a 253 do RICMS/12.

Com efeito, o § 4º do artigo 247 do RICMS/12, com vigência entre 27/11/2015 a 31/10/2019, hoje revogado, portanto, explicitava que “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”.

De igual forma, seria considerada inconsistência a apresentação de EFD sem os registros obrigatórios, ou parte deles, por exemplo.

Tal entendimento, inclusive, se encontra devidamente sustentado por Acórdãos como o CJF 0108-11/20-VD, julgado em 28/05/2020, cabendo destacar trechos do voto condutor do Conselheiro Luiz Alberto Amaral de Oliveira, acompanhado à unanimidade por seus pares, ao qual adiro integralmente:

“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 entregue com inconsistências (grifo acrescido)’.

Como se pode depreender da leitura do texto regulamentar, o sujeito passivo deverá ser intimado, com a concessão de um prazo de trinta dias, nas hipóteses de não entrega ou entrega com inconsistência da EFD. Considerando que resta incontroverso 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 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 inte terá o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para corrigir arq 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 ‘.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 microsistema 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 possuísem 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”.

Com as considerações anteriormente feitas, se constata que a responsabilidade pela escrituração e envio da EFD é de forma exclusiva do sujeito passivo, e ainda que ocorressem erros na sua transmissão, ou qualquer outro procedimento que implicasse em modificação, a legislação estipula prazo para as devidas correções, entretanto não as aceita quando da realização de auditoria, a menos que mediante intimação específica do Fisco, do que não se tem notícia nos autos.

Assim, cabe unicamente ao contribuinte, sob sua inteira responsabilidade, escriturar os seus livros fiscais, e enviá-los para o ambiente SPED, conforme já visto linhas acima, arcando este com o ônus da ocorrência de erros e/ou equívocos, acaso existentes.

Ou seja, falta de lançamento de documento ou crédito fiscal autorizado na EFD não vem a ser inconsistência, mas sim, deve ser tratada como prática elisiva, pelas suas consequências, e, consequentemente, sujeita a apenação fiscal.

Assim, não vislumbro qualquer violação aos princípios do processo administrativo fiscal, o fato de o autuante não ter intimado o contribuinte para retificar a EFD, pelo fato da mesma tecnicamente estar perfeita e acabada, sem qualquer inconsistência técnica, apenas com omissões de informações de operações, motivo pelo qual rejeito a preliminar aventada.

Em relação ao pedido de diligência requerido, nego, uma vez estarem presentes nos autos todos os elementos para o convencimento pleno do julgador e o deslinde da lide, com base nos termos contidos no artigo 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99.

Além disso, o autuado não conseguiu atender ao artigo 145 do mencionado diploma regulamentar, uma vez que não conseguiu fundamentar devidamente o seu pleito.

Quanto a análise do mérito, pouco resta a acrescentar, diante da acusação clara e precisa, bem como a detalhada informação fiscal apresentada pelo autuante.

Fato é que inexistente qualquer presunção na autuação, vez não ter a mesma se estribado em qualquer das hipóteses presentes no artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96, e sim, em fatos e elementos disponíveis na EFD do sujeito passivo.

Sabido é que o processo administrativo fiscal, busca, antes de mais nada, a verdade material, princípio basilar e cerne do processo administrativo fiscal, a qual foi buscada no feito.

O fato de não ter lançado o crédito do imposto devidamente autorizado em processo regular pela Secretaria da Fazenda, como visto, não pode ser alegado a favor do contribuinte, até pelo fato de que o maior interessado em escriturá-lo deveria ser o mesmo, o qual no prazo de mais de três anos, não adotou nenhuma providência para fazê-lo, e neste momento, não pode alegar “inconsistência” da EFD, já anteriormente analisada, sequer trazer como elemento de prova, escrituração por processamento de dados, sem qualquer valor jurídico, eis que o contribuinte já se encontrava obrigado à apresentação da EFD.

Fato é que o Direito não socorre aos que dormem, no caso em comento, ao contribuinte autuado, obrigado neste momento a arcar com o ônus de seu “esquecimento”, até pelo fato de ter tido a oportunidade de, antes de instaurado o processo fiscalizatório, escriturar os créditos fiscais a que tinha direito, podendo fazê-lo, ainda que extemporaneamente, respeitado o prazo decadencial, e atendida a regra regulamentar para tal.

Logo, não posso acolher as razões defensivas apresentadas, e pelos motivos expostos, tenho o lançamento como procedente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº. **206897.0023/19-7**, lavrado contra **ATACADISTA BARBOSA & MATOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$176.067,64**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “a” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR