

PROCESSO	- A. I. N° 269138.0087/20-3
RECORRENTE	- AUTO POSTO TANGARÁ LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0039-02/21-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0349-12/24-VD

EMENTA: ICMS. 1. MULTA. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO NA EFD. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. **a)** MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO; **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Não tendo desenvolvido qualquer argumento contrário ao lançamento, tampouco apresentado provas que pudessem contestar a acusação, restaram caracterizadas as infrações. Afastada a preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de postergação do julgamento, para quando for possível as sessões presenciais. Indeferido o pedido de cancelamento ou redução das multas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado (art. 169, I, “b” do RPAF/99), no qual a JJF julgou Procedente o presente Auto de Infração lavrado em 26/02/2020, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 187.457,49, pela constatação de três infrações:

INFRAÇÃO 01 – 16.01.01 – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), bem (ns) ou serviço (s) sujeito (s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Períodos de janeiro a setembro, novembro, dezembro de 2015, janeiro de 2016 a fevereiro de 2017, abril a julho, setembro e outubro de 2017, no valor histórico de R\$ 1.841,45. Multa por descumprimento de obrigação acessória, tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: Artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

INFRAÇÃO 02 – 16.01.02 – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal. Período de janeiro a junho, setembro a novembro de 2015, março de 2016 a novembro de 2017, no valor histórico de R\$ 133.585,80. Multa por descumprimento de obrigação acessória, tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento Legal: Artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

INFRAÇÃO 03 – 16.01.06 – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal. Períodos de dezembro de 2017, janeiro a maio, dezembro de 2018, janeiro, junho a setembro de 2019, no valor histórico de R\$ 52.030,24. Multa percentual por descumprimento de obrigação acessória, tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento Legal: Artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

Irresignada a Autuada, através de seus Advogados, impugna o lançamento, fls. 18 e 18-v a 24. O Autuante presta a informação fiscal às fls. 39 a 41. A JJF decidiu com o seguinte voto condutor:

VOTO

O Auto de Infração em análise imputa ao contribuinte, inscrito no Cadastro Estadual do ICMS na condição NORMAL, cuja atividade econômica principal é o comércio varejista de combustíveis para veículos automotores e de lubrificantes, a acusação do cometimento de três infrações à legislação do ICMS, todas impugnadas.

Preliminarmente, verifico que o lançamento foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares. A descrição do fato infracional se apresenta de forma clara. É possível 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 contribuinte foi cientificado do início da ação fiscal, através da mensagem nº 152043, encaminhada via Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, postada em 20/02/2020, cuja ciência ocorreu no dia 26 do mesmo mês,

fl. 05.

Constam nos autos, fls. 05-v a 14, cópias dos demonstrativos analíticos, elaborados de forma clara e suscita, demonstrando os cálculos dos valores apurados, cujas cópias foram entregues a autuada, permitindo-lhe conhecer as acusações e sobre elas apresentar sua defesa, como o fez, de forma que o direito de ampla defesa e contraditório foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o auto de infração.

Inicialmente a defesa se insurge contra a forma de julgamento atualmente utilizado pelo CONSEF, decorrente das medidas sanitárias impostas pelas autoridades, decorrentes da pandemia, sendo importante registrar antecipadamente, e que todas as medidas, para conferir legalidade a tais procedimentos foram adotadas com a edição do Decreto nº 19.618, de 06/04/2020, com efeitos a partir de 07/04/2020, que acrescentou o art. 64-A ao Regimento Interno do CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592/99, e a publicação da Portaria nº 33/2020, dispondo sobre a sustentação oral do autuante e do sujeito passivo, através de videoconferência, conforme previsto nos arts. 64 e 65 do Regimento Interno do CONSEF.

Ressalto que todos os procedimentos, atinentes a fase procedural, não foram alterados, suprimidos, tampouco reduzidos a ponto de afetar a eficácia de tais ações.

A intimação do sujeito passivo foi efetuada conforme a legislação, tendo todos os demonstrativos e anexos sido entregues ao contribuinte; não foi imposto nenhum óbice a formalização da defesa, haja vista a suspensão de contagem de prazos no âmbito do Processo Administrativo Fiscal pelos Decretos números 19.672/2020, 19.701/2020, 19.729/2020, 19.757/2020, 19.794/2020, 19.838/2020 e 19.886/2020, este último prorrogando para 15 de agosto de 2020, o termo final da suspensão de contagem de prazo para impugnação administrativa e dos demais prazos recursais no âmbito do processo administrativo fiscal, estabelecido pelo decreto anteriormente publicado.

Quanto ao acesso aos autos, também não há obstáculos, uma vez que a Secretaria da Fazenda estabeleceu os procedimentos a serem observados pelos contribuintes para apresentação de defesa, impugnação, manifestações, obter cópias dos autos e obter vistas ao processo, conforme claramente orienta a CARTA DE SERVIÇOS AO CIDADÃO disponibilizada no sítio da SEFAZ, acessível a qualquer cidadão.

Lembro que as sessões de julgamento do CONSEF são públicas, permitindo a participação dos autuantes e representantes do sujeito passivo, bastando para isso observar a necessária previa habilitação conforme previsto no § 1º do art. 64-A, ou seja: "Para sustentação oral por videoconferência, o sujeito passivo deverá requerer a sua participação até às 17 (dezessete) horas do dia útil imediatamente anterior ao da realização da sessão.", assim, como observar as orientações da Portaria nº 033/2020.

Nas sessões por videoconferência não há qualquer dificuldade de acesso e manifestação oral do contribuinte, sendo observado todos os requisitos legais, portanto, não vislumbro qualquer afronta ao princípio da publicidade dos atos administrativos, bem como prejudicial ao exercício da ampla defesa.

Pelo exposto, rejeito o pedido para que que somente seja designada a sessão de julgamento do presente PAF, quando for restabelecida a possibilidade de sessão presencial.

A autuada argui nulidade do lançamento por entender que o enquadramento legal utilizado não permite a cobrança das multas aplicadas, em especial aquelas apontadas nas infrações 02 e 03, fulminando o lançamento pelo erro no enquadramento do ilícito que teria sido cometido, sob a justificativa de que sendo o enquadramento utilizado para a multa aplicada o art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96, não está em consonância com os fatos ocorridos até 21/12/2017, em relação aos quais, da forma apresentada na autuação, a imposição é absolutamente ilegal.

Concebe na sua tese que até 21/12/2017, pelo dispositivo legal aplicado ao caso concreto, somente existia base para a aplicação da multa sobre mercadorias sujeitas à tributação, assim entendidas aquelas mercadorias suscetíveis à incidência do tributo quando entradas no estabelecimento autuado, o que não é o caso presente.

Tal argumento não merece acolhimento.

Observo que foi aplicada a multa de 1%, prevista no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96, cuja redação atual foi dada pela Lei nº 13.816/2017, com efeitos a partir de 22/12/2017, sendo que a redação anterior estabelecia a multa sobre o valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos à tributação.

Antes da alteração da Lei nº 7.014/96, promovida pela Lei nº 13.816/2017, estavam vigentes os incisos IX e XI referentes as multas, ambos pela entrada de mercadoria ou serviço no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados, sem o devido registro na escrita fiscal.

O inciso IX tratava especificamente de mercadoria ou serviço sujeitos à tributação, até 10/12/2015, incidia o percentual de 10% (dez por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço e até 21/12/2017, 1% (um por cento).

O inciso XI referia-se à mercadoria adquirida sem tributação ou com a fase de tributação encerrada, vigente, até ser revogado pela Lei nº 13.816/17, com efeitos a partir de 22/12/2017.

A partir desta data, ambas infrações ficaram sujeitas a mesma multa de 1%, em razão da unificação tanto para as mercadorias tributáveis como não tributáveis, fato que não autoriza a interpretação de que a infração por falta de registro na escrita fiscal mercadoria não tributável ou cujo imposto já tenha sido pago por antecipação na entrada no estabelecimento, foi revogada, pois a infração passou a ser tratada no inciso IX.

Não há omissão na indicação do dispositivo legal para a aplicação das multas decorrentes das infrações 02 e 03, mas a referência a um dispositivo que substituiu aquele, vigente na data de ocorrência dos fatos geradores, estando perfeitamente validados pela revogação do inciso XI e incorporação da matéria pelo inciso IX, referenciado no lançamento.

Pelo exposto, rejeito a arguição de nulidade.

No mérito, a acusação fiscal diz respeito à falta de escrituração de notas fiscais de aquisição de mercadorias, entradas no estabelecimento, sobre as quais não houve contestação por parte da autuada quanto a ocorrência da infração, tampouco foi trazido aos autos provas de que tais irregularidades não tenham ocorrido, sequer foram contestados os valores apurados.

Os roteiros de auditoria desenvolvidos pelo autuante, que permitiram a autuação, teve como fonte de dados a escrita fiscal do contribuinte transmitida à SEFAZ através do SPED-Fiscal que registra na Escrituração Fiscal Digital – EFD, toda a movimentação fiscal do contribuinte, sendo esta, a única escrita válida nos termos do art. 247 do RICMS/2012 e Convênio ICMS 143/06, além das Notas Fiscais Eletrônicas emitidas contra e pelo contribuinte, armazenadas no banco de dados fiscais da Secretaria da Fazenda.

Ressalte-se que estes dados, obtidos da movimentação mercantil do contribuinte, é utilizado e processado através do Sistema Integrado de Fiscalização – SIAF, ferramenta fiscal que não modifica os dados da movimentação mercantil, já mencionada.

Em sua defesa a autuada argumenta que teve contra si lavrado o auto de infração nº 269138.0088/20-0, no qual foram cobradas parcelas de ICMS por responsabilidade solidária, ante a supostas aquisições sem a respectiva escrituração das entradas, assim entende ser evidente que os itens 02 e 03, do auto de infração, ora discutido, deveriam comparar tal lançamento, pois decorrem da ausência de registro das mesmas notas fiscais, relativas às infrações 02 e 03, ora contestadas. Assim, deve ser aplicada a regra do art. 42, § 5º da Lei nº 7.014/96, ensejando a absorção das multas acessórias, esse é o entendimento da autuada.

Neste item, alinho-me a informação do Auditor Fiscal autuante, que assim se posiciona: “Nenhuma das notas fiscais cuja entrada não foi registrada afetou as omissões de entradas constatadas no registro 1300 da escrituração fiscal digital da autuada – ressalte-se que o controle de estoque anotado no registro 1300 é diário. Sendo assim, os combustíveis dessas notas fiscais não registradas não tiveram seus volumes armazenados nos tanques da autuada e não foram movimentadas por ela passando pelos bicos de abastecimento, fazendo crer que, de fato, foram comercializados a granel como se o posto fosse uma TRR ou distribuidora, o que é proibido pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP). Fica claro, então, que o descumprimento das obrigações principais que acarretaram as duas autuações acima não tem consequência direta com a falta de escrituração das notas fiscais de aquisição de combustíveis autuada”

Portanto, rejeito o argumento.

Quanto ao pedido de que sejam as multas canceladas ou reduzidas em 90%, como permitia o art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/96, para as ocorrências até dezembro de 2019, sob o argumento de que a ausência de escrituração das notas, ainda que comprovadas, não ensejariam a ausência de recolhimento do ICMS, pois foi retido em fase anterior e não existe nos autos qualquer prova de que a autuada tenha agido com dolo, fraude ou simulação, deixo de acolher por falta de previsão legal.

Em relação ao requerimento para que doravante, sob pena de nulidade, todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos seus representantes legais, informo que certamente não existe óbice para o seu cumprimento, entretanto, o não atendimento, 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 no artigo 108 do RPAF/99 e em perfeita sintonia com o estabelecido no Código Tributário Nacional – CTN, art. 127, a orientar, como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo, desde que não elaborada de modo a prejudicar o trabalho do Fisco.

Por fim, considero que ao trabalho de auditoria, não há reparos a fazer, estando as infrações corretamente caracterizadas e tipificadas.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a decisão de piso, o advogado Dr. Fernando Marques Villa Flor – OAB/BA nº 11.026, apresenta peça recursal onde apresenta as mesmas razões da peça impugnativa, que se resume:

Primeiro renova o pedido de que todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam

encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais da Autuada na ação administrativa;

Preliminarmente, pede a nulidade da decisão recorrida, com base no art. 18, II do RPAF, ou seja, por cerceamento do direito de defesa, na medida em que a JJF não apreciou o pleito formulado no item 24 da defesa, no sentido de “agrupamento” do presente PAF com o PAF nº 269138.0088/20-0, visando estabelecer a aplicação do art. 42, § 5º da Lei nº 7.014/96 (absorção da multa formal). Disse que o pedido da recorrente foi negado com base na “informação fiscal”, porém a JJF não se manifestou em relação ao pedido da defesa (nem o Autuante), que pretendia justamente fazer a relação de “dependência”, ou não, entre aos dois lançamentos (obrigação principal X obrigação acessória). Acosta decisões do CONSEF (A-0339-11/12).

No que tange aos demais pontos abordados de forma prejudicial, entende que o Contribuinte tem o direito ao “julgamento presencial” e acesso ao PAF durante a sessão respectiva e que a “CARTA DE SERVIÇOS” foi criada a partir de agosto/20, porém, não soluciona, ao menos em todos os casos, a questão que pretende regular, pois impõe restrições de acesso aos autos durante a sessão, à defesa e aos próprios Julgadores, declina dos mesmos argumentos. Lembrou que não existe previsão regulamentar para “processo híbrido”, sendo indispensável a anuência do interessado para que o PAF seja assim conduzido, inclusive sem julgamento presencial. Mas acata, nesse ponto, a decisão da JJF.

Destacou também quanto ao lançamento, insistindo que o enquadramento legal utilizado no Auto de Infração não permite a cobrança das multas aplicadas nas Infrações 02 e 03, fulminando o lançamento pelo erro no enquadramento do ilícito que teria sido cometido. Pontua que a própria JJF registrou que houve alteração da disposição legal e esclarece ofensa ao art. 202, inciso III do CTN, e ensejará vício na constituição do título executivo, notadamente porque não foi reaberto o prazo de defesa, sendo que para sanar o vício, a JJF haveria que apontar o reenquadramento e determinar a reabertura do prazo.

Reproduz e registra que as multas estariam sendo impostas em decorrência da ausência de registro fiscal de mercadorias não tributáveis no momento das suas entradas no estabelecimento Autuada, eis que sujeitas à ST a Lei nº 7.014/96, no seu art. 42, inciso IX, dispositivo que consta no Auto de Infração como enquadramento legal da sanção aplicada. Explica que a redação foi dada pela Lei nº 13.816/17, com vigência a partir de 22/12/17, anterior a esta data, prevalecia a redação da Lei nº 13.461/15, assim, somente existia base para a aplicação da multa sobre mercadorias sujeitas à tributação, assim entendidas aquelas mercadorias suscetíveis à incidência do tributo quando entradas no estabelecimento Autuado, o que não é o caso presente, consoante redação da “infração imputada” (ao menos das infrações 02 e 03). Sustenta ser o lançamento nulo de pleno direito, por erro no enquadramento legal. Acosta decisões do CONSEF (A-0121-06/19; A-0103-01/15; A-0122-03/19; A-0041-03/17; A-0300-12/18; A-0266-12/08; A-0088-01/12; A-0184-05/06; A-0017-12/19; A-0340-12/12; A-0191-02/19).

Pede pelo acolhimento a nulidade do lançamento, ao menos no que concerne aos valores cobrados até dezembro de 2017, por entender ser tributadas.

No mérito, no que se reporta ao art. 202, inciso III do CTN, sobre o qual, ressaltar que a JJF não se manifestou e que o art. 203 do CTN, também não foi mencionado pela JJF, tendo assim, erro no enquadramento legal da pena, objeto da própria cobrança e que dá origem ao valor apurado, ensejará futura nulidade do título executivo, não cabendo ao Julgador administrativo.

Volta a reportar que fora lavrado outro Auto de Infração (269138.0088/20-0), no qual foram cobradas parcelas de ICMS “por responsabilidade solidária”. Disse que os itens 02 e 03 deveriam comprar tal lançamento, pois se pode afirmar que as “omissões de entradas”, afirmadas no citados Auto de Infração, decorrem da ausência de registro das mesmas notas fiscais. Portanto, ao passo em que as notas não lançadas, em uma regular auditoria de estoques, serviriam para justificar as diferenças quantitativas apontadas, deve ser aplicada a regra do art. 42, § 5º da Lei nº 7.014/96.

Diz descaber a posição da JJF, aliada à “informação fiscal”, pois mesmo na apuração via ‘Registro

1300” e por controle diário (que é ilegal), as demonstrações analíticas precisam observar as entradas registradas, que compõem as “disponibilidades” de cada dia. Se as mesmas notas, pertinentes a aquisições de combustíveis, que foram consideradas no presente Auto de Infração para fins de aplicação da multa formal, não constaram na apuração das “disponibilidades”, no Auto de Infração nº 269138.0088/20-0, fica evidente que a obrigação acessória contribui diretamente para a apuração relativa à “infração principal” (omissão de entradas), devendo ser aplicada a pretendida absorção. Pede pela aplicação da absorção.

Assinala que os fatos narrados anteriores à Lei nº 14.183/19, na hipótese do caráter arrecadatório das penas, que sejam canceladas ou reduzidas em 90%, como permitia o art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/96, para as ocorrências até dezembro de 2019, ressaltando que a ausência de escrituração das notas, ainda que comprovadas, não ensejaram a ausência de recolhimento do ICMS (retido em fase anterior) e não existe no PAF qualquer prova de que a recorrente tenha agido com dolo, fraude ou simulação. Reproduz o art. 100 do CTN. Roga pelos princípios legais da “razoabilidade”, proporcionalidade e equidade. Renova os pedidos de cancelamento ou redução das multas.

Conclui solicitando pelo Provimento do Recurso Voluntário apresentado e protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, e revisão para que seja alcançada a verdade material, determinando a regularidade, ou não, dos lançamentos, inclusive no LMC, além do cancelamento ou redução da multa 90%.

Na sentada do julgamento do dia 14/09/2022, o colegiado de segundo grau converte os autos em **diligência à INFAZ DE ORIGEM** com seguinte teor:

(...)

Considerando que o patrono apresenta memorial com razões diferentes das feitas das peças apresentadas (impugnação e recurso voluntário), concentrando dúvidas à alguns pontos postos nesta peça resumida pelo advogado, sendo que fora informado que a retificação da EFD foi feita antes da ação fiscal.

Considerando que o Autuante não teve acesso a esta retificação da EFD feita pelo contribuinte e destaca que a fiscalização tem que rever a documentação para saber a situação real em relação à autuação.

Esta CJF solicita que a inspetoria de origem que proceda o seguinte:

- *Encaminhar os autos ao Autuante, no sentido de verificar os fatos abordados na assentada de julgamento através de memorial em anexo;*
- *Após verificação, caso confirmado tal situação da alegação da recorrente, o Autuante deverá elaborar nova informação fiscal abordando todos os fatos incontroversos das peças apresentadas na fase recursal, com novo demonstrativo de débito (análítico e sintético);*
- *Depois intimar o recorrente sobre a diligência efetuada, dando prazo de 10 (dez), para manifestar, caso queira.*

No **cumprimento da diligência**, fls. 94/96v, o Autuante inicialmente reproduziu o art. 251 do RICMS-BA/12 e o Ajuste SINIEF 02/2009 e informou que os arquivos da EFD já apresentados ao fisco poderão ser retificados pelo contribuinte até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, independentemente de autorização da administração tributária. Exemplifica através do arquivo EFD de 05/2014, entregue até 25/06/2014, pode ser retificado livremente até 31/08/2014. Após esse prazo, as retificações nas EFD somente podem se dar mediante autorização da SEFAZ - comando a ser inserido através do sistema EFD, disponível tanto para o contribuinte quanto para o Auditor Fiscal.

Acrescenta que, de forma didática, essas regras para a retificação durante a realização do processo – vide telas. Por exemplo, na hipótese de o contribuinte comandar a solicitação de autorização para retificação da EFD de período que está ou esteve sob fiscalização, o sistema apresentará um alerta em tela e no recibo da autorização da retificação, não impedindo que seja concluído o pedido e enviado o arquivo retificador.

Ressalta que a apresentação do arquivo retificador e a sua recepção pelo sistema de forma alguma torna a EFD válida – vide o inciso I, § 7º, cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009. Esses arquivos ficam sujeitos às ressalvas impostas pela legislação que são esclarecidas ao contribuinte no exato momento da apresentação dos novos arquivos, não podendo alegar

ignorância ou desconhecimento dessas regras de validade jurídica.

Ressalta ainda, que o contribuinte não fica proibido de entregar os arquivos, mas eles não são repassados à fiscalização. A consulta ao sistema EFDG (escrituração fiscal digital) revela como os arquivos retificadores do contribuinte foram tratados pela SEFAZ. Havendo ordem de serviço de fiscalização aberta para o contribuinte, o próprio sistema avisa o contribuinte que ele está sob ação fiscal e, sem proibir a sua entrega, não o inclui no rol dos arquivos entregues à fiscalização, não avisa a fiscalização, que não toma conhecimento sequer da sua existência, e, sendo feita a comunicação da entrega ao auditor pelo contribuinte, a consulta ao sistema expressamente informa “arquivo retificador sem validade jurídica” – vide figura de fl. 96.

Sustenta que fica evidente que a SEFAZ-Ba considera iniciada a ação fiscal no momento da emissão da ordem de serviço. Se levarmos em consideração que o propósito do termo de início de fiscalização é comunicar ao contribuinte que existe em andamento um procedimento fiscalizatório, não nos parece equivocado esse entendimento.

Observa-se, também, que o contribuinte pode verificar em consulta aos sistemas da SEFAZ que está sendo fiscalizado desde o momento da emissão da ordem de serviço. E, sabendo que está sendo fiscalizado, fica descharacterizada a espontaneidade necessária. Aponta entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) (*Acórdão n. 3401006.197, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária*) sobre a necessidade da lavratura do termo de início de fiscalização comunicando o contribuinte acerca da fiscalização.

Salienta que a ordem de serviço (vide cópia anexa) foi emitida em 07/02/2020, às 12:15:13. Já as solicitações de retificação foram todas feitas em 11/02/2020, às 09:24:52 (vide relatório anexo). Fizemos a cientificação do início da ação fiscal no dia 20/02/2020 e houve a ciência tácita em 26/02/2020.

Assinala que, ciente da fiscalização em curso, a impugnante correu para retificar suas EFDs antes da apresentação do termo de início de fiscalização. Ao entregar os arquivos retificadores, foi informado pelo sistema EFDG que estava sob ação fiscal. Portanto, não houve qualquer espontaneidade, isto é, a impugnante sabia sem sombra de dúvida que havia um procedimento fiscalizatório por parte do Fisco relacionado com aquela determinada infração.

Disse que acostou os anexos dos demonstrativos das infrações calculados conforme os arquivos da EFD retificadas.

Em manifestação do contribuinte, fls. 102-03, o advogado do sujeito passivo informa que o Autuante não atendeu completamente a solicitação da CJF, na medida em que se concentrou no entendimento de que a espontaneidade estaria afastada desde a expedição da Ordem de Serviço, emitida em 07/02/2020. Ora, a OS, conforme manifestado pelo CONSEF em inúmeros julgados, é “mero instrumento de controle interno”, não servindo, diante do contribuinte, que não é cientificado formalmente sobre sua existência, como marco inicial do procedimento de fiscalização. A O.S. não se presta ao fim pretendido pela Respeitável Autuante.

Destaca que o art. 26, II do RPAF, seguindo a regra matriz do art. 196 e seu parágrafo único, do CTN, assegura que o procedimento fiscal se inicia com “*a lavratura do Termo de Início de Fiscalização*”. Portanto, a EFD da Autuada foi RETIFICADA, antes da ação fiscal, conforme recibos de transmissão e arquivos correspondentes, já anexados ao PAF e enviados ao Sr. Autuante, oportunidade em que as Notas Fiscais listadas na autuação foram devidamente registradas.

Esclarece que de acordo com “Termo de Cientificação de Ação Fiscal”, o início da ação fiscal foi postado no DTE dia 20/02/2020, sendo que a Autuada tomou ciência dia 26/02/2020. Como mostram os recibos de transmissão apresentados no PAF, as retificações foram transmitidas entre os dias 11/02/2020 e 24/02/2020, sendo que em 24/08/2020 apenas os meses de setembro a novembro, de 2019 (os demais em 11/02/2020). Diante da pretensão, irregular, do Digno Autuante, em ter como “marco inicial do procedimento fiscal” a data da emissão da OS, não foi realizada a conferência do lançamento das notas.

Assinala que as notas fiscais que originaram a presente lide foram lançadas na EFD antes da ação

fiscal e, logicamente, da lavratura do Auto de Infração. Portanto, ratificando as demais alegações, pediu que o PAF retorne ao Autuante para que se pronuncie sobre o registro, ou não, das NFs na EFD, ou que, face a inérgia do mesmo Fiscal, seja o presente Auto de Infração seja julgado Nulo ou Improcedente.

Nas fls. 109/109A, consta a mesma **informação fiscal** prestada.

Na sentada do julgamento do dia 08/11/2024, este colegiado converte os autos em **diligência à INFRAZ DE ORIGEM/AUTUANTE** no sentido do fiscal, análise os seguintes elementos:

- i) Não foi identificado Termo de Início de Fiscalização;*
- ii) A “Cientificação de início da ação fiscal” foi feita pelo DTE no dia 20/02/2020, com ciência tácita em 26/02/2020 (fl. 5).*
- iii) No RELATÓRIO DE SOLICITAÇÃO DE RETIFICAÇÃO/SAT/COPEC, relativo ao contribuinte (fls. 78/82 indica Período de Referência: 01/2015 a 12/2019 e “Data Limite Entrega” - 13/03/2020 e 23/03/2020.*

O art. 251 do RICMS/BA prevê que a retificação da EFD pode ser feita pelo contribuinte fora do prazo previsto nas cláusulas 13^a e 14^a do Ajuste SINIEF 02/09:

- i) mediante autorização, ou*
- ii) em atendimento de intimação do fisco.*

Pelo exposto esta 2^a CJF decidiu converter o processo em diligência à SAT/COPEC para ser adotada as seguintes providências:

AUTUANTE

- a) Esclarecer se houve lavratura de Termo de Início de Fiscalização (art. 26, II do RPAF/BA), tendo em vista que o documento de fl. 5 indica apenas CIENTIFICAÇÃO DE INÍCIO DA AÇÃO FISCAL em 26/02/2020;*
- b) Esclarecer quanto ao RELATÓRIO DE SOLICITAÇÕES DE RETIFICAÇÃO – ANALÍTICO POR ESTABELECIMENTO juntado pelo contribuinte às fls. 78 a 82 que indica Período de Referência: 01/2015 a 12/2019 e “Data Limite Entrega” 13/03/2020 e 22/03/2020, relativo ao período fiscalizado (2015/2019). Informar se houve intimação e porque constam prazo de limite de entrega.*
- c) Caso o contribuinte tenha sido intimado para retificar os arquivos, considerar os arquivos no prazo concedido e o INÍCIO DA AÇÃO FISCAL o da data da CIENTIFICAÇÃO (26/02/2020 - fl. 5) a menos que tenha sido lavrado Termo de Início de Fiscalização (e ciência ao contribuinte). Neste caso (intimado/retificação) atribuir validade jurídica aos arquivos retificados e confrontar com os demonstrativos das infrações 1, 2 e 3, promovendo a exclusão das notas fiscais que constarem no arquivo retificado.*

INSPETORIA FAZENDÁRIA

Cientificar o estabelecimento autuado do resultado da diligência fiscal e conceder prazo de 10 (dez) dias para se manifestar, caso queira.

Se o contribuinte se manifestar, encaminhar para o autuante prestar nova informação fiscal e encaminhar ao CONSEF para julgamento.

Na **conclusão da diligência**, fls. 120/121v, o autuante informou que:

Para o STJ, “o artigo 196 do CTN apenas exige que se dê ciência do início da fiscalização ao sujeito passivo” (AgRg no Ag n. 1360823/RS). Salienta que essa ciência não deve ser apenas verbal, mas é preciso que se dê por escrito, isto é, que se reduza a termo. Afora essa especificidade de dever ser por escrito, diversas são as formas como a científicação do início de fiscalização pode ser realizada. Disse que na fiscalização que gerou esse PAF, essa comunicação foi feita ao contribuinte em duas oportunidades.

Notou que essa comunicação escrita deveria ser feita nos livros fiscais exibidos ou em folha avulsa em separado, sendo que, se dá “ciência do início da fiscalização ao sujeito passivo” não mais em papel e sim em meio eletrônico, ao qual o contribuinte somente tem acesso através da sua identificação digital. E, à semelhança do que ocorria no passado, o contribuinte tem ciência dessa comunicação quando manuseia seus livros eletrônicos ou de forma avulsa pelo seu domicílio eletrônico.

Diz que a primeira cientificação foi feita quando da entrega de arquivos retificadores da EFD através do sistema informático que a SEFAZ Bahia disponibiliza para tanto. Nesse momento, quando estão sob ação fiscal, todos os contribuintes são informados desse fato por mensagens escritas nas telas dos seus computadores. Mais ainda, caso estejam sob fiscalização, nessa oportunidade, a SEFAZ Bahia informa ao contribuinte que, se entregues, seus arquivos não terão validade jurídica, expondo ainda o art. 251, § 2º do RICMS-BA. Portanto, a forma que se fez essa cientificação de fiscalização não é aquela utilizada quando os livros fiscais eram de papel, mas seu conteúdo continua sendo o mesmo: comunicação por escrito de que o contribuinte estava sob fiscalização feita pela SEFAZ em seu ambiente eletrônico institucional onde estão os livros fiscais digitais dos contribuintes. Equivale ao procedimento utilizado no passado de o fisco lavrar essa comunicação em um livro fiscal. Desse modo, com a adaptação para a nova realidade, foi atendido o procedimento indicado na legislação, com o “termo de início de fiscalização” sendo comunicado por escrito ao contribuinte no ambiente digital. A segunda cientificação foi feita por nós, pelo DT-e, nos termos do art. 127-D, I, “a” do COTEB.

Esclareceu que ocorreu quando foi cientificado o contribuinte de que “*para o cumprimento da Ordem de Serviço nº 50099920, iniciamos a ação fiscal de AUDITORIA SUMÁRIA DE ALTA COMPLEXIDADE*”. No DT-e, essa cientificação foi considerada realizada no dia 26/02/2020 – art. 127-D, parágrafo único, I do COTEBA.

Explica que fez essa cientificação de fiscalização não é aquela da lavratura em separado feita no passado, mas seu conteúdo continua sendo o mesmo: comunicação por escrito de que o contribuinte estava sob fiscalização feita pelo agente fiscal, sendo que, agora, executada no ambiente eletrônico institucional da SEFAZ Bahia (DT-e). Equivale, também, ao que acontecia no passado.

Ressalta que o documento que chamamos de “cientificação de início de ação fiscal” é exatamente o “termo de início de fiscalização”, pois o nome que damos a algo não muda sua essência ou natureza, que é determinada por suas características intrínsecas, que são aquelas do art. 196 do CTN, que, repise-se, “apenas exige que se dê ciência do início da fiscalização ao sujeito passivo”.

A) ESCLARECER SE HOUVE LAVRATURA DE TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO (ART. 26, II DO RPAF/BA), TENDO EM VISTA QUE O DOCUMENTO DE FL.5 INDICA APENAS CIENTIFICAÇÃO DE INÍCIO DA AÇÃO FISCAL EM 26/02/2020.

Entende que é aquele do STJ, houve sim a lavratura do termo de início de fiscalização cujo conteúdo é o da cientificação que anexamos ao PAF.

B) ESTABELECER QUANTO AO RELATÓRIO DE SOLICITAÇÕES DE RETIFICAÇÃO – ANALÍTICO POR ESTABELECIMENTO JUNTADO PELO CONTRIBUINTE ÀS FLS. 78 A 82 QUE INDICA PERÍODO DE REFERÊNCIA: 01/2015 A 02/2019 E “DATA LIMITE ENTREGA” 13/03/2020 E 22/03/2020, RELATIVO AO PERÍODO FISCALIZADO (2015/2019) [1]. INFORMAR SE HOUVE INTIMAÇÃO E PORQUE CONSTAM PRAZO DE LIMITE DE ENTREGA [2].

Assinala primeiro sobre informações constantes no “Relatório de Solicitações de Retificações”, devemos esclarecer que:

- i. a “data limite de entrega” significa que o contribuinte tem 30 dias para entregar os arquivos contando da data do pedido + 1 dia;
- ii. a “data de recepção” significa a data da entrega do arquivo no ambiente nacional, constando inclusive hora, minuto e segundo;
- iii. a data da entrega está diferente da data do pedido porque esta foi a da efetiva entrega da declaração.

Disse que o segundo ponto é que, durante a fiscalização, o contribuinte não foi intimado por nenhuma autoridade fazendária para retificar suas EFDs.

C) CASO O CONTRIBUINTE TENHA SIDO INTIMADO PARA RETIFICAR OS ARQUIVOS, CONSIDERAR OS ARQUIVOS NO PRAZO CONCEDIDO E O INÍCIO DA AÇÃO FISCAL O DA DATA DA CIENTIFICAÇÃO (26/02/2020 – FL. 5) A MENOS QUE TENHA SIDO LAVRADO TERMO DE INÍCIO DE

FISCALIZAÇÃO (E CIÊNCIA AO CONTRIBUINTE). NESTE CASO (INTIMADO/RETIFICAÇÃO) ATRIBUIR VALIDADE JURÍDICA AOS ARQUIVOS RETIFICADOS E CONFRONTAR COM OS DEMONSTRATIVOS DAS INFRAÇÕES 1, 2, E 3, PROMOVENDO A EXCLUSÃO DAS NOTAS FISCAIS QUE CONSTAREM NO ARQUIVO RETIFICADO.

Falou que, não obstante não termos intimado o contribuinte a retificar sua EFD, e considerou que ele foi devidamente avisado que estava sob fiscalização quando acessou o sistema da SEFAZ para entregar seus arquivos retificadores, cessando, portanto, a espontaneidade que afastaria a cobrança feita, anexamos ao processo novos demonstrativos com as infrações 16.01.01, 16.01.02 e 16.01.06 calculadas utilizando os arquivos retificadores, conforme os novos valores anexados e terão, inclusive, sido revisados pela impugnante, anexados em formato EXCEL com as planilhas utilizadas.

Após as devidas cientificações da conclusão da diligência feita pelo fiscal autuante (fls. 130/134), o patrono do recorrente apresenta **manifestação**, fls. 136-37, tecendo o seguinte:

Inicialmente, ratifica o pleito de que as intimações relativas ao feito sejam direcionadas ao profissional regularmente habilitado no PAF e que subscreve a presente peça, repisa ser totalmente incabível a pretensão do Ilustre Autuante, no sentido de que seja acatada uma “ilegal presunção”, de que a Autuada teria sido intimada que se encontrava sob ação fiscal, pois **“todos os contribuintes são informados desse fato por mensagens escritas nas telas dos seus respectivos computadores”**.

Disse que essa pretensão é totalmente absurda e ilegal, diante da ausência de qualquer comprovação e do fato de que, ao contrário do quanto defendido pelo Sr. Fiscal, foi a Autuada quem solicitou as autorizações para a retificação da EFD. Primeiro, o Digno Fiscal encampou a tese de que quando a espontaneidade estaria afastada desde a expedição da Ordem de Serviço, emitida em 07/02/2020. Agora, mais uma vez utiliza argumento fictício, inócuo e sem qualquer suporte real.

Assinala que o Termo de Início da Fiscalização (art. 26, II, do RPAF/BA), seguindo a regra matriz do art. 196 e seu parágrafo único, do Código Tributário Nacional – CTN, dando expresso conhecimento do início da ação fiscal foi aquele postado no DTE dia **20/02/2020**, sendo que a Autuada tomou ciência dia **26/02/2020**. E, como provam os recibos de transmissão apresentados no PAF, as retificações foram transmitidas entre os dias **11/02/2020 e 24/02/2020**, sendo que em 24/02/2020 apenas os meses de setembro a novembro, de 2019 (os demais em 11/02/2020). Não se pode admitir outro meio, visionário (no caso até “mediúnico”), para formalizar o ato. Assim, fica mais que evidente que as notas fiscais que originaram a presente lide foram lançadas na EFD antes da ação fiscal e, logicamente, da lavratura do AI.

No que tange ao mencionado “AgRn no Ag nº 1360823/RS”, não transcrito por conveniência, diz respeito apenas a ausência de necessidade de “intimação pessoal”. Contudo, reafirma a NECESSIDADE DE QUE “SE DÊ CIÊNCIA DO INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO AO SUJEITO PASSIVO”, o que, no caso em lide, vale repetir, somente teve lugar dia 26/02/2020, com a postagem pelo “impessoal”, ou seja, pelo DTe, dia 20/02/2020.

Reporta sobre os cálculos apresentados, na Infração 01 – 16.01.01, alguns valores foram majorados (2015 – janeiro, fevereiro, março, abril, junho – fl. 122), o que não pode prevalecer. A autuação, se mantida parcialmente, deve seguir os demonstrativos sintéticos ora apresentados - fls. 122 e 123 (mais uma folha sem numeração) -, dentro dos limites do lançamento original.

Volta ratificar os pedidos de que seja o presente Auto de Infração seja julgado Nulo ou Improcedente, ou, no máximo, procedente em parte (nesse caso mantidos os novos montantes, limitados às importâncias lançadas no próprio Auto de Infração).

Na manifestação do autuante, fl. 143, onde o fiscal informa que o procedimento de fiscalização inicia quando cumpre as obrigações fiscais, com a emissão da OS que é integrada com os outros sistemas utilizados pela fiscalização. Destaca que é liberada para a fiscalização toda a documentação eletrônica do contribuinte o que possibilita a realização do lançamento do crédito tributário dos valores cobrados, assim, neste momento, o próprio sistema avisa ao contribuinte

que o mesmo está em fiscalização, portanto, sustenta ser um ato de ofício, onde exclui a espontaneidade da entrega dos arquivos retificadores.

Registrada a presença do advogado Sr. Fernando Marques Villa Flor, o ouvinte Sr. João Murílio e o autuante Sr. Jefferson Martins Carvalho, na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de sustentação oral.

É relatório.

VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão da 2^a Junta de Julgamento Fiscal que julgou em decisão unânime pela Procedência do Auto de Infração em lide, lavrado em 26/02/2020, interposto nos termos do Art.169, I, “b” do RPAF, exige crédito tributário no valor de R\$ 187.457,49, em razão de entradas de mercadorias tributadas, não tributadas e serviços tomado sem o devido registro na escrituração fiscal (EFD) do contribuinte, no que se refere ao período de 01/01/2015 a 31/12/2019.

Verifico que o Auto de infração foi lavrado com a estrita observância dos ditames contidos no art. 39 do RPAF/99 com a descrição dos fatos, estes considerados como infração das obrigações tendo sido apresentados de forma clara, precisa e sucinta, encontrando-se aptos a surtir seus efeitos jurídicos.

Preliminarmente, o recorrente pede a nulidade da decisão recorrida com base no art. 18, II do RPAF, ou seja, por cerceamento do direito de defesa, alegando que a JJF não apreciou o pleito formulado no item 24 da defesa, no sentido de “agrupamento” do presente PAF com o PAF nº 269138.0088/20-0, visando estabelecer a aplicação do art. 42, § 5º da Lei nº 7.014/96 (absorção da multa formal).

No tocante ao pedido de nulidade da decisão recorrida, com base no art. 18, II do RPAF, ou seja, por cerceamento do direito de defesa, alegando que a JJF não apreciou o pleito formulado no item 24 da defesa. Constatase nos autos tal pedido não merece prosperar, tendo em vista que, a decisão de piso analisou e fundamentou o voto observando conjuntamente os pleitos dos itens 23 e 24, conforme trecho transscrito abaixo.

“Em sua defesa a Autuada argumenta que teve contra si lavrado o auto de infração nº 269138.0088/20-0, no qual foram cobradas parcelas de ICMS por responsabilidade solidária, ante a supostas aquisições sem a respectiva escrituração das entradas, assim entende ser evidente que os itens 02 e 03, do auto de infração, ora discutido, deveriam comparar tal lançamento, pois decorrem da ausência de registro das mesmas notas fiscais, relativas às infrações 02 e 03, ora contestadas. Assim, deve ser aplicada a regra do art. 42, § 5º da Lei nº 7.014/96, ensejando a absorção das multas acessórias, esse é o entendimento da Autuada.

Neste item, alinho-me a informação do Auditor Fiscal Autuante, que assim se posiciona: “Nenhuma das notas fiscais cuja entrada não foi registrada afetou as omissões de entradas constatadas no registro 1300 da escrituração fiscal digital da Autuada – ressalte-se que o controle de estoque anotado no registro 1300 é diário. Sendo assim, os combustíveis dessas notas fiscais não registradas não tiveram seus volumes armazenados nos tanques da Autuada e não foram movimentadas por ela passando pelos bicos de abastecimento, fazendo crer que, de fato, foram comercializados a granel como se o posto fosse uma TRR ou distribuidora, o que é proibido pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP). Fica claro, então, que o descumprimento das obrigações principais que acarretaram as duas autuações acima não tem consequência direta com a falta de escrituração das notas fiscais de aquisição de combustíveis Autuada.”

Desta forma, **não acolho a nulidade suscitada em relação a decisão recorrida**, por entender que ambos os itens foram analisados e rebatidos pela decisão de piso.

No mérito, a acusação fiscal foi entrada de mercadorias tributadas, não tributadas e serviços tomado sem o devido registro na escrituração fiscal (EFD) do sujeito passivo no que se refere ao período de 01/01/2015 a 31/12/2019.

Observo que em sede de recurso *não houve contestação* por parte da Autuada quanto a ocorrência das infrações, bem como em relação aos valores apurados no lançamento.

Aduz o recorrente que fora lavrado outro Auto de Infração (269138.0088/20-0), no qual foram cobradas parcelas de ICMS “*por responsabilidade solidária*”. Disse que os itens 02 e 03 deveriam

comparar tal lançamento. Desse modo entende a Autuada que, deve ser aplicada a regra do art. 42, § 5º da Lei nº 7.014/96, ensejando a absorção das multas acessórias.

Ainda sobre o Auto de Infração mencionado acima, a recorrente alega que foram cobradas parcelas de ICMS “*por responsabilidade solidária onde os itens 02 e 03 do presente feito deveriam comparar tal lançamento*”.

Observo que tal alegação **não prospera**, pois restou comprovado nos autos que o lançamento em lide **não tem nenhuma correlação com o auto de infração acima citado**.

Neste sentido, o nobre julgador de piso fundamentou o seu voto com base na informação fiscal do Autuante, conforme transcrito abaixo:

“Nenhuma das notas fiscais cuja entrada não foi registrada afetou as omissões de entradas constatadas no registro 1300 da escrituração fiscal digital da Autuada – ressalte-se que o controle de estoque anotado no registro 1300 é diário. Sendo assim, os combustíveis dessas notas fiscais não registradas não tiveram seus volumes armazenados nos tanques da Autuada e não foram movimentadas por ela passando pelos bicos de abastecimento, fazendo crer que, de fato, foram comercializados a granel como se o posto fosse uma TRR ou distribuidora, o que é proibido pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP). Fica claro, então, que o descumprimento das obrigações principais que acarretaram as duas autuações acima não tem consequência direta com a falta de escrituração das notas fiscais de aquisição”

Por comungar do mesmo entendimento da decisão de piso, **não acolho** os argumentos suscitados pelo recorrente.

O recorrente reproduz e registra que as multas aplicadas estariam sendo impostas em decorrência da ausência de registro fiscal de mercadorias não tributáveis no momento das suas entradas no estabelecimento Autuada, eis que sujeitas à ST a Lei nº 7.014/96, no seu art. 42, inciso IX, dispositivo que consta no Auto de Infração como enquadramento legal da sanção aplicada.

No que tange as multas aplicadas e sua legalidade, **não há reparo** a fazer na decisão proferida em primeira instância acerca das penalidades impostas e sua conformidade com a legislação. Acompanho a argumentação apresentada na decisão de piso relativa a este assunto, conforme verifica-se no trecho do voto transscrito abaixo:

“Quanto ao pedido de que sejam as multas canceladas ou reduzidas em 90%, como permitia o art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/96, para as ocorrências até dezembro de 2019, sob o argumento de que a ausência de escrituração das notas, ainda que comprovadas, não ensejariam a ausência de recolhimento do ICMS, pois foi retido em fase anterior e não existe nos autos qualquer prova de que a Autuada tenha agido com dolo, fraude ou simulação, deixo de acolher por falta de previsão legal.”

dolicta o patrono do recorrente para que todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais da Autuada na ação administrativa.

Refiro-me, que certamente não existe obstáculo para o seu cumprimento, entretanto, o não atendimento, 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 amparado no artigo 108 do RPAF/99 e em perfeita sintonia com o estabelecido no Código Tributário Nacional – CTN, art. 127.

Entretanto, em sessão do julgamento do dia 14/09/2022, este colegiado decidiu converter os autos em diligência à INFRAZ DE ORIGEM com as seguintes considerações:

- Considerando que o patrono apresenta memorial com razões diferentes das feitas das peças apresentadas (impugnação e recurso voluntário), concentrando dúvidas à alguns pontos postos nesta peça resumida pelo advogado, sendo que fora informado que a retificação da EFD foi feita antes da ação fiscal.
- Considerando que o Autuante não teve acesso a esta retificação da EFD feita pelo contribuinte e destaca que a fiscalização tem que rever a documentação para saber a situação real em relação à autuação.

No cumprimento da diligência, fls. 94/96v, o Autuante embasou seu entendimento pela manutenção da autuação com base no art. 251 do RICMS-BA/12 e no Ajuste SINIEF 02/2009, alegando que os arquivos da EFD já apresentados ao fisco poderiam ser retificados pelo contribuinte até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, independentemente de autorização da administração tributária. Exemplifica o arquivo EFD de

05/2014, que entregue até 25/06/2014, poderia ser retificado livremente até 31/08/2014. Aduz que somente após esse prazo, as retificações nas EFD poderiam ocorrer mediante autorização da SEFAZ.

O Autuante aduziu que, ciente da fiscalização em curso, a impugnante se prontificou a retificar suas EFDs antes da apresentação do termo de início de fiscalização. Entretanto, ao entregar os arquivos retificadores, foi informada pelo sistema EFDG que estava sob ação fiscal.

Por fim, o autuante informa que “*conforme determinado na fl. 89 deste processo, seguem em anexo os demonstrativos das infrações calculadas conforme os arquivos da EFD retificados pelo contribuinte*”

Em manifestação do contribuinte, fls. 102-103, verifico que o patrono do sujeito passivo informa que o Autuante não atendeu completamente a solicitação da CJF, na medida em que se concentrou no entendimento de que a espontaneidade estaria afastada desde a expedição da Ordem de Serviço, emitida em 07/02/2020. Ora, a OS, conforme manifestado pelo CONSEF em inúmeros julgados, é “**mero instrumento de controle interno**”, não servindo como marco inicial do procedimento de fiscalização, diante do contribuinte, que não é cientificado formalmente sobre sua existência.

Destaca que o art. 26, II do RPAF, seguindo a regra matriz do art. 196 e seu parágrafo único do CTN, assegura que o procedimento fiscal se inicia com “*a lavratura do Termo de Início de Fiscalização*”. Portanto, a EFD da Autuada foi RETIFICADA, antes da ação fiscal, conforme recibos de transmissão e arquivos correspondentes, já anexados ao PAF e enviados pelo Autuante, oportunidade em que as Notas Fiscais listadas na autuação foram devidamente registradas.

Da análise dos elementos trazidos aos autos pelo autuante, bem com como pelo recorrente contata-se que:

- 1- A Ordem de Serviço nº 500999/20 foi emitida em 07/02/2020. Já as solicitações de retificação foram todas feitas em 11/02/2020, (vide relatório anexo). O termo de Cientificação de Ação fiscal foi postado no DTE do contribuinte em 20/02/2020, e a ciência tácita ocorreu em 26/02/2020.
- 2- O sujeito passivo apresentou recibos de entrega sob as fls. 78 a 82 de arquivos SPED (EFD) retificadores que foram transmitidos entre os dias 11/02/2020 e 24/02/2020.
- 3- O autuante, após análise dos arquivos retificados pelo contribuinte, apresenta novo demonstrativo apurando os seguintes valores:
 - infração 01: R\$ 1.234,67;
 - infração 02: R\$ 66,33;
 - infração 03: R\$ 20,00.

Sinalizo que a lavratura de Termo de Início de Fiscalização é um procedimento previsto no art. 196 do CTN:

“A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.”

E ainda conforme regência do art. 127, II do COTEB/BA, c/c com o art. 26, II e III do RPAF/BA:

“Art. 127. Considera-se iniciado o procedimento fiscal:

II - Pela intimação, por escrito, ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimento, exibir elementos solicitados pela fiscalização ou efetuar o recolhimento de tributos; Nota: A redação atual do inciso II do art. 127 foi dada pela Lei nº 7.753, de 13/12/00, DOE de 14.”

“Art. 26. Considera-se iniciado o procedimento fiscal no momento da:

II - Lavratura do Termo de Início de Fiscalização;

III - intimação, por escrito, ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimento ou exibir elementos solicitados pela fiscalização; “.

Nos termos do art. 196 do CTN e o art. 26 do RPAF/99 **a fiscalização deve ser iniciada mediante lavratura de termo específico documentando o fato**. É direito assegurado ao contribuinte ser cientificado de antemão sobre o que está sendo fiscalizado e verificações que serão realizadas. O lançamento de crédito tributário é um ato vinculado devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação.

Além das regras de direito material, que dizem respeito a ser ou não devido o imposto, existem regras de direito formal, que determinam como deve proceder o agente fiscal na constituição do crédito tributário. É nulo o lançamento realizado com inobservância dos ditames da lei, tanto de ordem material quanto de ordem formal.

No caso em exame, a Ordem de Serviço nº 500999/20 foi emitida em 07/02/2020, as retificações (EFD) efetuadas pelo sujeito passivo em 11/02/2020, o termo de Cientificação de Ação fiscal foi postado no DTE do contribuinte em 20/02/2020, sendo efetivada a ciência tácita em 26/02/2020.

Desta forma, observo que **não havia termo de início de fiscalização e ciência do contribuinte sobre o processo de fiscalização antes do envio das retificações (EFD) pelo recorrente**.

O art. 251 do RICMS/BA dispõe que a retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.

§ 1º A solicitação do contribuinte para retificação da EFD fora do prazo previsto na cláusula décima-terceira do Ajuste SINIEF 02/09 será encaminhado por meio do sistema informatizado da SEFAZ no endereço eletrônico <http://www.sefaz.ba.gov.br>.

É importante salientar que para o sujeito passivo transmitir os arquivos retificadores, foi dada a devida autorização. No momento do pedido de autorização para transmissão, se foi, algo não documentado, informando ao contribuinte que aquela transmissão seria invalida, este procedimento não respeita a norma do CTN, portanto é invalido.

Diante do exposto, entendo razão ao recorrente, pois a Ordem de Serviço nº 500999/20 foi emitida pela fiscalização em 07/02/2020. As retificações da Escrituração Fiscal Digital (EFD) realizadas pelo sujeito passivo ocorreram entre 11/02/2020 e 24/02/2020, conforme consta no relatório de solicitação de retificação – Analítico por Estabelecimento da EFD emitido pela SEFAZ, às fls. 80 a 82. Além disso, o termo de Cientificação de Ação Fiscal foi postado no DTE do contribuinte em 20/02/2020, com ciência tácita efetivada em 26/02/2020.

Neste sentido, com base neste entendimento, concluo em **acolher** o novo demonstrativo elaborado pelo autuante sob a fl.97 (mídia), conforme transscrito abaixo:

INFRAÇÃO 1 – 016.001.001

Data Ocorr	Data Venc	Base de Cálculo (R\$)	Multa (%)	Valor Histórico (R\$)
31/01/2015	25/02/2015	24.080,80	1%	240,81
28/02/2015	25/03/2015	8.601,84	1%	86,02
31/03/2015	25/04/2015	21.167,80	1%	211,68
30/04/2015	25/05/2015	14.070,97	1%	140,71
31/05/2015	25/06/2015	19.507,42	1%	195,07
30/06/2015	25/07/2015	25.692,40	1%	256,92
31/07/2015	25/08/2015	3.581,96	1%	35,82
31/08/2015	25/09/2015	776,50	1%	7,77
30/09/2015	25/10/2015	2.983,00	1%	29,83
31/10/2015	25/11/2015	696,05	1%	6,96
30/11/2015	25/12/2015	834,00	1%	8,34
31/12/2015	25/01/2016	443,79	1%	4,44
29/02/2016	25/03/2016	80,00	1%	0,80
31/03/2016	25/04/2016	169,90	1%	1,70
31/05/2016	25/06/2016	780,00	1%	7,80
TOTAL				1.234,67

INFRAÇÃO 2 – 016.001.002

Data Ocorr	Data Vencto	Base de Cálculo (R\$)	Multa (%)	Valor Histórico (R\$)
31/01/2015	25/02/2015	982,92	1%	9,83
28/02/2015	25/03/2015	71,82	1%	0,72
31/03/2015	25/04/2015	310,00	1%	3,10
30/04/2015	25/05/2015	738,00	1%	7,38
31/05/2015	25/06/2015	181,00	1%	1,81
30/06/2015	25/07/2015	1.978,74	1%	19,79
31/07/2015	25/08/2015	588,16	1%	5,88
30/09/2015	25/10/2015	846,49	1%	8,46
30/11/2015	25/12/2015	936,00	1%	9,36
TOTAL				66,33

INFRAÇÃO 3 – 016.001.006

Data Ocorr	Data Vencto	Base de Cálculo (R\$)	Multa (%)	Valor Histórico (R\$)
30/11/2018	25/12/2018	2.000,00	1%	20,00
TOTAL				20,00

Dito isto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, assim, o montante do Auto de Infração é conforme abaixo:

INF	RESULTADO	VL LANÇADO	VL JULGADO
01	PROCED. EM PARTE/PROVIDO	1.841,45	1.234,67
02	PROCED. EM PARTE/PROVIDO	133.585,80	66,33
03	PROCED. EM PARTE/PROVIDO	52.030,24	20,00
TOTAL		187.457,49	1.321,00

VOTO VENCEDOR

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão da 2ª JJF Nº 0039-02/21-VD, às fls. 45/52 dos autos, que julgou Procedente o Auto de Infração nº 269138.0087/20-3, lavrado em 26/02/2020, para exigir crédito tributário no valor de R\$ 187.457,49, decorrente de multa por descumprimento de obrigações acessórias, em razão de ter dado entradas de mercadorias tributadas, não tributadas e serviços tomado sem o devido registro na escrituração fiscal, no que se refere ao período fiscalizado de 01/01/2015 a 31/12/2019, conforme as imputações descriminadas abaixo:

INFRAÇÃO 01 – 16.01.01 – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), bem (ns) ou serviço (s) sujeito (s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Períodos de janeiro a setembro, novembro, dezembro de 2015, janeiro de 2016 a fevereiro de 2017, abril a julho, setembro e outubro de 2017, no valor histórico de R\$ 1.841,45. Multa por descumprimento de obrigação acessória, tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: Artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

INFRAÇÃO 02 – 16.01.02 – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal. Período de janeiro a junho, setembro a novembro de 2015, março de 2016 a novembro de 2017, no valor histórico de R\$ 133.585,80. Multa por descumprimento de obrigação acessória, tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento Legal: Artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

INFRAÇÃO 03 – 16.01.06 – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal. Períodos de dezembro de 2017, janeiro a maio, dezembro de 2018, janeiro, junho a setembro de 2019, no valor histórico de R\$ 52.030,24. Multa percentual por descumprimento de obrigação acessória, tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento Legal: Artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

Neste contexto, vê-se que a acusação fiscal, seja a Infração 01, seja a infração 02, ou seja da infração 03 decorre da falta de registro de documentos fiscais, relativo as operações realizadas pelo Contribuinte Autuado, no período fiscalizado de 01/01/2015 a 31/12/2019, em sua Escrituração Fiscal Digital nos termos do Artigos 217 e 247 do RICMS/2012, publicado pelo Decreto nº 13.702/2012.

Vê-se, então, que o voto do i. Conselheiro Relator, para dar provimento ao Recurso Voluntário interposto, pelo Contribuinte, ainda que parcial, o qual divirjo na sua totalidade, é de que a falta de registro dos documentos fiscais, objeto da autuação, fora saneada em 11/02/2020, com o envio

dos arquivos retificadores da EFD, antes, portanto, da ciência da Ação Fiscal, que se deu através de Mensagem DTe em 20/02/2020, que fora efetivada, ao seu entender, de forma tácita em 26/02/2020.

Pois bem! A minha divergência ao voto do i. Relator Conselheiro, em relação ao Auto de Infração, em tela, diz respeito eminentemente a essa arguição do Recorrente, que passo, então a discorrer.

De pronto, observo que o envio dos arquivos da EFD do Contribuinte Autuado ao repositório nacional do SPED, ocorreram todos de forma intempestiva, ou seja, de forma extemporâneo para todas as ocorrências lançadas no Auto de Infração, em tela; portanto, fora do prazo determinado na legislação pertinente.

Entretanto, tão-somente pela juntada na peça recursal de um relatório extraído do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), com a denominação “*Relatório de Solicitação de Retificação – EFD Escrituração Fiscal Digital*”, onde consta na coluna “*Data de Recepção*” a informação de 11/02/2020, o i. Conselheiro Relator do presente PAF interpreta que, o Recorrente, teria elidido a autuação antes da data que perfeccionou a Ação Fiscal, ou seja, a data de 26/02/2020, onde o Recorrente tomou conhecimento, por Mensagem DTe e de forma tácita, que estava sob Fiscalização.

Bem! Cabe então, aqui, desenvolver algumas considerações, com fulcro na legislação de regência, sobre o que se tem de Escrituração Fiscal Digital (EFD), relativo à sua entrega aos entes tributantes nacional (União, Estado/Distrito Federal e Municípios) de uma forma geral, no caso em tela o Estado da Bahia, mais especificamente o que orienta o Ajuste SINIEF 02/2009, que rege a matéria.

Têm-se, então, a **cláusula décima segunda** e a **cláusula décima terceira** do Ajuste SINIEF 02/2009, esta última, com a nova redação dada pelo Ajuste SINIEF 11/2012, efeitos a partir de 01.01.2013, vigente à época dos fatos:

Cláusula décima segunda *O arquivo digital da EFD deverá ser enviado até o quinto dia do mês subsequente ao encerramento do mês da apuração.*

Parágrafo único. A administração tributária da unidade federada poderá alterar o prazo previsto no caput. (Nova redação dada à cláusula décima terceira pelo Ajuste SINIEF 11/12, efeitos a partir de 01.01.13.)

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 saneá-la por meio de lançamentos corretivos.

(...)

§ 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. (Acrescida o § 8º à cláusula décima terceira pelo Ajuste SINIEF 6/16, efeitos a partir de 13.04.16.)

Por sua vez, trago a tona a disposição do Art. 251 do RICMS/BA, que trata da matéria no ordenamento da legislação baiana:

RICMS (Art.251)

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

Nota: A redação atual do caput do art. 251 foi dada pelo Decreto nº 15.921, de 03/02/15, DOE de 04/02/15, efeitos a partir de 04/02/15.

Redação originária, efeitos até 03/02/15: “Art. 251 Havendo necessidade de alteração parcial ou total das informações constantes do arquivo da EFD já transmitido, o contribuinte deverá retransmiti-lo com todas as informações.”

§ 1º A solicitação do contribuinte para retificação da EFD fora do prazo previsto na cláusula décima-terceira do Ajuste SINIEF 02/09 será encaminhado por meio do sistema informatizado da SEFAZ no endereço eletrônico <http://www.sefaz.ba.gov.br>. (Nota: O § 1º foi acrescentado ao art. 251 pelo Decreto nº 16.738, de 20/05/16, DOE de 21/05/16, efeitos a partir de 01/07/16.

§ 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. (Nota: O § 2º foi acrescentado ao art. 251 pelo Decreto nº 16.738, de 20/05/16, DOE de 21/05/16, efeitos a partir de 01/07/16.

Desenvolvendo, então uma análise desse arcabouço legal sobre encaminhamento da Escrituração Fiscal Digital (EFD) ao Repositório Nacional do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) nos termos do Ajuste SEINF 02/2009 e suas alterações, recepcionados pela legislação do Estado da Bahia, assim interpreto:

O Contribuinte tem até o dia 05 do mês subsequente para a entrega da EFD (*Cláusula Decima Terceira Ajuste SEINF 02/2009*). Depois desta data, estando “na situação de omissão” o Contribuinte pode entregar o Arquivo da EFD a qualquer tempo sem pedir autorização.

Todavia, caso a entrega seja de Arquivo EFD de “correção”, que é o caso objeto em análise, o contribuinte tem 90 (noventa) dias para entregar sem autorização da SEFAZ. **Depois deste prazo o arquivo só será possível sua entrega com autorização da SEFAZ.**

Por outro lado, estando o Contribuinte sob ação fiscal os arquivos entregues, fora do prazo vão estar no SPED com a seguinte mensagem “*ARQUIVO RETIFICADOR SEM VALIDADE JURÍDICA*”. É o caso objeto em lide.

Compulsando, então o SPED, relativo a Escrituração Digital (SPED), vê-se, de fato que todos os arquivos, objeto da autuação, foram enviados e recepcionado, em 11/02/2020, pelo Repositório Nacional da Escrituração Eletrônica, **entretanto todos os arquivos encontram-se na situação “Arquivo Retificador Sem Validade Jurídica”** (§ 2º, DO ART. 251, DO RICMS/BA).

Peço vênia, então, ao i. Relator Conselheiro, para destacar que não justifica, portanto, o seu entendimento exarado no seu voto de que a falta de registro dos documentos fiscais, objeto da autuação, fora regularizado, com o envio dos arquivos retificadores da EFD em 11/02/2020, antes da ciência da Ação Fiscal, que se deu através de Mensagem DTe em 20/02/2020, através de ciência tácita em 26/02/2020; e que, por isso, deu provimento ao Recurso Voluntário **interpuesto**, pelo Contribuinte, ainda que parcial, pois não é tão somente o fato de ter sido perfeccionado a Ação Fiscal em 26/02/2020, depois da entrega dos arquivos retificadores da EFD que se deu em 11/02/2020; mas, porque, independentemente de estar sobre ação fiscal ou não, depois do prazo regulamentar de entrega do Arquivo EFD, o contribuinte tem 90 (noventa) dias para entregar sem autorização da Sefaz o Arquivo EFD “correção”, que assim não procedeu.

Pois bem! Depois deste prazo o arquivo só será possível sua entrega com autorização da SEFAZ, e não vejo qualquer prova nos autos desta autorização concedida pela a autoridade competente da unidade de circunscrição do Contribuinte Autuado (item III, do § 7º, da Cláusula Décima Terceira, do Ajuste SEINF 02/2009) e, muito menos, da Fiscalização.

É o que se tem, inclusive, destacado na Informação Fiscal produzida pelo agente Autuante à fl. 121-v, em atendimento ao Pedido de Diligência desta 2ª CJF de fl. 114/115 dos autos, conforme a seguir destacado:

“Não obstante não termos intimado o contribuinte a retidificar sua EFD, e considerarmos que ele foi devidamente avisado que estava sob fiscalização quando acessou o sistema da Sefaz para entregar seus arquivos retificadores, cessando, portanto, a espontaneidade que afastaria a cobrança feita, anexamos ao processo novos demonstrativos com a insfrações 16.01.01, 16.01.02 e 16.01.06 calculados utilizando os arquivos retificadores. Desse modo, caso os senhores decidam tomar como válidos os arquivos apresentados, os novos valores já estarão no pprocesso e terão, inclusive, sido revisados pela impugnante. Anexamos, também, a pasta do EXCEL com as planilha utilizadas” (Grifo acrescido).

É importante salientar que, essa tese de entrega dos Arquivo da EFD feita pelo contribuinte antes de ter sido perfeccionado a Ação Fiscal, foi trazida aos autos por “Memorial” na sessão de julgamento do presente PAF, por esta 2^a CJF, em 14/09/2022; daí o voto condutor da decisão de piso não traçar qualquer linha sobre esta discussão trazida em sede recursal.

De tudo aqui posto, observo que o Auto de Infração obedeceu em sua lavratura ao disposto nos arts. 39, 40, 41 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99, e se encontra apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais, sendo que o Fiscal Autuante cumpriu o seu dever funcional em obediência à legislação vigente no Estado da Bahia.

Desta forma, não merece qualquer reforma na Decisão de Piso, onde, os membros da 2^a JJF, por unanimidade, não vendo nada que desabonasse a autuação, manifestaram pela subsistência das multas aplicadas pelas infrações cometida, jugando procedente o Auto de Infração nº 269138.0087/20-3, em tela.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

É como voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0087/20-3, lavrado contra **AUTO POSTO TANGARÁ LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento das multas por descumprimento de acessória no valor de **R\$ 187.457,49**, prevista no art. 42, IX da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: João Vicente Costa Neto, Marcelo Mattedi e Silva e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Antonio Dijalma Lemos Barreto, João Felipe Fonseca Oliveira de Menezes e Igor Lucas Gouveia Baptista.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de agosto de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

ANTONIO DIJALMA LEMOS BARRETO – RELATOR/VOTO VENCIDO

JOÃO VICENTE COSTA NETO - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS