

A. I. N° - 279102.0002/21-0
AUTUADO - KARINE DANTAS ALVES EIRELI
AUTUANTE - PÉRICLES ROCHA DE OLIVEIRA
ORIGEM - DAT NORTE / INFAZ VALE DO SÃO FRANCISCO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 05/01/2022

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0241-025/21-VD

EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS E NÃO SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. MULTA. A empresa autuada reconhece não ter procedido a escrituração em conformidade com a determinação da legislação do ICMS então vigente, diante da apresentação de EFD sem movimento, quando haviam operações de compra e venda no período. Entretanto, o autuante, diante da inconsistência apurada deveria ter intimado a mesma para retificar os arquivos, ocasião em que apuraria eventual débito tributário existente, não podendo constituir o crédito tributário como realizado. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 25 de junho de 2021 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$41.941,34, a título de multa por descumprimento de obrigação acessória, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **016.001.006**. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviços sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a abril de 2018.

Tempestivamente, o autuado, por seu advogado, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 11 a 19, onde após resumir a acusação, a título de preliminar, suscita que as comunicações sejam efetuadas única e exclusivamente na pessoa do advogado indicado, uma vez que, consoante os termos da procuração em anexo, mais de um causídico recebeu poderes para, em juízo ou fora dele, representar a autora.

Ressalta, ainda, que tal medida vem sendo efetuado o requerimento de intimação específica na pessoa de algum dos advogados, é nula a intimação processual que recaía em pessoa distinta, invocando a seu favor precedentes do STJ (REsp 245.647/SC, Relator Ministro Waldemar Zveiter, DJ de 19/02/2001; REsp 1.213.920/MT, 4ª Turma, Relator Ministro Raul Araújo, DJe 05/08/2011).

Declara sob as penas da lei, que as cópias de documentos juntados a estes autos são autênticas e condizem com os originais.

Todavia, a autuação está eivada de vícios que a comprometem, sendo certo que será anulada ou no mérito julgada totalmente improcedente, pelos motivos que se passam a expor.

Quanto ao mérito, no presente caso, diferente do alegado pelo autuante a autuada devido a impossibilidade apresentou as EFD sem movimento, em outras palavras apresentou as EFD completamente zeradas (situação que equivale a não entrega).

Apresenta os recibos das EFD sem movimento algum. Alega que de maneira contrária a lei, sem qualquer intimação para que o contribuinte retificasse a EFD, o autuante aplicou a multa definida no artigo “42, XI da Lei 7014/1996”, quando na verdade, deveria após notificar o contribuinte para

apresentar ou retificar a EFD, e caso não fosse atendido sua notificação, aplicaria a multa do artigo 42, XIII-A, “I” da citada Lei, devidamente reproduzida.

Tem evidente se estar diante de um conflito aparente de normas (antinomia). Ainda que desnecessário tendo em vista o flagrante equívoco cometido pelo autuante, por amor ao debate, esclarece estabelecer o artigo 112, I do CTN que em caso de dúvidas quanto a capitulação legal do fato, interpreta-se a norma tributária de maneira mais favorável ao contribuinte, conforme reprodução.

Em outras palavras havendo um conflito aparente de normas quanto à capitulação da infração, em obediência ao CTN, o autuante deveria aplicar a penalidade mais favorável ao contribuinte, fato não observado, arremata. Além disso, é sabido que no conflito aparente de normas, a lei específica derroga a lei geral, e no presente caso o inciso XIII-A da Lei 7014/1996 é norma específica para as infrações relacionadas com a entrega de informações em arquivos eletrônicos (SPED), transcrevendo seu teor.

Conclui que de maneira equivocada o preposto do Estado aplicou a normal geral (artigo 42, IX da Lei 7014/1996).

Invocando o brocardo latim “LEX SPECIALIS DEROGAT LEGI GENERALI” fala que o entendimento não poderia ser outro, mencionando ser o entendimento desse Conselho e trazendo o Acórdão da 1ª CJF nº 0284-11/17 de brilhante relatoria do Conselheiro Ildemar José Landim, inclusive citando decisão proferida pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal consignada através do Acórdão nº 0392-11/14, copiando trecho do mesmo.

Destaca ainda que no presente caso sequer é possível a aplicação da multa de R\$ 1.380,00, tendo em vista que conforme se prova pelos recibos de transmissão em anexo, o autuado já enviou as retificações da EFD com todas as informações conforme determinado em nossa legislação.

Finaliza requerendo seja o Auto de Infração no mérito, reconhecido como improcedente, e na remota hipótese de não ser o entendimento, seja aplicada a multa prevista no artigo 42, inciso XIII-A, alínea “I” da Lei 7.014/96.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 38 a 41, após transcrever a acusação e os argumentos defensivos apresentados, indica que a multa aplicada não foi a do inciso XI do artigo 42 da Lei 7.014/96, mas sim, a do inciso IX do mesmo diploma legal, não se tratando de falta de entrega de EFD, mas de falta de escrituração de mercadorias adquiridas.

Explicita que para cada uma das situações factuais, a lei prevê uma penalidade, sendo a não entrega da EFD apenada com multa de R\$ 1.380,00 por cada arquivo não enviado (artigo 42, inciso XIII-A, alínea “I” da Lei 7.014/96), situação completamente diferente das omissões de registro de documentos fiscais de entrada, que exatamente por serem distintas são tratadas pela Lei 7.014/96, de maneira independente, no artigo 42, inciso IX, o qual aflige à infração a multa de 1% sobre o valor comercial da mercadoria adquirida.

As alterações na lei de modo que que a falta de registro de entradas de mercadorias tributadas passasse a ser apenada com uma multa de 1% estão plasmadas na Lei desde 11/12/2015, pois até então vigia a multa de 10%, conforme reprodução.

Percebe que não há na norma nenhuma exigência de intimação prévia solicitando a inclusão das omissões como pré-requisito para a aplicação da multa por infração.

Observa ser o cerne da lide definir se a entrega de EFD com omissões, apenas para livrar-se da multa de R\$ 1.380,00 por falta de entrega do arquivo digital, sujeita o contribuinte diretamente à multa do artigo 42, inciso IX, de 1% pelas lacunas no registro dos documentos fiscais de entradas de mercadorias, ou se é possível aguardar a constatação das omissões de entradas pela fiscalização e a solicitação de regularização da escrita.

Fala ser a escrituração obrigação acessória *sine qua non* para o trabalho de fiscalização, estando o dever de registrar os documentos estabelecido no RICMS, não fazendo nenhum sentido a criação

de requerimento para que o contribuinte cumpra uma das mais comezinhas determinações da legislação tributária.

Sustenta que a ação fiscal demonstra insofismavelmente que no período compreendido entre janeiro a abril de 2018, a autuada adquiriu mais de R\$ 4.000.000,00 em mercadorias, sem, no entanto, registrar nenhuma das 1.559 notas fiscais referentes às entradas dos citados produtos.

Registra o fato de inexistir até o momento do início da ação fiscal, a anunciada retificação da EFD, e a situação de não registro dos documentos fiscais perdurou por mais de dois anos e provavelmente continuaria *ad aeternum* até a “prescrição” não fosse a lavratura do Auto de Infração.

Salienta que em sua peça, a defesa alega que devido a impossibilidades não explicadas, apresentou EFD zeradas, destacando em negrito que isso equivaleria a não entrega, não deixando claro, mas repetindo a expressão usada no Acórdão 0392-11/14, citado, mais adiante, na peça de impugnação.

Analisando tal decisão, verifica que sua ementa menciona o revogado RICMS/97 para afirmar que equivale “*o envio de arquivo sem quaisquer dados de escrituração digital a ausência de envio, conforme § 6º, do artigo 708-A do RICMS/BA/97 então vigente*”.

Transcreve o mencionado dispositivo regulamentar citado.

Registra não haver no texto normativo, nada que autorize a dedução de que a entrega da EFD sem os registros dos documentos de aquisição de mercadorias seja sinônimo da não entrega do arquivo digital, sendo que tal comparação não é encontrada em nenhum dispositivo regulamentar tanto do antigo, como do atual RICMS.

Entende ser o objetivo da norma reproduzida enfatizar que apesar da remessa de arquivo com omissões, a inclusão dos dados permanece compulsória e a continuidade da lacuna submete o contribuinte à respectiva sanção legal, que para o caso concreto é a previsão do artigo 42, inciso IX do RICMS.

Sintetiza ter pretendido a autuada ao enviar os arquivos com as omissões, pura e simplesmente livrar-se da multa de R\$ 1.380,00/período, o que, de fato, conseguiu, tendo a retificação da EFD anunciada na impugnação, só ocorrido após o início do procedimento fiscal.

Diante de todo o exposto, reafirma a ação fiscal, requerendo a procedência do Auto de Infração.

Foram os autos remetidos para instrução pelo órgão preparador em 14/10/2021 (fl. 42), recebidos no CONSEF em 18/11/2021 e encaminhados a este relator em 22/11/2021 (fl. 42-v).

Presente na sessão de julgamento, o advogado da empresa Dr. Emanuel Silva Antunes OAB/PE 35.126, o qual em sede de sustentação oral, ratifica ser a infração a do inciso IX do artigo 42 da Lei 7.014/96, destacando o fato de o autuante ter indicado ter a empresa a intenção de se livrar da multa de R\$1.380,00, sendo que o ICMS normal foi recolhido, o que prova que a apuração foi efetuada, e por problemas técnicos a EFD não foi transmitida.

Reitera a necessidade de retificação da EFD, e a menção da decisão do Acórdão mencionado na defesa é lógica.

Diz que o entregar sem movimento equivale a não entregar e é uma dedução lógica, tendo lei específica para a hipótese de escrituração fiscal digital, inserida no inciso XIII-A da Lei 7.014/96, a qual é específica, e há de derogar a lei geral, tendo a legislação baiana absorvido o teor do artigo 112 do CTN, fato não observado pelo autuante.

Entende que no presente caso, não pertine sequer a multa de R\$ 1.380,00, requerendo, ao final, a nulidade do Auto de Infração ou a sua improcedência.

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 de encaminhamento de Termo de Intimação Fiscal, pelo Domicílio Tributário Eletrônico em 23/06/2021 (fl. 04).

A memória de cálculo da autuação se encontra em formato digital na mídia de fl. 06.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão 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 precisa e objetiva peça de impugnação.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, na condição de Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - supermercados, CNAE 47.11-3-02, estabelecido no município de Sobradinho.

Existem questões tidas como preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual adentro na análise das mesmas, antes registrando que as mesmas tratam de questões que dizem respeito ao mérito da autuação.

Na primeira delas, o contribuinte postula a obrigação do autuante em intimá-lo para a correção das inconsistências (entendidas como as notas registradas com valores tributados a menor na escrituração fiscal), o que não ocorreu.

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.

Efetivamente existiram 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 (hipótese presente nos autos), até porque os fatos geradores da autuação ocorrerem a partir de janeiro de 2018 a ela ter se dado em junho de 2021, ou seja, mais de três anos, ainda que as EFD tenham sido regularmente transmitidas, mesmo com valores zerados.

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, utilizadas 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, pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, 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 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 ‘.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” (Grifei).

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.

A entrega de EFD sem qualquer registro, “zerada” vem a ser inconsistência, que deveria ser imediatamente identificada pela Administração Tributária, pois, possivelmente, estará o contribuinte autuado na condição de devedor de imposto não recolhido tempestivamente, até diante da sua atividade exercida (supermercado), situação que ensejaria a remessa imediata para inscrição em dívida ativa, na modalidade Débito Declarado.

Quanto ao fato afirmado pela defesa de que teria retificado a EFD, esclareço que, como não poderia deixar de ser, a autuação tomou por base a Escrituração Fiscal Digital (EFD) originalmente apresentada pela empresa, nos termos do Ajuste SINIEF 02/2009, que, entretanto, em sua Cláusula 13ª, ao abordar a retificação da EFD já transmitida, 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.

§ 1º A retificação de que trata esta cláusula será efetuada mediante envio de outro arquivo para substituição integral do arquivo digital da EFD regularmente recebido pela administração tributária.

§ 2º A geração e envio do arquivo digital para retificação da EFD deverá observar o disposto nas cláusulas oitava a décima primeira deste ajuste, com indicação da finalidade do arquivo.

§ 3º Não será permitido o envio de arquivo digital complementar.

§ 4º O disposto nos incisos II e III desta cláusula não se aplica quando a apresentação do arquivo de retificação for decorrente de notificação do fisco.

§ 5º A autorização para a retificação da EFD não implicará o reconhecimento da veracidade e legitimidade das informações prestadas, nem a homologação da apuração do imposto efetuada pelo contribuinte.

§ 6º O disposto no inciso II do caput não caracteriza dilação do prazo de entrega de que trata a cláusula décima segunda.

§ 7º Não produzirá efeitos a retificação de EFD:

I - de período de apuração que tenha sido submetido ou esteja sob ação fiscal;

II - cujo débito constante da EFD objeto da retificação tenha sido enviado para inscrição em Dívida Ativa, nos casos em que importe alteração desse débito;

III - transmitida em desacordo com as disposições desta cláusula.

§ 8º No interesse da administração tributária e conforme dispuser a legislação da unidade federada, a retificação da EFD nas situações de que tratam os incisos I e II do § 7º poderá produzir efeitos”. (Grifo do relator).

Tal regra é reforçada no RICMS/12, em seu artigo 251:

“Art. 251. A retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.

(...)

§ 2º 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”. (Grifei).

O fato de o contribuinte ter retificado a sua EFD sem atentar para as determinações da norma contida no dispositivo acima enunciado, faz com que a mesma se torne ineficaz e incapaz de produzir qualquer efeito em relação à autuação, não se revelando nem a melhor nem a mais ética prática de sua parte.

De outra forma, não seria cabível a imposição de multa de R\$ 1.380,00 prevista no artigo 42, inciso XIII-A, alínea “I”, da Lei 7.014/96, não diante da assertiva defensiva de ter o contribuinte reenviado os arquivos da EFD, mas sim, tendo em vista que a mesma diz respeito a “*falta de entrega, no*

prazo previsto na legislação, da Escrituração Fiscal Digital - EFD, devendo ser aplicada, cumulativamente, multa de 1% (um por cento) do valor das entradas de mercadorias e prestações de serviços tomadas, em cada período de apuração, pelo não atendimento de intimação para entrega da escrituração não enviada”, e diante do fato de o contribuinte ter entregue a sua escrituração, ainda que não constando os valores de operações, na forma dos documentos trazidos pela defesa às fls. 20 a 27, não se enquadra na conduta ali prevista.

De igual modo, na adoção da EFD, não mais existe a equiparação da entrega sem movimentação equivaler a não entrega, o que, de igual modo, concorre para a rejeição acima explicitada.

Diante da menção do autuante ao fato de o advogado da empresa ter indicado o inciso XI do artigo 42, da Lei 7.014/96, crédito tal fato a erro quando da digitação, vez que toda a peça de impugnação foi calcada no inciso IX do mesmo artigo, invocado pelo autuante quando da sugestão de aplicação da multa, nos termos do artigo 142 do CTN.

Ainda assim, retornando ao cerne da questão, diante do fato de o autuante não ter intimado o contribuinte a retificar a sua EFD, lançando na mesma os valores das operações realizadas no período, em consonância com o posicionamento adotado pelas Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, tenho o lançamento como improcedente.

Por fim, frente ao pedido da defesa para o encaminhamento dos atos processuais para os advogados da empresa, 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 alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127–D.

A adoção do DTE, pois, fez com que as intimações por via postal ou outro meio percam sentido, tal como já acontece no Poder Judiciário onde o processo eletrônico é fartamente utilizado, não sendo aplicáveis as decisões judiciais trazidas na peça defensiva.

Recomendo ao órgão da circunscrição do contribuinte iniciar nova ação fiscal contra o mesmo, no período indicado, formalizando e o comunicando da mesma, e em seguida intimá-lo a apresentar a retificação da EFD do período, com o preenchimento dos devidos registros, e aí sim, realizar o procedimento de auditoria fiscal para apuração de existência de eventual crédito tributário em favor da Fazenda Pública.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279102.0002/21-0**, lavrado contra **KARINE DANTAS ALVES EIRELI**.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 13 de dezembro de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR