

**A.I. Nº** - 269198.0017/22-2  
**AUTUADO** - CEREALISTA ELIBAHIA LTDA.  
**AUTUANTE** - FRANCISCO DE ASSIS RIZÉRIO  
**ORIGEM** - DAT NORTE / INFAZ CHAPADA DIAMANTINA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 25/042023

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0065-02/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOS. DIVERGÊNCIA ENTRE O VALOR DO IMPOSTO RECOLHIDO E O INFORMADO EM DOCUMENTOS, DECLARAÇÕES, ARQUIVOS E LIVROS FISCAIS. A exigência teve escopo nos débitos fiscais constantes das notas fiscais e seu somatório mensal, confrontados com os totais mensais apontados na Escrituração Fiscal Digital – EFD, transmitida pelo contribuinte via SPED-Fiscal. A defesa não atacou diretamente os fundamentos da autuação. Indeferido o pedido de diligência. Afastada a arguição de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração foi lavrado em 05/09/2022, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 141.727,64, acrescido da multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “b” da Lei nº 7.014/96, pela constatação da infração a seguir descrita.

**INFRAÇÃO 01 – 003.001.004.** O contribuinte recolheu a menor ICMS, em função de divergência entre o valor do imposto recolhido e o valor informado em documentos e livros fiscais, nas declarações econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos, para fatos ocorridos em fevereiro a maio, julho a setembro e novembro de 2021.

O autuante complementa informando que o “*Valor debitado na Escrituração Fiscal Digital – EFD menor que o destacado nas Notas Fiscal de Consumidor Eletrônicas – NFC-e, conforme demonstrativo em mídia DVD anexa*”.

Enquadramento legal: Artigos 24 a 26, 32, 34, inc. III da Lei nº 7.014/96, c/com os artigos 107-A, 248, 255, 304 e 332 do RICMS/2012.

A autuada através de seus advogados impugnou o lançamento, fls. 12 a 19, onde demonstrou a tempestividade da defesa, requereu o envio das intimações relativas ao presente processo para a advogada subscritora, no endereço indicado, como forma de preservar o exercício da ampla defesa da autuada e o direito ao contraditório.

Reproduz a infração e promete demonstrar que o Auto de Infração deve ser declarado nulo ou na melhor das hipóteses, julgado totalmente improcedente.

Preliminarmente argui nulidade do lançamento por erro no enquadramento legal da penalidade.

Justifica ter encontrado vícios formais que impõem a declaração de nulidade do Auto de Infração, como é o caso, por exemplo, do enquadramento legal utilizado para aplicação da penalidade, cujo dispositivo invocado não se adequa aos fatos alegados.

Lembra que o Fiscal alegou que a autuada teria incorrido em divergências entre o valor do imposto recolhido e o valor do imposto destacado na nota fiscal. Todavia, o dispositivo legal utilizado para fundamentar a penalidade aplicada trata de situação diversa, uma vez que no caso

foi aplicada a penalidade capitulada no inc. II, alínea “b” do art. 42 da Lei nº 7.014/96, que trata do desencontro entre o valor do imposto recolhido e aquele apurado na EFD.

Argumenta que segundo as alegações do Fiscal, teria o contribuinte escriturado e recolhido o ICMS em valor menor do que aquele que consta destacado em suas notas fiscais, portanto, não teria realizado a apuração na EFD e feito o recolhimento a menor, como descrito no dispositivo legal aplicado.

Narra que na realidade a descrição dos fatos lhe parece ser exatamente a matéria de que trata a Instrução Normativa 55/14 no tópico DIVERGÊNCIA, hipótese que é bem diversa da situação trazida no dispositivo do inc. II, alínea “b” do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Conclui que também neste aspecto, a infração não preenche os requisitos formais de validade estabelecidos no art. 39, inc. V, alínea “c” do RPAF/99, que trata da tipificação da infração e da multa aplicada.

Finaliza que diante da evidente incongruência entre a descrição da infração e o enquadramento legal da multa aplicada, cujo dispositivo traz situação diversa, entende que o lançamento não preenche os requisitos formais de validade exigidos no art. 39 do RPAF, razão pela qual deve ser declarado nulo, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade insculpido no art. 2º do RPAF e no art. 142 do CTN.

Diz que ao analisar a descrição dos fatos e as peças anexas ao Auto de Infração chegou à conclusão de que a autuação está também desprovida de elementos probatórios, pois constatou que o Fiscal apenas descreveu os fatos, mas não trouxe os elementos probatórios para fundamentar as acusações.

Explica que o Fiscal alegou que a autuada teria recolhido o imposto a menor em decorrência de divergência verificada em documentos fiscais, mas no demonstrativo analítico anexo aos autos, após enumerar os documentos fiscais, indicou o valor do documento, a base de cálculo, o valor do ICMS, o valor debitado a menor, mas não chegou a demonstrar e comprovar que a autuada teria incorrido em divergência, muito menos que haveria saldo de imposto a recolher.

Ressalta que muito embora esteja obrigado a apresentar as provas necessárias à demonstração dos fatos, com frequência o Fisco impõe ao contribuinte o ônus da *“famigerada prova negativa”* e não raro, o contribuinte diante de simples alegações em Autos de Infração insubsistentes, tem de suportar todo o ônus de comprovar que não fez algo que o Fisco lhe imputou sem mínimas provas.

Lembra que o dever de produzir as provas dos fatos antecede a lavratura do Auto de Infração e dele é requisito de validade material e formal, como previsto no inc. II do art. 41 do RPAF e que o fato de o autuante ter anexado apenas os demonstrativos de débito analítico e sintético, não atende os requisitos.

Acrescenta que o fato de não apresentar as provas de suas alegações, não apenas compromete a validade e a segurança do lançamento, como impõe indevidamente ao contribuinte o dever da prova negativa e também acarreta óbice ao justo julgamento, já que o órgão julgador precisa apreciar as provas para formar seu convencimento, como determina o art. 153 do RPAF.

Observa ainda que o inc. II do art. 41 e o art. 142 do RPAF deixam claro que não cabe apenas ao autuado produzir as provas de sua inocência antes da lavratura do Auto de Infração, mas cabe ao Fisco comprovar os fatos que alega para sustentar a autuação e justificar a penalidade aplicada.

Salienta que art. 142 do RPAF fala que serão presumidos verdadeiros os fatos afirmados pela parte contrária, quando a outra se recusar a comprovar fato controverso com elemento comprobatório de que disponha, dispositivo que se aplica também ao Fisco, já que fala expressamente em recusa de qualquer parte.

Assevera estar certo do dever do Fisco em comprovar suas alegações antes de lavrar o Auto de Infração, ou no mínimo de cumprir o dever de buscar os elementos probatórios necessários por meio de intimação do contribuinte ou de terceiros, requisitando documentos e/ou informações, ou ainda por meio do cruzamento de dados ou do exame de documentos da própria base do estado, devendo tudo trazer aos autos para que o contribuinte possa tomar ciência e se defender.

Entende não ser dado ao estado o direito de lavrar um Auto de Infração de altíssimo valor que se faz acompanhar apenas de demonstrativos de débitos e que não sejam acompanhados de nenhuma prova de que há realmente saldo de imposto a pagar, assim como transferir inteiramente o ônus da prova negativa ao contribuinte que não apenas precisa entender claramente do que está sendo acusado, como provar que não cometeu os ilícitos dos quais não pode sequer ter pleno conhecimento, já que não há documentos comprovando a infração.

Sobre suas alegações, transcreve lição de Hugo de Brito Machado Segundo para concluir que da análise dos demonstrativos de débito, especificamente os resumos de débito, constatou que há divergências absurdas entre o valor apontado pelo autuante a título de ICMS debitado (coluna *Soma de Vllcms*) e aquele que apurou na sua EFD, Registro E110, informações se referem ao mesmo objeto, conforme tabelas plotadas.

Aponta que no demonstrativo resumo, o Fiscal indicou um valor na coluna “*Soma de Vllcms*” que não guarda qualquer relação com o valor informado na EFD e analisando a coluna “*Soma de VldEbMenor*” não é possível saber se corresponde ao valor do imposto que teria sido supostamente destacado a menor ou se seria o suposto saldo a recolher.

Sinaliza que além da divergência demonstrada, diz que o próprio lançamento é divergente em suas informações, pois a infração fala sobre suposta divergência entre o ICMS recolhido e o valor informado na EFD, mas analisando os demonstrativos que instruem a infração, tanto o resumo como o demonstrativo analítico, também não é possível identificar o valor informado versus o valor recolhido, versus valor devido.

Enfatiza que o autuante não trouxe elementos suficientes que permitem determinar se de fato há diferenças no imposto recolhido, e considerando que o ônus da prova cabe a quem alega o fato, entende ser insubsistente a infração.

Repisa não caber lhe transferir o ônus da prova negativa de demonstrar que não incorreu em divergências, vez que não há nos autos qualquer evidência de que teria ocorrido o fato.

Conclui que ante a falta de elementos para determinar com segurança a infração e de outros que instruem e que comprovem os fatos alegados no Auto de Infração, suscita, com base no art. 18, incisos II e IV, art. 39 e no art. 41, inc. II do RPAF, a nulidade do lançamento.

Acrescenta ter identificado inúmeras exigências indevidas no Auto de Infração, pois o autuante está exigindo ICMS com base num exame superficial das NFC-e emitidas no período, restringindo-se tão somente a examinar o total do imposto destacado e o valor recolhido, entretanto, não chegou a analisar se de fato o imposto é devido nas operações praticadas pelo contribuinte.

Pondera que se o Fiscal tivesse feito tal análise, constataria que há muitas notas fiscais emitidas com destaque indevido do ICMS, que por erros de cadastro, muitos produtos então sujeitos à substituição tributária e foram tributados integralmente, como acontece nos exemplos que cita, inclusive com o número das NFC-e, em relação às quais está sendo exigido o imposto indevidamente:

- a) MACARRÃO GAMELEIRA ESPAGUETE 500 g – NFC-e nº 021.284 - Chave de Acesso: 29210208518007000292650010000212841814062998;
- b) APARELHO DE BARBEAR GILLETTE 3 CHAMPION LEA- NFC-e 029.065 – Chave de Acesso: 29210908518007000292650010000290651786466533



Acrescenta que o óleo refinado de soja foi tributado integralmente com alíquota de 18%, e não com a base de cálculo reduzida nos termos do art. 268, inc. XXII do RICMS - ÓLEO DE SOJA SOYA 900 ml – NFC-e 027.319 - Chave de Acesso: 29210808518007000292650010000273191539767473.

Registra que os casos citados são apenas exemplos de uma lista maior de ocorrências, cujos relatórios completos estão anexados à defesa, emitidos contendo as chaves de acessos das NFC-e, data de emissão da nota, código de produto, NCM, CST e alíquota do ICMS destacado. Dos dois relatórios, um são de produtos sujeitos à substituição tributária e outro de produtos tributados a maior.

Conclui ter deixado claro que o trabalho de auditoria realizado é superficial e exige imposto indevido, posto que comprovadamente o Fiscal não verificou a efetiva ocorrência do fato gerador do imposto, limitou-se apenas apontar supostas divergências entre documentos fiscais, sem demonstrar de fato se haveria divergência entre o valor informado e o valor recolhido, muito menos se haveria saldo de imposto a recolher.

Observa que não é a simples constatação de eventual e suposta divergência entre documentos fiscais que legitima a exigência do imposto, mas somente com a verificação da efetiva e concreta ocorrência do fato gerador do ICMS, conforme determina o art. 142 do CTN.

Lembra que a regra matriz do ICMS é a circulação jurídica de mercadoria e não a escrita fiscal do contribuinte. Logo, não se pode afirmar que o imposto é devido com base pura e simplesmente no documento fiscal emitido, como também não é possível ao contribuinte apropriar-se de crédito que esteja apenas destacado no documento fiscal quando não representa de fato uma operação tributável de acordo com o art. 309, § 7º do RICMS.

Conclui ter logrado demonstrar que: *(I)* Há vício formal no enquadramento da penalidade aplicada, pois o dispositivo invocado não se aplica aos fatos imputados; *(II)* A infração é materialmente insubsistente, uma vez o autuante não comprovou a existência das alegadas divergências, muito menos da existência de saldo de imposto devido; *(III)* Não há a verificação da efetiva ocorrência do fato gerador do tributo para legitimar a autuação, mas tão somente um exame superficial de documentos fiscais, os quais não são fatos geradores do ICMS; e *(IV)* Há inconsistências nas informações e inúmeras exigências indevidas no lançamento.

Pugna pela declaração de nulidade ou improcedência do lançamento. Mas, na hipótese de entendimento diverso, por cautela, diz já está demonstrado que o Auto de Infração não pode prosperar sem a realização de diligência fiscal no sentido de no mínimo, elucidar as questões obscuras dos demonstrativos, demonstrar/comprovar a infração e excluir as exigências indevidas. Assim, fica desde já requerida a realização de diligência fiscal nos termos do § 3º do art. 123 do RPAF.

Afirma que atende ao requisito do art. 145 do RPAF, pois, muito embora já tenha demonstrado todas as razões que evidenciam a necessidade da diligência, observa que constam divergências, inconsistências, omissões e exigências indevidas no Auto de Infração.

Requer aos nobres Julgadores recebam a impugnação e no mérito a acolham integralmente, para:

- 1- Declarar a nulidade do Auto de Infração, especialmente das infrações relativas ao levantamento de estoque em razão das inconsistências demonstradas; ou,
- 2- Julgá-lo improcedente; e/ou,
- 3- Deferir a realização da diligência fiscal nos termos expostos.

Requer desde já a juntada dos documentos e que lhe seja oportunizado prazo para manifestação à informação fiscal e juntada de outros documentos que se façam necessários, a depender do teor da manifestação fiscal.

Pugna pelo envio das intimações de todos os atos processuais para a advogada subscritora da defesa.

O autuante prestou a informação fiscal às fls. 56 e 57, onde inicialmente transcreveu a infração e fez uma breve síntese das alegações defensivas.

Informa que a argumentação de haver divergências absurdas entre o valor apurado pelo autuante a título de ICMS debitado e aquele registrado na EFD, Registro E110, apenas demonstra desconhecimento contábil ou a tentativa de confundir o órgão julgador. A coluna citada na defesa apenas explicita, aquelas NFC-e em que houve irregularidades na escrituração e na soma dos valores ali debitados na EFD.

Quanto a coluna “Soma de VldDebMenor”, explica que indica a omissão na EFD dos valores que constam nas NFC-e e que deveriam ter sido escriturados, sendo que o registro a que ela se refere é dos totais de valores por ela escriturados na EFD, sem as omissões apuradas na fiscalização.

Complementa que a autuada continua a confusão ao alegar que não tem como saber qual o valor devido a ser recolhido no levantamento. Nesse aspecto, diz que seguem anexados ao Auto o espelho da apuração de sua EFD – Demonstrativo “Apuração do ICMS.xlsx” e o *quantum debeatur* apurado no Auto não consta de sua apuração do ICMS escriturada na EFD.

Em relação as alegações de que mercadorias constantes da NFC-e não deveriam ser tributadas, por estar na substituição tributária ou isenta, não procedem. A sua defesa cita apenas um item das referidas notas como se representassem sua totalidade, mostrado através de plotagens da NFC-e nº 021.284, nº 029.065 e nº 027.319.

Conclui ter demonstrado que a defesa usou dados incompletos e argumentos confusos para a contestar a autuação, pedindo a nulidade e solicitar diligências, sendo que a autuação, devidamente comprovada pelos demonstrativos anexados na mídia - DVD, comprova indubitavelmente a materialidade da autuação de subtração de parte do ICMS destacado em notas fiscais do consumidor eletrônicas – NFC-e o que implicou no recolhimento a menor do ICMS, tudo devidamente previsto nas normas legais.

Quanto a contestação do mérito da autuação, afirma não ter materialidade, uma vez que NFC-e com ICMS a ser debitado, foram escrituradas como se não houvesse imposto destacado ou destacado com valores menores.

Opina pela procedência total do Auto de Infração, pois *Allegatio partis non facit jus*.

Participou da Sessão de Julgamento a representante da empresa Dra. Karina Mascarenhas dos Santos, OAB/BA 75.989

Disse que o Auto de Infração apresenta vícios formais que comprometem sua validade, referindo-se ao enquadramento da penalidade e a falta de comprovação dos fatos alegados pelo Fiscal que se pautou em uma análise superficial.

Afirmou ter demonstrado na defesa diversos casos dessas inconsistências.

Requer a decretação de nulidade e se assim não for decidido que seja julgado improcedente ou que seja determinada a realização da diligência com o fito de sanar as irregularidades apontadas.

É o relatório.

## VOTO

O Auto de Infração em análise, imputa ao sujeito passivo a acusação de recolhimento a menor do ICMS, constatado pela divergência entre o valor recolhido e o informado na sua escrita fiscal, tempestivamente impugnado.

O sujeito passivo é contribuinte do ICMS, inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal, exerce a atividade econômica principal de comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - minimercados, mercearias e armazém, estabelecido em Umburanas/BA.

O contribuinte foi notificado do início da ação fiscal mediante mensagem postada no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e em 07/07/2022, fl. 05, e intimado a quitar o débito ou apresentar defesa administrativa contra o Auto de Infração lavrado, através dos Correios, cuja ciência ocorreu em 20/09/2022, fls. 09 e 10.

O demonstrativo analítico que sustenta a infração encontra-se apensado aos autos à fl. 04.

A defesa arguiu nulidade do lançamento com base no art. 18, incisos II e IV, no art. 39 e no art. 41, inc. II, todos do RPAF/99, tendo em vista o entendimento de que além de não observar os requisitos formais de validade, a autuação também não está acompanhada de demonstrativos e documentos probatórios acerca da existência da alegada diferença no valor do imposto, alegando que:

- i) O dispositivo legal utilizado para fundamentar a penalidade aplicada, art. 42, inc. II, alínea “b” da Lei nº 7.014/96, trata do desencontro entre o valor do imposto recolhido e aquele apurado na escrituração – EFD, portanto, diversa da infração;
- ii) A descrição dos fatos parece ser a matéria de que trata a Instrução Normativa nº 55/14, no tópico DIVERGÊNCIA, hipótese diversa da situação prevista no dispositivo da Lei nº 7.014/96, apontado pelo autuante, implicando na inadequação dos fatos à penalidade aplicada, portanto, não preencheria os requisitos formais de validade estabelecidos no art. 39, inc. V, alínea “c” do RPAF/99;
- iii) A autuação está desprovida de provas, uma vez que o autuante apenas descreveu os fatos, mas não trouxe os elementos probatórios para fundamentar a acusação;
- iv) Nos demonstrativos de débito, especificamente nos resumos, há “*divergências absurdas*” entre o valor apontado pelo autuante a título de ICMS debitado (coluna Soma de Vllcms) e aquele apurado pela autuada em seus arquivos EFD no registro E110;
- v) O lançamento fiscal é divergente em suas informações, pois a infração versa sobre suposta divergência entre o ICMS recolhido e o valor informado na EFD, contudo, tanto no Resumo como no demonstrativo analítico, não é possível identificar o valor informado versus o valor recolhido, versus o valor devido.

Ao compulsar os autos e analisar a legislação pertinente, constato que o art. 42, inc. II, alínea “b” da Lei nº 7.014/96, citado como enquadramento da penalidade sugerida, estabelece a multa a ser aplicada no caso de falta de recolhimento do ICMS decorrente do desencontro entre o valor recolhido e aquele escriturado nos livros fiscais, *in verbis*.

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas: (...)*

*II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente: (...)*

*b) em decorrência de desencontro entre o valor do imposto recolhido pelo contribuinte e o escriturado na apuração do imposto;*

A acusação assim se apresenta: “*O contribuinte recolheu a menor ICMS, em função de divergência entre o valor do imposto recolhido e o valor informado em documentos e livros fiscais, nas declarações econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos*”, referindo-se claramente ao desencontro entre o valor recolhido e aquele escriturado na EFD.

Endente-se como “*valor escriturado em documentos e livros fiscais*”, exatamente os valores registrados nos arquivos eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital – EFD, instituída pelo Convênio ICMS 143/2006.

*Cláusula primeira. Fica instituída a Escrituração Fiscal Digital - EFD, em arquivo digital, que 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. (...)*



*Cláusula sexta O arquivo digital conterá as informações dos períodos de apuração do imposto e será gerado e mantido dentro do prazo estabelecido pela legislação de cada unidade federada e SRF.*

*Parágrafo único. 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.*

*Cláusula sétima A escrituração prevista na forma deste convênio substitui a escrituração e impressão dos seguintes livros:*

*I - Registro de Entradas;*

*II - Registro de Saídas;*

*III - Registro de Inventário;*

*IV - Registro de Apuração do IPI;*

*V - Registro de Apuração do ICMS.*

Ou seja, a EFD é considerada válida para os efeitos fiscais após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém, cuja recepção e validação dos dados são realizadas no ambiente nacional do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, instituído pelo Decreto nº 6.022/2007, e administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Para transmissão dos registros, são gerados arquivos, assinados digitalmente de acordo com as Normas da Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil pelo contribuinte, por seu representante legal ou por quem a legislação indicar.

Ademais a EFD é de uso obrigatório para os contribuintes do ICMS ou do IPI.

A autoridade fiscal ao identificar nos arquivos da EFD, transmitida pelo contribuinte, valores do ICMS apurados nos períodos de fevereiro a maio, julho a setembro e novembro de 2021, sem o correspondente recolhimento do imposto, fato que contraria expressamente os artigos 24 a 26, 32, 34, inc. III da Lei nº 7.014/96, c/com os artigos 107-A, 248, 255, 304 e 332 do RICMS/2012, por dever de ofício, procedeu ao lançamento do crédito tributário correspondente e sugeriu corretamente a multa prevista na lei.

Quanto a possível afinidade da infração com as divergências indicadas na Instrução Normativa nº 55/2014, fato que poderia implicar na inadequação dos fatos à penalidade aplicada, lembro que a citada norma orienta a fiscalização quanto aos procedimentos na aplicação das multas referentes às infrações relacionadas com arquivos eletrônicos, previstas na Lei nº 7.014/96.

Trata especificamente das multas aplicadas nos casos de constatadas omissões ou divergências.

As omissões são caracterizadas quando “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 quando “o somatório dos Registros 50 é maior que o somatório dos Registros 53 mais o somatório dos Registros 54”.

Já a divergência se caracteriza, segundo a instrução, quando for 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” ou quando o “somatório dos Registros 50 é menor que o somatório dos Registros 53 mais o somatório dos Registros 54”.

A Instrução Normativa orienta que 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 procedimentos indicados.

Portanto, a Instrução Normativa nº 55/2014, não trata de divergência entre o “valor do imposto recolhido” e o valor informado em documentos e livros fiscais, razão pela qual, não procede o argumento posto.

Assim, a tipificação e enquadramento da multa atende perfeitamente aos requisitos formais de validade estabelecidos no art. 39, inc. V, alínea “c” do RPAF/99.

A infração resultou da aplicação de roteiro de auditoria específico para apurar o ilícito fiscal, tendo o autuante utilizado como fonte de dados aqueles informados pelo contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital, que, como já dito linhas acima, tem validade jurídica uma vez cumpridas as formalidades técnicas e jurídicas e transmitida via SPED-Fiscal, como se verifica no presente caso.

Portanto, considerando que os registros da EFD correspondem aos registros dos livros fiscais, cujos valores apurados do ICMS não foram recolhidos integralmente, não há caracterização das divergências ou inconsistências traçadas na Instrução Normativa acima citada, e da intelecção dos dispositivos transcritos, conclui-se que os registros da EFD, provam que houve recolhimento a menos que o imposto apurado na escrita fiscal e declarado na EFD, regularmente transmitida.

Verifico que o lançamento foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares, uma vez que conta a descrição clara do fato infracional pode-se determinar com certeza a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, assim como a multa sugerida e os dispositivos legais e regulamentares infringidos.

O direito de ampla defesa e contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o Auto de Infração, dessa forma, e por tudo exposto, rejeito a arguição de nulidade.

A defesa ainda argumenta que embora esteja obrigado a apresentar as provas necessárias à demonstração dos fatos, frequentemente o Fisco impõe ao contribuinte o ônus da “*famigerada prova negativa*” e assim, suportar todo o ônus de comprovar que não fez algo que o Fisco lhe imputa, sem mínimas provas.

Oportuno lembrar que o Código Civil – Lei nº 10.406/2002, assim estabelece no seu art. 226:

*Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.*

Já o Código de Processo Civil – Lei nº 13.105/2015, trata da matéria nos artigos 417 a 419, *in verbis*:

*Art. 417. Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.*

*Art. 418. Os livros empresariais que preencham os requisitos exigidos por lei provam a favor de seu autor no litígio entre empresários.*

*Art. 419. A escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto, como unidade.*

Assim, resta patente que a EFD, sendo os livros fiscais do contribuinte faz prova conta e a favor do mesmo.

O argumento se mostra totalmente desarrazoado, tendo em vista que a prova da infração está claramente demonstrada, que se constitui exatamente na escrita fiscal do contribuinte, por ele elaborada e transmitida, que reflete fielmente os fatos e ocorrências com repercussão fiscal, até prova em contrário.

Registro que tendo o contribuinte identificado eventuais inconsistências ou divergências nos arquivos transmitidos da EFD, estes são passíveis de retificação, entretanto, deve-se necessariamente observar as determinações contidas no art. 251 do RICMS/2012, ou seja, “*A retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009*”, que assim estabelece:

**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.*

Assim sendo, considerando que o contribuinte teria identificado divergências ou inconsistências, poderia ter retificado os arquivos eletrônicos correspondentes, o que não ocorreu, descabendo, nesse momento, quando esteve sob ação fiscal, alegar a existência dessas inconsistências para justificar o recolhimento do imposto a menor.

Também não tem sustentação arguir que o Fisco lhe impõe o ônus da famigerada prova negativa e assim, suportar todo o ônus de comprovar que não fez algo.

Quanto ao ônus probatório, a regra vigente no direito sobre a distribuição, é de que o ônus cabe as partes, conforme art. 373, do Código de Processo Civil:

*Art. 373. O ônus da prova incumbe:*

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

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

Assim, o CPC atribui, ao autor, o ônus da prova do fato constitutivo de seu direito e ao acusado o ônus da prova dos fatos extintivos, impeditivos ou modificativos deste mesmo direito.

Considerando as hipóteses das presunções legais, o Fisco passa a ser dispensado da prova do fato gerador do tributo, exigindo-se, apenas a prova de indícios dos quais poderá ser deduzida a existência do fato gerador. Contudo, a regra legal de presunção não elimina o ônus probatório, não cabendo falar em inversão do ônus da prova, mas na sua distribuição.

Não basta o simples relato do Fisco constante no Auto de Infração, para caracterizar a ocorrência do fato gerador do imposto, assim como não é cabível exigir do contribuinte a apresentação de prova que possa elidir uma acusação fiscal fincada em um simples relato da autoridade Fiscal.

No caso em análise, o fiscal trouxe aos autos, como prova, os registros da EFD e os recolhimentos efetuados pelo contribuinte, que conforme posto linhas acima, são fontes suficientemente seguras e com suporte legal para serem admitidas como prova lícita e satisfatória da ocorrência da infração.

Nessa esteira, caberá ao sujeito passivo o ônus da prova quanto aos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos que alegar. No caso de fatos constitutivos do direito do Fisco, se não houver prova da efetiva ocorrência do fato gerador, a alegação do contribuinte da sua não ocorrência seria suficiente para elidir a acusação e não poderia lhe ser atribuída o ônus da prova. O que não é o caso em apreço, tendo em vista que a infração foi provada pelo Fisco, cabendo, assim ao contribuinte apresentar a contraprova capaz de elidir a infração, o que não ocorreu.

Ressalto por fim, quanto a esta questão, que nos termos do § 2º, do art. 373 do Código de Processo Civil de 2015, a distribuição do ônus da prova “*não pode gerar situação em que a descumprimento do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil*”, ou seja, a distribuição não pode gerar uma prova negativa, conhecida como prova diabólica para a outra parte, o que definitivamente não ocorre na lide em discussão.

Em relação à arguição da existência de divergências entre o valor apurado a título de ICMS debitado e aquele constante nos arquivos EFD, no registro E110, o autuante em sede de informação fiscal, satisfatoriamente explicou que na coluna “*Soma de VLIcms*” explicita exclusivamente aquelas notas fiscais de consumidor eletrônicas – NFC-e em que houve irregularidades na escrituração, ou seja, a soma dos valores debitados na EFD. A próxima coluna “*Soma de VLDebMenor*” indica a omissão na EFD dos valores que constam nas NFC-e e que deveriam ter sido escriturados e complementou que o registro a que a defesa se refere é dos totais de valores escriturados na EFD, sem as omissões apuradas pela fiscalização.

Quanto às alegações de que mercadorias constantes em algumas notas fiscais de consumidor eletrônica – NFC-e não deveriam ser tributadas, por se tratar de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, o autuante demonstrou que a defesa citou apenas um item de cada nota fiscal trazida como exemplo, o que não representa a totalidade das mercadorias constantes na NFC-e. Portanto, o argumento não será acolhido.

Destarte, por tudo exposto, tenho a infração como caracterizada.

Em resposta ao pedido de conversão do processo em diligência, com o propósito de sanar os vícios formais do lançamento, elucidar as questões obscuras dos demonstrativos, demonstrar/comprovar a infração e excluir as exigências indevidas do ICMS, indefiro, com base no art. 147, inc. I, alínea “a” do RPAF/99, tendo em vista que não identifiquei a existência de vícios formais, tampouco de questões obscuras que necessitariam ser elucidadas, posto que considero presentes no lançamento todos os elementos necessários e suficientes para a formação da minha convicção.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269198.0017/22-2**, lavrado contra **CEREALISTA ELIBAHIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 141.727,64** acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “b” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de abril de 2023.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – JULGADOR