

PROCESSO - A. I. Nº 232185.0041/20-4
RECORRENTE - SUPAMA SUPERMERCADO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6º JF 0296-06/23-VD
ORIGEM - DAT SUL / INFAZ SERTÃO PRODUTIVO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 10/01/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0469-12/24-VD**

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITOS FISCAIS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. A falta de comprovação de que os créditos fiscais não foram apropriados na Escrituração Fiscal Digital (EFD) mantém a acusação fiscal. Infração mantida; **b)** LANÇAMENTO DE DOCUMENTO FISCAL EM DUPLICIDADE. De acordo com os registros fiscais constantes na EFD com validade jurídica, transmitida pelo sujeito passivo, se verifica que existem lançamentos em duplicidade referentes aos documentos fiscais indicados na infração. Infração subsistente; **c)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA COM REPERCUSSÃO NA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. A possibilidade de utilização do crédito fiscal decorrente do recolhimento do ICMS a título de Antecipação Tributária Parcial, somente se perfaz após o recolhimento do imposto, em relação ao período de apuração do mesmo. Autuado confirma ter recolhido o tributo em mês de apuração diverso daquele em que o crédito foi tomado. Infração subsistente; **d)** UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO EM VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. A arguição defensiva não consegue elidir a infração, que se encontra embasada na EFD. 2. RECOLHIMENTO A MENOS. **a)** ESCRITA FISCAL. DESENCONTRO ENTRE O IMPOSTO RECOLHIDO E O APURADO NA EFD. O contribuinte reconhece a existência das divergências apontadas, não trazendo, entretanto, elementos para elidir a acusação. Infração procedente; **b)** ERRO NA APURAÇÃO DOS VALORES DO IMPOSTO. LANÇAMENTO A MENOR DO IMPOSTO NA ESCRITA FISCAL DO QUE O DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS DE SAÍDA. Ajustes realizados pelo autuante, em atenção a reclame defensivo, reduzem o valor da exação. Infração parcialmente mantida. 3. FALTA DE RECOLHIMENTO. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. OPERAÇÕES INTERNAS SUBSEQUENTES. VENDAS REALIZADAS PARA CONTRIBUINTES LOCALIZADOS NESTE ESTADO. Em sede de informação fiscal, o autuante acolhe argumento defensivo, refazendo o demonstrativo de débito. Infração mantida em parte. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS; **b)** MERCADORIA OU SERVIÇO TOMADO. A legislação autoriza a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, que no caso concreto, corresponde a 1% (um por cento) do valor comercial das mercadorias

adquiridas, que adentraram no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Necessidade de registro de todas as Notas Fiscais entradas no estabelecimento, inclusive as devoluções de vendas efetuadas para a empresa autuada, que representam reingresso de mercadorias no estoque da empresa. Não foi comprovado o registro das Notas Fiscais listadas na autuação. Infrações mantidas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo autuada em razão da decisão contida no Acórdão 6ª JJF nº 0296-06/23-VD, relativo ao Auto de Infração em tela, lavrado em 30/09/2020, refere-se à exigência de R\$ 34.826,65 além de multas de 60%, 100%, e por descumprimento de obrigação acessória, pelas seguintes infrações.

Infração 01. 01.02.02. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no montante de R\$ 1.857,00, ocorrências constatadas nos meses de março a maio, junho e julho de 2019, multa de 60%.

Infração 02. 01.02.20. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documentos fiscais em duplicidade, nos meses de janeiro de 2015 e fevereiro de 2016, totalizando R\$ 117,59, multa de 60%.

Infração 03. 01.02.28. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS com repercussão na obrigação principal, no valor de R\$ 2.691,75, em fevereiro de 2017, sugerida multa de 60%. Informa o autuante ter o sujeito passivo lançado a crédito ICMS Antecipação Parcial não recolhida no mês, conforme demonstrativo.

Infração 04. 01.02.40. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, no período de janeiro a outubro de 2019, lançado ICMS de R\$ 220,67, além da multa de 60%.

Infração 05. 03.01.01. Recolheu a menor ICMS em decorrência de desconhecimento entre os valores do imposto recolhido e o escriturado na apuração do mesmo, em janeiro, fevereiro, abril, maio, agosto e setembro de 2015, março, abril, julho a setembro e dezembro de 2016, abril de 2017, janeiro, fevereiro, abril, julho, outubro e novembro de 2018 e fevereiro de 2019, lançado imposto de R\$ 24.863,45, bem como multa de 60%.

Infração 06. 03.02.04. Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, por ter, segundo o autuante, efetuado lançamento a menor do imposto na escrita fiscal do que o destacado nos documentos fiscais de saída, sendo apurado débito de R\$ 3.100,63, multa de 60%, sendo as ocorrências constatadas nos meses de dezembro de 2015, março e julho de 2016, setembro de 2018, janeiro a novembro de 2019.

Infração 07. 07.02.01. Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado em fevereiro, abril a junho, agosto a dezembro de 2019, com ICMS devido de R\$ 326,10, multa de 100%.

Infração 08. 16.01.02. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016, janeiro, abril, maio, julho a novembro de 2017. Lançada multa por descumprimento de obrigação acessória de R\$ 1.137,78.

Infração 09. 16.01.06. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço sem o devido registro na escrita fiscal, resultando em aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória de R\$ 511,68, para ocorrências em dezembro de 2017, janeiro a abril, julho a dezembro de 2018, janeiro, fevereiro, maio a julho, outubro a dezembro de 2019.

A 6ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 24/10/2023 e julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, por decisão não unânime. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

VOTO

O lançamento constitui-se em nove infrações arroladas pela fiscalização, relativas à cobrança de ICMS, bem como aplicação de multas por descumprimento de obrigações acessórias.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da lavratura de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos e/ou Prestação de Informações, pelo Domicílio Tributário Eletrônico, em 01/07/2020, com ciência expressa pela sua leitura, de

acordo com o documento de fl. 07.

Os elementos e documentos que suportam a acusação se encontram às fls. 08 a 21 dos autos, de forma impressa, e na mídia de fl. 22. A ciência da lavratura do Auto de Infração foi realizada através do Domicílio Tributário Eletrônico, em 05/11/2020, de forma expressa, pela leitura da mesma pelo contribuinte (fl. 25).

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação das multas sugeridas, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução do percentual de multa por infração, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações impugnadas que entendia lhe amparar, trazendo fatos, elementos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da precisa e objetiva peça de impugnação, bem como nas manifestações posteriormente protocoladas.

Embora não tenha arguido questões a título específico de preliminares, algumas considerações iniciais merecem ser tecidas, ante colocações realizadas pelo autuado, o que passo a fazê-lo.

Em relação ao reclame defensivo de não ter sido intimado a retificar as “inconsistências” que diz terem as EFD em diversas infrações, esclareço, de logo, que tal pleito desconhece não somente a legislação, bem como o significado da palavra “inconsistência”, que de acordo com o dicionário Caldas Aulete on line (<http://aulete.w20.com.br/inconsist%C3%A2ncia>) vem a ser “ausência de consistência, de firmeza, de estabilidade”, em relação a omissões praticadas na apresentação ao Fisco da EFD, “ação ou resultado de omitir(-se), de deixar de dizer ou fazer algo” (<http://aulete.w20.com.br/omiss%C3%A3o>), fato ocorrido e que motivou a autuação, e será abordado com mais vagar adiante neste voto.

Ao meu entender inexistiram motivos para a intimação prevista no artigo 247 § 4º do RICMS/12, para as hipóteses de não entrega (o que não é o caso) ou em entrega com inconsistências da EFD (também hipótese não presente nos autos), até porque os fatos geradores da autuação terem ocorrido a partir de janeiro de 2015 e ela ter se dado em setembro de 2020, ou seja, quase cinco anos, ainda que as EFD tenham sido transmitidas pelo sujeito passivo, havendo, pois tempo suficiente para as necessárias correções alegadas.

Além disso, passível a aplicação do teor do artigo 251, § 2º do RICMS/12, segundo o qual “não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco”, o que não ocorreu à vista de sua validade jurídica e em nada o argumento ajuda o contribuinte. Tenho como pertinente tecer algumas considerações acerca da Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Em primeiro lugar, importante esclarecer que Escrituração Fiscal Digital (EFD), uma das partes do SPED Fiscal, como a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), vem a ser um arquivo digital, se constituindo de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. Este arquivo deverá ser assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente SPED. Veio a substituir a escrituração manual, e por processamento de dados, utilizados anteriormente, sendo seu uso obrigatório para os contribuintes do ICMS ou do IPI, hipótese na qual se inclui a autuada.

Sua instituição deu-se por meio do Convênio ICMS 143/2006 de 15 de dezembro de 2006, posteriormente substituído pelo Ajuste SINIEF 02/2009, de 03 de abril de 2009, e Ato COTEPE 09, de 18 de abril de 2008, estando a regulamentação no Estado da Bahia, inserida nos artigos 247 a 253 do RICMS/12.

O arquivo digital deve ser submetido ao programa validador, fornecido pelo SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), o qual verifica a consistência das informações prestadas, assina (certificado digital, tipo A1 ou A3, ICP-Brasil) e transmite.

Ainda que determinados registros e/ou campos não contenham regras específicas de validação de conteúdo ou de obrigatoriedade, esta ausência não dispensa, em nenhuma hipótese, a não apresentação de dados existentes nos documentos e/ou de informação solicitada pelos fiscos.

Regra geral, se existir a informação, o contribuinte está obrigado a prestá-la. A omissão de informações poderá acarretar penalidades e a obrigatoriedade de reapresentação do arquivo integral, de acordo com as regras estabelecidas pela Administração Tributária Estadual.

A escrituração prevista na forma deste convênio substituiu a escrituração e impressão dos seguintes livros: Livro Registro de Entradas; Livro Registro de Saídas; Livro Registro de Inventário; Livro Registro de Apuração do IPI; Livro Registro de Apuração do ICMS; documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente -

CIAP; Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

A partir de sua base de dados, a empresa deverá gerar um arquivo digital de acordo com leiaute estabelecido em Ato COTEPE, informando todos os documentos fiscais e outras informações de interesse dos fiscos federal e estadual, referentes ao período de apuração dos impostos ICMS e IPI. Este arquivo deverá ser submetido à importação e validação pelo Programa Validador e Assinador (PVA) fornecido pelo SPED.

O contribuinte deverá manter o arquivo digital da EFD, bem como os documentos fiscais que deram origem à escrituração, na forma e prazos estabelecidos para a guarda de documentos fiscais na legislação tributária, observados os requisitos de autenticidade e segurança nela previstos.

Considera-se a EFD válida para os efeitos fiscais após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém, sendo a periodicidade de apresentação mensal e o arquivo deverá ser enviado no prazo definido em regulamento. O Ajuste SINIEF 02/2009, assim determina em sua Cláusula décima:

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

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

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

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

II - a consistência aritmética e lógica das informações prestadas.

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

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

Já a Cláusula décima terceira, assim determina:

“Cláusula décima terceira O contribuinte poderá retificar a EFD:

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

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

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

Os prazos de entrega, na regra geral seriam, nos termos da Cláusula décima segunda, “até o quinto dia do mês subsequente ao encerramento do mês da apuração”, podendo, nos termos do parágrafo único, a possibilidade de a administração tributária da unidade federada alterar o prazo ali previsto. Note-se que ao reportar inconsistências, o mencionado Ajuste SINIEF se refere apenas a aspectos técnicos dos arquivos, e não ao seu conteúdo. Na legislação estadual, como dito, a matéria se encontra disposta nos artigos 247 a 253 do RICMS/12.

Com efeito, o § 4º do artigo 247 do RICMS/12, com vigência entre 27/11/2015 a 31/10/2019, hoje revogado, portanto, explicitava que “o contribuinte terá o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências”. De igual forma, seria considerada inconsistência a apresentação de EFD sem os registros obrigatórios, ou parte deles, por exemplo.

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

“Em seu recurso, o sujeito passivo alega nulidade, ao argumento de que não lhe foi concedido o prazo de trinta dias (mediante intimação), para correção das inconsistências da Escrituração Fiscal Digital (EFD), conforme prevê o § 4º, do art. 247 do RICMS/12, vigente à época da ação fiscal.

Pois bem, a questão a ser dirimida diz respeito, portanto, à necessidade ou não de intimar o sujeito passivo para correção das inconsistências contidas na EFD. É o que passamos a abordar, não sem antes examinar o texto do dispositivo regulamentar citado pela recorrente, abaixo reproduzido:

‘Art. 247. A Escrituração Fiscal Digital - EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Conv. ICMS 143/06).

...

§ 4º O contribuinte terá o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências (grifo acrescido).’

Como se pode depreender da leitura do texto regulamentar, o sujeito passivo deverá ser intimado, com a concessão de um prazo de trinta dias, nas hipóteses de não entrega ou entrega com inconsistência da EFD. Considerando que resta incontroverso que a EFD foi entregue, discute-se a aplicação ao caso aqui tratado, da hipótese da INCONSISTÊNCIA.

A expressão inconsistência não é nova, mas adveio da legislação anterior, aplicável aos arquivos magnéticos Sintegra, conforme referência expressa do art. 708-B, em seus parágrafos 3º e 5º, abaixo transcritos:

‘Art. 708-B. O contribuinte fornecerá ao fisco os documentos e o arquivo magnético de que trata este capítulo, sempre que for intimado, no prazo de 5 dias úteis contados da data do recebimento da intimação, sem prejuízo do acesso imediato às instalações, equipamentos e informações em meios magnéticos.

...

§ 3º Tratando-se de intimação para correção de inconsistências verificadas em arquivo magnético, deverá ser fornecida ao contribuinte Listagem Diagnóstico indicativa das irregularidades encontradas.

...

§ 5º O contribuinte terá o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para corrigir arquivo magnético apresentado com inconsistência, devendo utilizar, no campo 12 do Registro Tipo 10, o código de finalidade “2”, referente a retificação total de arquivo.

... (grifos acrescidos).’

Como se pode ver, a norma do regulamento atual é resultado de uma transposição (quase que literal), de dispositivos já presentes na legislação aplicável aos arquivos magnéticos Sintegra, conforme acima.

O alcance e dimensão da expressão “inconsistência”, já havia sido objeto de divergências interpretativas, presentes não somente no momento das ações fiscais, mas também nos julgamentos dos Autos de infração lavrados, a ponto mesmo de ter havido a necessidade de publicação da Instrução Normativa nº 55/14, regulamentando o procedimento de aplicação das sanções em face da apresentação de arquivos “inconsistentes”.

O item “3” da IN 55/14, (ainda em vigor), disciplina a aplicação da multa de 5%, prevista no art. 42, descendo a detalhes do procedimento e enunciando a dimensão conceitual que deve ser atribuída à expressão “inconsistência”, nos termos a seguir:

‘3 – A multa de 5% de que trata a alínea ‘i’ do inciso XIII-A do art. 42 deverá ser aplicada ao contribuinte que entregar, no prazo regulamentar ou após ter sido intimado, o arquivo eletrônico com todos os TIPOS DE REGISTRO e desde que sejam observadas a existência de inconsistências, sendo que:

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

3.1.1 - a totalização dos valores nele informados, relativos a determinado período de apuração, não reflete os mesmos valores lançados na escrituração fiscal do contribuinte;

...

Conforme se depreende a partir da leitura do texto acima, o conceito de inconsistência está associado, na legislação do Sintegra, à divergência entre os arquivos magnéticos e a escrita fiscal do contribuinte, de acordo com o subitem ‘3.1.1’, transcrito.

Tal compreensão, se encontra reforçada pela dicção do item ‘3.1.2.1’, reproduzido a seguir:

3.1.2 – [NÃO] sendo dispensado de determinada escrituração fiscal, os valores informados não refletem os mesmos valores totalizados a partir dos documentos fiscais referentes ao mês, conforme os seguintes exemplos:

3.1.2.1 - a totalização das informações do registro 50 é diferente daquela lançada no Registro de Entradas ou no Registro de Saídas;

...

A IN citada, traz ainda os conceitos de “inconsistência por omissão” e “inconsistência por divergência”, em seus subitens ‘3.2.1.1’ e ‘3.2.2.1’, abaixo reproduzidos:

3.2 – as inconsistências apuradas mensalmente podem resultar das seguintes situações:

3.2.1 – OMISSÃO – caracteriza-se quando:

3.2.1.1 - se constata que os valores informados nos arquivos eletrônicos de determinado mês são inferiores aos lançados na escrituração fiscal do contribuinte ou aos totalizados diretamente dos documentos fiscais; ou

...

3.2.2 – DIVERGÊNCIA – caracteriza-se quando:

3.2.2.1 – se constata que os valores informados nos arquivos eletrônicos em determinado mês são superiores aos valores lançados na escrituração fiscal do contribuinte ou aos totalizados diretamente dos documentos fiscais;

...

Todas essas transcrições não deixam margem a qualquer dúvida, pois apontam de forma muito clara, no sentido de que a inconsistência deveria ser apurada, via de regra, a partir do confronto dos arquivos com a escrituração fiscal do contribuinte.

Tal conceito não pode, contudo, ser transposto à realidade atual da Escrituração Fiscal Digital, por um motivo muito simples, qual seja, os arquivos da EFD representam a própria escrituração fiscal do contribuinte, não havendo, por isso, parâmetro extrínseco que possa servir de medida para a caracterização da “inconsistência” dos arquivos enviados, nos termos referidos pelo § 4º, do art. 247 do RICMS/12, acima transcrito.

Cabe, por conseguinte, ao intérprete, a tarefa de atribuição de um sentido válido ao dispositivo regulamentar, dentre outros, de forma a compatibilizá-lo com todo o microsistema do imposto estadual em análise. Tal mister passa, assim, pela reconstrução da dimensão semântica a ser dada à expressão contida no caput do art. 247.

A solução dessa questão não passa, certamente, pela necessidade de intimação prévia do contribuinte, sempre que se configure ausência de registro de documentos fiscais em sua escrita (diferentemente do que sustenta a Recorrente), pois a tal conclusão, na maior parte das vezes, só é possível se chegar após o exame detido de sua escrita e a depuração de todas as notas fiscais emitidas e disponibilizadas no sistema público digital. Dito de outra forma, é um ente de juízo a que se chega somente ao final do procedimento de auditoria, quando já não mais existe a espontaneidade, inibida por força do termo de início lavrado.

Nem seria justo que assim o fosse, pois tal interpretação poderia estimular a que o sujeito passivo omitisse dolosamente o registro de documentos fiscais, na expectativa de que a auditoria tributária pudesse não o identificar, sem qualquer risco de ser multado, se considerássemos a necessidade de concessão da oportunidade de corrigi-lo, conforme defende a empresa.

Penso que a inconsistência, uma vez identificada, deve gerar, sem dúvida, a necessidade de intimação do sujeito passivo para saná-la, mas tal efeito jurídico, somente deve se impor na medida em que a distorção da EFD possa ser identificada, de plano, em função da incompatibilidade do livro considerado com o conjunto da escrituração fiscal da empresa.

No caso da presente autuação, o Livro Registro de Entradas somente deve ser considerado inconsistente (e, portanto, produzir o efeito jurídico referido), quando apresentar desconformidade com o Livro Registro de Apuração do ICMS, mais especificamente, quando o seu total não guardar correspondência com o valor transferido para o campo ‘CRÉDITO PELAS ENTRADAS’, no quadro de apuração do imposto a recolher do RAICMS.

Neste caso, é dever da fiscalização empreender esforços com vistas a sanar a “inconsistência” do livro fiscal digital que foi transmitido para o servidor da SEFAZ/BA, antes mesmo de dar início aos procedimentos de auditoria pertinentes.

Tal compreensão, revela-se fundamental para avaliar a conduta adotada pelo preposto fiscal no presente processo, pois não seria possível levar a termo a auditoria fiscal em exame, se for notória a inconsistência das EFDs entregues, ou mesmo se se encontravam zeradas, o que, em se verificando, jamais poderia ensejar a lavratura do Auto de Infração, por ausência de registro dos documentos fiscais, sem antes haver a intimação do sujeito passivo para corrigir as inconsistências evidentes.

Nesse sentido, não há evidências de que as EFDs da empresa possuísem inconsistências reveladas no período auditado, conclusão a que se chega pela constatação de que somente alguns documentos fiscais deixaram de ser registrados, tendo sido identificados, por exemplo, apenas sete documentos em janeiro/13, quinze em fevereiro/13, doze em março/13 e etc.

Ora, se não há inconsistência 'revelada', não se pode exigir que o preposto fiscal intime previamente o sujeito passivo para correção de arquivo, mormente porque só saberá que se encontram ausentes registros, de alguns poucos documentos, ao final de todo o procedimento fiscal, quando a espontaneidade já se encontra inibida, como já frisado.

Do exposto, entendo que embora se trate de multa formal por ausência de registro dos documentos fiscais na EFD, a intimação prévia não se fazia necessária neste caso.

Assim, rejeito as alegações de nulidade suscitadas”.

Com as considerações anteriormente feitas, se constata que a responsabilidade pela escrituração e envio da EFD é de forma exclusiva do sujeito passivo, e ainda que ocorressem erros na sua transmissão, ou qualquer outro procedimento que implicasse em modificação, a legislação estipula prazo para as devidas correções, entretanto não as aceita quando da realização de auditoria, a menos que mediante intimação específica do Fisco, do que não se tem notícia nos autos. Assim, cabe unicamente ao contribuinte, sob sua inteira responsabilidade, escriturar os seus livros fiscais, e enviá-los para o ambiente SPED, conforme já visto linhas acima, arcando este com o ônus da ocorrência de erros e/ou equívocos, acaso existentes.

Posso mencionar a respeito o Acórdão CJF 0225-12/19, que apreciou em Recurso de Ofício o Acórdão JJF 0215-05/18, esclarece no sentido de que “Inicialmente, convém ressaltar que a não escrituração de nota fiscal não configura inconsistência e que na situação em que o contribuinte não escritura a nota fiscal, fica caracterizado o não registro de entrada da mercadoria e cabível a aplicação da multa prevista no art. 42, XI da Lei 7.014/96, como pontuou o autuante”.

Por outro lado, ante a arguição defensiva de que as DMA conteriam os registros das operações e recolhimentos de imposto ocorridos no período, esclareço que nos termos do artigo 255 do RICMS/12:

“Art. 255. A Declaração e Apuração Mensal do ICMS (DMA) deverá ser apresentada mensalmente pelos contribuintes que apurem o imposto pelo regime de conta-corrente fiscal.

§ 1º Para cumprimento do disposto neste artigo, observar-se-á o seguinte:

I - na DMA serão informadas, em síntese, as operações e prestações realizadas em cada estabelecimento, do primeiro ao último dia do mês anterior, especificando as operações de entradas e saídas de mercadorias, bem como os serviços utilizados ou prestados, por unidade da Federação, e outros elementos exigidos no modelo do referido documento, devendo constituir-se em resumo e exato reflexo dos lançamentos efetuados nos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS;

(...)

§ 6º As informações prestadas através da DMA e da CS-DMA, poderão ser alteradas de ofício sempre que divergirem com os dados constantes nos livros e documentos fiscais”. (Grifei).

Ou seja: a DMA deve ser o espelho da Escrituração Fiscal Digital, e não, como entende o sujeito passivo, o espelho para a escrituração fiscal, se constituindo, como visto, em um resumo das operações realizadas em determinado período de apuração, ao passo que a escrituração fiscal traz, de forma individualizada e especificada cada lançamento fiscal

Ademais, a EFD, somente pode ser retificada em determinadas situações excepcionais, ao passo que a DMA pode ser, a qualquer tempo, retificada pelo contribuinte, independentemente de qualquer autorização do Fisco.

Logo, o argumento defensivo de se considerar os “lançamentos” de documentos na DMA não pode ser acolhidos.

Em relação de colocação pelo contribuinte de ter o autuante agido de forma pejorativa quando de sua informação fiscal, com a devida vênia, não concordo.

E justifico pelo fato de o mesmo ter em sua objetiva informação fiscal de fls. 38 e 39 se restringido a análise das infrações e das posições defensivas externadas, inclusive, reconhecendo para as infrações 06 e 07, a pertinência das colocações defensivas, ajustando e reduzindo o Auto de Infração.

Quanto ao paradigma trazido pelo mesmo, representado por Acórdão deste órgão julgador, esclareço ter o autuante invocado a seu favor, sendo irrelevante o fato de ser lançamento tributário de sua autoria, mas tratando de tema abordado no Auto de Infração.

Por fim, neste tópico, quanto a assertiva do contribuinte de não ter tido qualquer intenção de fraudar o Fisco, esclareço que a responsabilidade tributária independe da intenção do agente, consoante disposição contida no artigo 136 do CTN, ou seja, estará caracterizada independentemente de eventual erro na apuração pela empresa, ou seja é pacífico tanto na doutrina, quanto na jurisprudência, o entendimento de que a responsabilidade por infrações tributárias é objetiva, uma vez que não seria necessário pesquisar a eventual presença do elemento subjetivo, quer dolo ou culpa.

Neste sentido, pertinente mencionar decisão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, através da sua 22ª

Câmara Cível, em 23/03/2017 ter decidido no seguinte sentido, quando da apreciação de Agravo de Instrumento 70071931307, na forma do voto da Desembargadora relatora Denise Oliveira Cezar:

“A responsabilidade tributária independe da intenção do agente, a teor do artigo 136 do CTN, ou seja, estará caracterizada independentemente de eventual erro na escrituração pela empresa, não servindo tal alegação para afastar a presunção de certeza e liquidez que goza a dívida ativa.

(...)

O Auto de Infração como um ato administrativo unilateral privativo do Fisco, goza de presunção de legitimidade e veracidade, impondo, portanto, que sua nulidade seja reconhecida mediante a comprovação de existência de ilegalidade na atuação do Fisco. Ou seja: o contribuinte é responsável por trazer ao processo provas que demonstrem não ser adequado o procedimento efetuado pelo Fisco”.

Feitas tais considerações, entendidas como relevantes, registro inicialmente que ao longo das suas intervenções, o autuado reconheceu de forma explícita a existência de divergências entre as informações contidas na EFD e aquelas informadas na DMA, ainda que a responsabilidade quanto aos dados ali contidos em ambos os documentos seja unicamente sua, reitere-se.

Na infração 01, da análise da EFD, que como visto deve ser o parâmetro para se avaliar a autuação, se verifica que, de fato, foram indicadas operações nas quais o contribuinte teria se apropriado do crédito fiscal, sem que este comprovasse, com base na EFD ou documentos fiscais de sua emissão, que as mesmas tinham sido comercializadas, o que não veio aos autos, e contribui para a manutenção da mesma.

Abordando a infração 02, o demonstrativo elaborado pelo autuante e apensado à fl. 09, além da mídia de fl. 22, aponta para o fato de um mesmo documento fiscal ter sido lançado em duplicidade, conforme indicação da EFD, onde constam o arquivo, a linha, o critério de verificação (chave de acesso do documento fiscal), o número do documento, a sua chave, o CNPJ do emissor, a unidade da Federação, o valor do documento, a base de cálculo do ICMS, o seu valor, o ano e os meses de janeiro e fevereiro de 2015 e janeiro e fevereiro de 2016, tendo a defesa negado o fato, se apegando a DMA, que, como visto, não serve como elemento contundente de prova ao fato, ante as considerações anteriormente expendidas, o que corrobora também para a sua manutenção.

Quanto a infração 03, em verdade, o contribuinte se utilizou de crédito fiscal em fevereiro de 2017, de valor correspondente a Antecipação Parcial que somente foi recolhida em março do mesmo ano, ou seja, se creditou de valor ainda não recolhido, sendo irrelevante a tempestividade ou não do recolhimento. Vejamos a disposição do artigo 309 do RICMS/12:

“Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

II - o valor do imposto antecipado parcialmente pelos contribuintes cujo imposto seja apurado pelo regime de conta-corrente fiscal, cabendo a sua escrituração no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos” do Registro de Apuração do ICMS, no período em que ocorrer o recolhimento”. (Grifei).

De tal norma regulamentar se constata que, diferentemente do entendimento do autuado, o que propicia a apropriação do crédito fiscal da Antecipação Parcial é o período em que foi recolhido (março de 2017), e não em que foi apurado (fevereiro de 2017), o que ampara o procedimento fiscal, e o mantém na autuação.

Relativamente à infração 05, a arguição defensiva se prende ao fato de que “lançou” corretamente os valores das operações de entradas, saídas e apuração do ICMS nas DMA transmitidas, chamando atenção, inclusive, para o fato de ter apresentado meses em que tinha saldo credor de imposto ou imposto recolhido a maior, fato desconsiderado pelo autuante no lançamento.

Reconhece a existência de divergências nos dados informados na EFD em relação a DMA, motivo pelo qual pleiteia a possibilidade de retransmitir a escrituração fiscal, questão já apreciada e decidida em momento anterior. Não trouxe aos autos, entretanto, comprovação de inexistência das divergências, o que reforça e robustece a acusação.

No caso dos saldos credores porventura existentes ou imposto recolhido a maior, o entendimento é o de que pode a empresa autuada adotar junto a Inspetoria de seu domicílio fiscal, se já não o fez, as devidas providências, não se tendo notícia de tal fato nos autos. Logo, frente a tais elementos, deve ser mantida a infração

A infração 06, ao seu turno, tendo em vista a indicação defensiva de se tratarem de Notas Fiscais emitidas em substituição a Notas Fiscais de Venda a Consumidor eletrônicas, onde a tributação ocorreria quando da emissão destas, acolheu o argumento, ajustando o levantamento, a ainda assim, remanesceu débito, não mais contestado pelo autuado, que apenas insistiu quando a necessidade de se retificar a EFD, argumento já apreciado e rejeitado.

Subsistiram, entretanto no levantamento, Notas Fiscais correspondentes a operações de emissão de Nota Fiscal para baixa de estoque em caso de mercadorias perecidas ou deterioradas, objeto de roubo, furto, extravio ou utilizada em degustação, devolução de devolução de compra para comercialização realizada fora do estado, por exemplo, sem que o contribuinte autuado se insurgisse contra os valores remanescentes em suas manifestações posteriores. Diante deste fato, acolho o demonstrativo de fls. 41 e 41-v, entendendo pela parcial subsistência da infração em R\$ 285,30, de acordo com o seguinte demonstrativo:

2015

Dezembro R\$ 0,00

2016

Março R\$ 0,14

Julho R\$ 4,30

2018

Setembro R\$ 0,00

2019

Janeiro R\$ 0,00

Fevereiro R\$ 0,00

Março R\$ 0,00

Abril R\$ 65,59

Maio R\$ 162,69

Junho R\$ 0,00

Julho R\$ 0,00

Agosto R\$ 44,03

Setembro R\$ 8,55

Outubro R\$ 0,00

Novembro R\$ 0,00

A infração 07, acusa o contribuinte de não ter recolhido o ICMS retido por substituição tributária, tendo o mesmo se contraposto a posição do Fisco, argumentando que as Notas Fiscais seriam todas de devoluções de compras, tendo em sede de informação fiscal, o autuante retirou tais operações, apresentando a existência de débito, ainda que em valor inferior ao originalmente lançado.

Registre-se que o sujeito passivo não mais abordou tal infração em sua manifestação posterior, o que pode ser entendida como concordância tácita em relação ao valor retificado apresentado.

Logo, em função de tais observações, acolho o demonstrativo retificado elaborado pelo autuante à fl. 42 sendo pela parcial subsistência da infração em R\$ 326,10, de acordo com o seguinte demonstrativo:

2019

Fevereiro R\$ 0,16

Abril R\$ 64,75

Maio R\$ 161,35

Junho R\$ 4,87

Agosto R\$ 53,49

Setembro R\$ 31,55

Outubro R\$ 0,26

Novembro R\$ 7,73

Dezembro R\$ 1,94

Em relação às infrações 08 e 09, importante se firmar que o registro dos documentos fiscais na escrituração fiscal da empresa se apresenta como obrigação acessória da mesma, sendo o seu cumprimento de extrema importância, ao registrar em sua escrituração fiscal, todas as entradas de mercadorias, bens ou serviços, ocorridas no seu estabelecimento.

Por pertinência, esclareço que não se está cobrando imposto, mas apenas e tão somente multa por descumprimento de obrigação acessória, pouco importando a situação tributária da operação ou da mercadoria contida em cada documento fiscal.

Tal falta dos registros das notas fiscais de entradas no livro fiscal respectivo, regulado no artigo 217 do RICMS/12, ou no registro C100 da EFD, conforme previsto no artigo 247 do RICMS/12 autoriza, como já explicitado, a aplicação da penalidade por descumprimento de obrigação acessória estatuída no artigo 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96, como ocorrido no presente caso, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias adquiridas ou serviços prestados, que teriam entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, como descrito na autuação.

Constato que a lei não excepciona qualquer operação ou prestação, pois a falta da escrituração regular dos documentos fiscais dificulta a fiscalização e a aplicação de diversos roteiros de auditoria, dentre outras

implicações, sendo procedimento inaceitável para contribuintes, e irrelevante para a sua caracterização, o fato de as saídas de mercadorias serem ou não submetidas à incidência do ICMS ou serem materiais de uso e consumo ou para incorporação no ativo imobilizado. Por este motivo, existe prejuízo para o Fisco, o que autoriza a imposição da sanção tributária.

Ressalto mais uma vez, que para caracterização da infração, não há de ser considerada a natureza da operação ou qualquer outro elemento, e sim, o fato de notas fiscais relativas a tais operações não estarem escrituradas na EFD do contribuinte, não tendo vindo aos autos prova de tal escrituração para uma parcela das notas fiscais arroladas na autuação.

Neste ponto, importante se destacar que as devoluções de vendas realizadas para empresa autuada, representam entradas de mercadorias em seus estoques, com reflexos, pela não escrituração, em eventual levantamento quantitativo de estoques, que não refletiriam as mercadorias existentes no momento da sua realização.

O deslinde da matéria necessitaria da imprescindível prova, que não veio aos autos, além do que, em se tratando de documentos fiscais emitidos de forma eletrônica, o Fisco tem pleno conhecimento e controle das operações realizadas entre a empresa autuada e seus fornecedores, o que dificulta a omissão dos respectivos registros.

Além disso, como já firmado anteriormente, a autuada não esclareceu as razões de não ter registrado os documentos fiscais elencados, o que de certa forma depõe contra sua prática.

Diante do fato de não terem sido apresentados elementos consistentes capazes de alterar o lançamento efetuado, tenho tais infrações como caracterizadas, sendo, pois, tidas como subsistentes.

Como sabido, o Processo Administrativo Fiscal tem como objetivo maior, a busca da verdade material, a qual foi tentada, e justifica o longo lapso temporal de instrução do feito, diante das inúmeras intervenções das partes. Após manifestações de parte a parte, não tendo o contribuinte comprovado ter escriturado as notas fiscais arroladas no levantamento, entendo estar o valor lançado correto.

E aqui, vale o registro de que o artigo 217 do RICMS12, invocado na peça defensiva como não determinante da obrigação de escrituração de todas as Notas Fiscais do estabelecimento, assim determina:

“Art. 217. O livro Registro de Entradas, modelos 1 e 1-A, destina-se à escrituração pelos contribuinte optantes pelo Simples Nacional (Conv. S/Nº, de 15/12/70):

I - das entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento”.

De tal inteligência, se conclui que sendo as operações de devoluções de vendas entradas de mercadorias no estabelecimento autuado, estariam, sim, obrigadas a serem registradas no livro fiscal próprio.

Quanto as operações de ajustes de estoques por perda ou perecimento das mercadorias, o contribuinte apenas as alegou, mas não trouxe, sequer qualquer elemento de prova neste sentido, além do que as mesmas não são “lançadas na DMA”, pois como visto, esta declaração, instrumento auxiliar apenas de forma sintética e resumida indica os valores de operações realizadas, o que faz com que o argumento não possa ser albergado.

Pelas expostas razões, o Auto de Infração se apresenta como parcialmente procedente em R\$ 32.011,32, na forma do demonstrativo abaixo:

*Infração 01 R\$ 1.857,00
Infração 02 R\$ 117,59
Infração 03 R\$ 2.691,75
Infração 04 R\$ 220,67
Infração 05 R\$ 24.863,45
Infração 06 R\$ 285,30
Infração 07 R\$ 326,10
Infração 08 R\$ 1.137,78
Infração 09 R\$ 511,68*

Inconformado com a decisão, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, no qual aduz que “no julgamento do CONSEF às fls. 114 e 115, vimos a informação que o A.I. foi enviado em diligência, às fls. 100 a 102, que o autuante no uso das suas funções alega não ter constatado inconsistência na EFD, porém indícios de infrações e apensa o relatório SIAF ao A.I. conforme fl. 40”.

Narra que à folha 40 apensada ao Auto Infração “lista de ocorrências arquivos EFD”, descreve: 11 Operação de entrada com indicio de erro de alíquota (crédito a maior); 12 Operação de entrada com indicio de erro no cálculo do imposto (crédito a maior); 14 Notas Fiscais-es emitidas não

identificadas na EFD; Notas Fiscais-es destinadas não identificadas na EFD; 18 Notas Fiscais-es de saída lançada com débito a menor que o consignado no documento fiscal; 19 Notas Fiscais-es de entrada lançada com crédito a maior que o consignado no documento fiscal.

Afirma que *“as infrações descritas acima onde envolve diretamente as operações listadas como ocorrências, com indícios de infrações conforme cita o autuante, é visto com clareza que o montante totaliza o valor de R\$ 4.456,12 sendo esse montante composto pelas infrações 01, 02, 04, 06, 07, 08, e 09 restando a infração 03 valor R\$ 2.691,75 e infração 05 valor R\$ 24.863,45 que não está contido o tipo de ocorrência no relatório SIAF (apensado, “fl. 40” ao A.I.) trazendo a informação que o levou a gerar essas duas infrações, onde notoriamente indica que o trabalho de auditoria elaborado para as infrações 3 e 5 não foram buscados através de uma análise aprofundada da EFD, e não demonstra com clareza a origem destas supra autuações, deixando claro e evidente o entendimento que foi feito apenas o comparativo no conta corrente fiscal x valor recolhido, sem apresentar detalhadamente a origem da divergência, uma vez que o débito declarado pelo contribuinte através da declaração própria DMA sempre utilizada como declaração de apuração mensal de ICMS em conformidade com o Art. 255 do RICMS/BA, servindo como ferramenta para cobrança de débito declarado e não recolhido, que nesse trabalho de fiscalização não foi de forma alguma levado em consideração, e que respeitosamente pedimos que seja apreciada”*.

Aduz que o autuante na informação fiscal (fls. 38/42) reconheceu parte das alegações da defesa na infração 06 e entendeu que na infração 07 deu razão ao autuado, porém constata que o autuante manteve toda a infração 07.

E continua afirmando em relação a infração 07 que na diligência o autuante desconsidera a informação fiscal. O autuado diz ter dificuldade em entender o que o autuante decidiu na diligência.

Afirma não foi questionado na defesa os métodos utilizados para o levantamento quantitativo e qualitativo para a apuração fiscal. Aduz que somente pontuou a falta de nota em relação às informações prestadas na DMA e conclui que em todos os meses coincide com o valor devidamente recolhido e dentro dos prazos.

E complementa afirmando que: *“A junta julgadora do CONSEF à folha nº 117 diz não ver motivo para intimação prevista no § 4º do art. 247 do RICMS/BA, diz que a autuação só ocorreu em setembro de 2020 que houve tempo para proceder com as retificações das EFDs para as correções alegadas, cita as disposições do § 2º do artigo 251-RICMS/BA, onde diz que as retificações da EFD não terão validade jurídica em casos de períodos de apuração em que contribuinte possua débito em discussão administrativa ou judicial, Tece algumas considerações sobre o sistema público de escrituração fiscal-SPED, fala das partes dos módulos, como a ECD, a NF-e, da substituição da escrituração manual e por processamento de dados, pela escrituração digital, fala do convenio 143/2006 e da substituição desse pelo ajuste SINIEF 02/2009, do ato COTEPE nº 09 e dos artigos 247 a 253 do RICMS/BA, trata da submissão do arquivo ao programa validador, que verifica a consistência das informações prestadas”*.

Contesta o julgamento da JJF, dizendo que as alegações de defesa conduzem ao fato que as previsões da intimação para retificação das escriturações do ICMS estão no regulamento do ICMS do Estado da Bahia e no ajuste SENIEF 02/2009 e que o autuado tem o direito de se defender, uma vez que a legislação das condições.

Afirma que a Declaração de débitos do ICMS, sempre foi a DMA, e que até 31/12/2023 do débito declarado do contribuinte é extraído da DMA, e disserta acerca da validade da DMA no processo, informando que o recolhimento do imposto na ordem cronológica, está em 1º lugar, dia 09 de cada mês, que ocorre antes da DMA e da EFD, sendo que cada declaração tem o seu valor e afirma que nenhuma desmerece a informação do outro.

Pede para que seja observado neste julgamento a disparidade das manifestações do autuante e exemplifica as informações de fls. 38/42 com a de fl. 115 e cita o § 6º, do art. 127 do Decreto nº

7.629/99.

Com relação a infração 03, insiste em afirmar que a competência 01/2017 teve a alteração do imposto do dia 25/02 foi estendido para 1º dia útil imediatamente posterior, e esclarece que o foi feito dentro do prazo estabelecido para pagamento e antes do vencimento do ICMS do mês de fevereiro de 2017 e por esse motivo utilizou do crédito na apuração do ICMS normal do mês de fevereiro de 2017.

Argumenta sobre as infrações 01, 02, 04 e 05, o autuante também distorce as argumentações defesa e afirma que o autuante distorce as argumentações se utilizando de informações contraditórias ao processo.

Persiste pleiteando a autorização para retificação das EFDs em conformidade com disposto do § 2º, do art. 251 do RICMS/BA, para poder sanar as divergências encontradas na informação declarada com os valores devidamente recolhidos. Afirma que os valores recolhidos são os mesmos declarados nas DMA's.

Relata que *“Para uma observação mais clara e precisa, que conduz a ponderação e compreensão dessa junta veja em todo o período fiscalizado, que por sinal, é compreendido entre 01.01.2015 a 31.12.2019 um total de 60 meses, o que conduz a observar mais precisamente na INFRAÇÃO 05 da autuação apenas 21 dos meses foram apontados com diferenças de recolhimento, conforme demonstrativo apresentado pelo autuante (Anexo 05 do A.I.) coincidentemente os meses cujas diferenças de recolhimentos foram a menor, em favor do estado, no entanto, nos intervalos de meses tiveram recolhimentos que foram feitos a maior, em favor do contribuinte, e isso não foi apontado no demonstrativo do autuante, ora, trata-se de uma ação de parcialidade, pois nos meses favoráveis tem apontamento, e nos meses desfavoráveis nem se quer foram tocados, o que mais uma vez conduz e da plena condição ao autuado requerer autorização desse fisco para retificar as informações das EFDs, pois não é de interesse da parte ser beneficiado com as inconsistências, nem tão pouco ser prejudicado com as mesmas. Segue planilha demonstrando alguns valores que não foi computado na demonstração do autuante, e foram recolhidos conforme declarado nas DMAs, porém a maior que os valores constantes nas EFDs, inconsistências que também precisam ser retificadas (segue anexo recibos das DMAs, recibos dos SPEDS e espelho da apuração do ICMS elaborados pelo contribuinte e que deveriam constar nos SPEDS).”*

Com relação a infração 02 justifica que não se observa a duplicidade do lançamento, mas o valor total das entradas dos períodos coincide com os valores declarados nas DMAs do contribuinte, ouve sim a informação das notas fiscais na EFD em períodos diferentes, porem a realidade dos fatos é que a Nota Fiscal-e nº 211077 foi computada na apuração do mês de fevereiro de 2015, mais precisamente em 02.02.2015 e a Nota Fiscal-e nº 442 em janeiro de 2016, no dia 25.01.2016, e afirma que com a retificação da EFD desses respectivos meses a inconsistência estaria sanada, de forma que o valor constante das escriturações, seriam os mesmos constantes nas declarações e apuração mensal “DMA” e os DAES recolhidos referente ao mesmos períodos. Novamente o auditor poderia utilizar as premissas do § 2º, do Art. 251 do RICMS/BA.

Para a infração 04, esclarece que existe um número de notas fiscais registradas na EFD, onde, nos trabalhos elaborados pelo fisco foram detectadas algumas diferenças nos valores do ICMS utilizados a título de crédito e afirma que com base na movimentação do contribuinte, não haveria necessidade de apropriar de um valor de R\$ 220,67 a título de crédito, principalmente esse valor sendo dividido em 10 meses, confirma que os valores constantes nos lançamentos nas EFD's não estão corretos, e da mesma forma, óbvio que o contribuinte não teve a intenção de cometer o erro, comprovando que não existiu má fé, tendo em vista a dimensão dos valores e que mais uma vez o auditor poderia utilizar as premissas do § 2º, do Art. 251 do RICMS/BA.

Já para a infração 05, o contribuinte diz que *“Ouve um desencontro de informação entre EFD x DMA em alguns meses dos anos de 2015 a 2019 (segue anexo recibos das DMAs, recibos dos SPEDS e espelho da apuração do ICMS elaborados pelo contribuinte e que deveriam constar nos SPEDS) Os valores que deve ser mantido como debito declarado são os que foram recolhidos pelo*

contribuinte dentro do prazo regulamentar, uma vez que as Declarações Econômico-Fiscais são elaboradas com dados extraídos dos livros fiscais registro de entradas, saídas e AICMS. Nesse trabalho de auditoria nada foi encontrado contra o contribuinte de divergência fiscal, somente alguns erros de lançamento de notas em algumas EFDs dos anos de 2015 a 2019, inclusive, todos os lançamentos são passíveis de correção, o fisco poderia no período de execução dos trabalhos, solicitar, mediante intimação fiscal conforme disposto no § 2º do Art. 251 do RICMS-BA, para que o contribuinte se manifestasse em relação as divergências encontradas, uma vez que os valores das EFDs não estavam em confronto com os valores declarados nas DMAs, no entanto, os valores declarados foram os valores recolhidos, todos dentro do prazo, em nenhum momento foi demonstrado pelo contribuinte intenção de sonegar. O que resta aqui nessa argumentação de defesa, de parte do contribuinte é um pedido respeitoso de reconsideração, uma oportunidade de corrigir os erros de fato dos lançamentos ...”

Contesta a infração 06, afirmando que o autuante considerou que, as notas fiscais relacionadas no anexo 06 do Auto de Infração são de substituição a CF/NFce, e algumas de devolução de compras, cujo CFOP é 5.411 de Devolução de Mercadorias cujo ICMS, foram pagos anteriormente em Substituição Tributária, e que não teria mais ICMS nesta operação.

Mantem as argumentações de defesa como segue, pois o autuante não define sua informação fiscal aduzindo que os papeis de trabalho elaborado pelo fisco mostram uma relação de notas fiscais de saídas, extraído da EFD, que segundo o Autuante foi recolhido a menos o ICMS na escrita fiscal do que o valor destacado nos documentos fiscais. Aduz que o Autuante não observou que as notas fiscais constantes no anexo 06 da autuação forma emitidas em substituição a cupons fiscais/NFC “CFOP é 5.929” e defende que o valor de R\$ 3.100,63 deve ser suprimido da autuação.

Afirma que quanto a informação fiscal relacionada às infrações 08 e 09 o autuante não apreciou a defesa, pois foram relacionadas notas que cita como não registrada na escrita fiscal, que foram registradas no ano de 2020 fora do período fiscalizado, por se tratarem de notas fiscais emitidas no final de dezembro de 2019 e informa também a falta de registro das notas fiscais de emissão própria nas movimentações de entradas do contribuinte na EFD, as notas citadas nessa infração foram lançadas na movimentação de saídas do contribuinte. A esclarece que a informação delas na escrituração, se fosse o caso seria meramente informativa nas colunas de observação do livro, pois nas disposições dos artigos 217 e 247 não existe previsão para o contribuinte fazer em seu livro de entradas lançamento de uma Nota Fiscal de emissão própria em operações que não seja de compras. Continua informando que outras operações tais como CFOP 5.926 que se refere a desagregação e formação de kit, que também deve ser emitido outra nota fiscal com CFOP 1.926 para realizar a entrada do desmembramento, notas com CFOP 5.927 de Baixa de Estoque por Perda ou Deterioração, notas com CFOP 5.949 de Outras Saídas, e defende não existir fundamentação legal que obriga o registro dessas notas fiscais no livro de entradas na EFD.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 30/09/2020, formaliza a exigência de crédito tributário de R\$ 34.826,65, em decorrência de 09 (nove) infrações:

Infração 01. 01.02.02. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no montante de R\$ 1.857,00, ocorrências constatadas nos meses de março a maio, junho e julho de 2019, multa de 60%.

Infração 02. 01.02.20. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documentos fiscais em duplicidade, nos meses de janeiro de 2015 e fevereiro de 2016, totalizando R\$ 117,59, multa de 60%.

Infração 03. 01.02.28. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS com repercussão na obrigação principal, no valor de R\$ 2.691,75, em fevereiro de 2017, sugerida multa de 60%. Informa o autuante ter o sujeito passivo lançado a crédito ICMS Antecipação Parcial não recolhida no mês, conforme demonstrativo.

Infração 04. 01.02.40. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, no período de janeiro a outubro de 2019, lançado ICMS de R\$ 220,67, além da multa de

60%.

Infração 05. 03.01.01. *Recolheu a menor ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado na apuração do mesmo, em janeiro, fevereiro, abril, maio, agosto e setembro de 2015, março, abril, julho a setembro e dezembro de 2016, abril de 2017, janeiro, fevereiro, abril, julho, outubro e novembro de 2018 e fevereiro de 2019, lançado imposto de R\$ 24.863,45, bem como multa de 60%.*

Infração 06. 03.02.04. *Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, por ter, segundo o autuante, efetuado lançamento a menor do imposto na escrita fiscal do que o destacado nos documentos fiscais de saída, sendo apurado débito de R\$ 3.100,63, multa de 60%, sendo as ocorrências constatadas nos meses de dezembro de 2015, março e julho de 2016, setembro de 2018, janeiro a novembro de 2019.*

Infração 07. 07.02.01. *Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado em fevereiro, abril a junho, agosto a dezembro de 2019, com ICMS devido de R\$ 326,10, multa de 100%.*

Infração 08. 16.01.02. *Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016, janeiro, abril, maio, julho a novembro de 2017. Lançada multa por descumprimento de obrigação acessória de R\$ 1.137,78.*

Infração 09. 16.01.06. *Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço sem o devido registro na escrita fiscal, resultando em aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória de R\$ 511,68, para ocorrências em dezembro de 2017, janeiro a abril, julho a dezembro de 2018, janeiro, fevereiro, maio a julho, outubro a dezembro de 2019.*

O julgamento da 6ª JF, em 24/10/2023 foi pela Procedência em Parte, reduzido a importância a pagar para R\$ 32.011,32, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 30.035,76 e de 100% sobre R\$ 326,10, previstas no artigo 42, incisos II, alíneas “a”, “b” e “f”, V, “a”, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória valor de R\$ 1.649,46, prevista no inciso IX do mesmo diploma legal, como os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

O Recurso Voluntário aduz que o trabalho de auditoria não buscou uma análise aprofundada da EFD, e não demonstrou com clareza a origem destas autuações, deixando claro e evidente o entendimento que foi feito apenas o comparativo no conta corrente fiscal x valor recolhido, sem apresentar detalhadamente a origem da divergência, uma vez que o débito declarado pelo contribuinte através da declaração própria DMA sempre utilizada como declaração de apuração mensal de ICMS em conformidade com o Art. 255 do RICMS/BA.

O Recorrente para as infrações **01, 02, 04 e 05**, diz que o autuante distorce as argumentações da defesa e se utiliza de informações contraditórias ao processo.

Com relação a **infração 02** justifica houve sim a informação das notas fiscais na EFD em períodos diferentes, porém a realidade dos fatos é que a Nota Fiscal-e nº 211077 foi computada na apuração do mês de fevereiro de 2015, mais precisamente em 02.02.2015 e a Nota Fiscal-e nº 442 em janeiro de 2016, no dia 25.01.2016, e afirma que com a retificação da EFD desses respectivos meses a inconsistência estaria sanada, de forma que o valor constante das escriturações, seriam os mesmos constantes nas declarações e apuração mensal “DMA” e os DAEs recolhidos referente ao mesmos períodos. Novamente o auditor poderia utilizar as premissas do § 2º, do Art. 251 do RICMS/BA.

Com relação a **infração 04**, diz que o Recorrente confirma que os valores constantes nos lançamentos nas EFD's não estão corretos, e da mesma forma, óbvio que o contribuinte não teve a intenção de cometer o erro, comprovando que não existiu má fé, tendo em vista a dimensão dos valores e que mais uma vez o auditor poderia utilizar as premissas do § 2º, do Art. 251 do RICMS/BA.

Já para a **infração 05**, o contribuinte diz que “Ouve um desencontro de informação entre EFD x DMA em alguns meses dos anos de 2015 a 2019 (...)”.

De logo, registro que atualmente, os arquivos da EFD representam a própria escrituração fiscal do contribuinte. Não existe, como deseja o recorrente, parâmetro extrínseco que possa servir de medida para a caracterização da “inconsistência” dos arquivos enviados, nos termos referidos

pelo § 4º, do art. 247 do RICMS/12.

Ademais, nos termos do artigo 255 do RICMS/12:

“Art. 255. A Declaração e Apuração Mensal do ICMS (DMA) deverá ser apresentada mensalmente pelos contribuintes que apurem o imposto pelo regime de conta-corrente fiscal.

§ 1º Para cumprimento do disposto neste artigo, observar-se-á o seguinte:

I - na DMA serão informadas, em síntese, as operações e prestações realizadas em cada estabelecimento, do primeiro ao último dia do mês anterior, especificando as operações de entradas e saídas de mercadorias, bem como os serviços utilizados ou prestados, por unidade da Federação, e outros elementos exigidos no modelo do referido documento, devendo constituir-se em resumo e exato reflexo dos lançamentos efetuados nos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS;

(...)

§ 6º As informações prestadas através da DMA e da CS-DMA, poderão ser alteradas de ofício sempre que divergirem com os dados constantes nos livros e documentos fiscais”. (Grifei).

Da leitura do dispositivo supra, resta claro que a DMA deve ser o espelho da Escrituração Fiscal Digital. Então, a DMA se constitui, em um resumo das operações realizadas em determinado período de apuração, ao passo que a escrituração fiscal traz, de forma individualizada e especificada cada lançamento fiscal.

Acrescento ainda que a retificação da EFD, só pode ser aplicada para situações excepcionais, ao passo que a DMA pode ser, a qualquer tempo, retificada pelo contribuinte, independentemente de qualquer autorização do Fisco.

No caso posto, o recorrente reconheceu de forma explícita a existência de divergências entre as informações contidas na EFD e aquelas informadas na DMA, ainda que a responsabilidade quanto aos dados ali contidos em ambos os documentos seja unicamente sua.

Dito isto, não há como aceitar os “lançamentos” de documentos na DMA, como defendido no recurso.

Passo analisar as infrações. No que toca a infração 01, voto pela manutenção da mesma, porque houve apropriação do crédito fiscal, e o recorrente/contribuinte, não comprovou, com base na EFD ou documentos fiscais de sua emissão, que as mesmas tinham sido comercializadas.

De igual forma mantenho a infração 02, porque pelo demonstrativo de fl. 09 e a mídia de fl. 22, apontam que um mesmo documento fiscal foi lançado em duplicidade, conforme indicação da EFD, onde constam o arquivo, a linha, o critério de verificação (chave de acesso do documento fiscal), o número do documento, a sua chave, o CNPJ do emissor, a unidade da Federação, o valor do documento, a base de cálculo do ICMS, o seu valor, o ano e os meses de janeiro e fevereiro de 2015 e 2016. E, não assiste razão a recorrente, a negativa de tal infração, posto que a DMA, não serve como meio de prova.

No que toca a **infração 03**, o Recorrente afirma que a competência 01/2017 teve a alteração do imposto do dia 25/02 foi estendido para 1º dia útil imediatamente posterior, e esclarece que o foi feito dentro do prazo estabelecido para pagamento e antes do vencimento do ICMS do mês de fevereiro de 2017 e por esse motivo utilizou do crédito na apuração do ICMS normal do mês de fevereiro de 2017.

Se faz necessário observar a disposição do artigo 309 do RICMS/12:

“Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

II - o valor do imposto antecipado parcialmente pelos contribuintes cujo imposto seja apurado pelo regime de conta-corrente fiscal, cabendo a sua escrituração no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos” do Registro de Apuração do ICMS, no período em que ocorrer o recolhimento”. (Grifei).

E, no caso posto, o contribuinte se utilizou de crédito fiscal em fevereiro de 2017, de valor ainda não recolhido, que só foi recolhido em março do mesmo ano. Assim, não importa a

tempestividade ou não do recolhimento.

Do disposto acima transcrito, ver-se que, o que propicia a apropriação do crédito fiscal da Antecipação Parcial é o período em que foi recolhido (março de 2017), e não em que foi apurado (fevereiro de 2017). Assim, correto está o procedimento fiscal, razão pela qual mantida a infração 03.

Quanto à **infração 05**, o Recorrente diz que “*Ouve um desencontro de informação entre EFD x DMA em alguns meses dos anos de 2015 a 2019*” argumenta que que “lançou” corretamente os valores das operações de entradas, saídas e apuração do ICMS nas DMA transmitidas, reconhece ainda a existência de diferenças nos dados da EFD com a DMA, e requer que seja retransmitida a escrituração fiscal, fato que não é possível, como já exposto na fundamentação acima. Ademais, o Recorrente não traz com o Recurso qualquer comprovação de inexistência das divergências, o que faz com que seja de fato mantida a infração.

Já em relação a **infração 06**, o Recurso diz que o Autuante não observou que as notas fiscais constantes no anexo 06 da autuação forma emitidas em substituição a cupons fiscais/NFC “CFOP é 5.929” e defende que o valor de R\$ 3.100,63 deve ser suprimido da autuação.

Ocorre que, deve ser observado pelo Recorrente que mesmo após à informação fiscal (fls. 38/42) reconhecer as Notas Fiscais emitidas em substituição a Notas Fiscais de Venda a Consumidor eletrônicas, onde a tributação ocorreria quando da emissão destas e fazer o ajuste do levantamento, ainda, remanesceu débito, em relação as Notas Fiscais correspondentes a operações de emissão de Nota Fiscal para baixa de estoque em caso de mercadorias perecidas ou deterioradas, objeto de roubo, furto, extravio ou utilizada em degustação, devolução de compra para comercialização realizada fora do estado.

Então julgo pela subsistência parcial da **infração 06**, no valor de R\$ 285,00 porque não houve pelo Recorrente a impugnação contra os valores remanescentes. Assim, correto o a demonstrativo de fls. 41 e 41-v, conforme o seguinte demonstrativo apontado na decisão de piso:

“2015
Dezembro R\$ 0,00

2016
Março R\$ 0,14
Julho R\$ 4,30

2018
Setembro R\$ 0,00

2019
Janeiro R\$ 0,00
Fevereiro R\$ 0,00
Março R\$ 0,00
Abril R\$ 65,59
Maio R\$ 162,69
Junho R\$ 0,00
Julho R\$ 0,00
Agosto R\$ 44,03
Setembro R\$ 8,55
Outubro R\$ 0,00
Novembro R\$ 0,00”

Já em relação a **infração 07**, pede para que seja observado neste julgamento a disparidade das manifestações do autuante e exemplifica as informações de fls. 38/42 com a de fl. 115 e cita o § 6º, do art. 127 do Decreto nº 7.629/99.

Da análise dos documentos, entendo que não há disparidade entre as informações de fls. de fls. 38/42 com a de fl. 115. Assim, acolho o demonstrativo retificado elaborado pelo autuante à fl. 42 e voto pela manutenção da parcialidade da infração em R\$ 326,10, de acordo com demonstrativo apontado na decisão de piso:

“2019

Fevereiro R\$ 0,16
Abril R\$ 64,75
Maio R\$ 161,35
Junho R\$ 4,87
Agosto R\$ 53,49
Setembro R\$ 31,55
Outubro R\$ 0,26
Novembro R\$ 7,73
Dezembro R\$ 1,94"

Por fim, quanto às **infrações 08 e 09**, o Recorrente coloca outras operações tais como CFOP 5.926 que se refere a desagregação e formação de kit, que também deve ser emitido outra nota fiscal com CFOP 1.926 para realizar a entrada do desmembramento, notas com CFOP 5.927 de Baixa de Estoque por Perda ou Deterioração, notas com CFOP 5.949 de Outras Saídas, e defende não existir fundamentação legal que obriga o registro dessas notas fiscais no livro de entradas na EFD.

De logo, ressalto que se trata de descumprimento de obrigação acessória, pois não foi realizado o registro dos documentos fiscais na escrituração fiscal da empresa e o seu cumprimento é de suma importância, porque ao registrar, todas as entradas de mercadorias, bens ou serviços, ocorridas no estabelecimento da empresa **dar para se apurar o imposto devido**.

A falta dos registros das notas fiscais de entradas no livro fiscal respectivo, regulado no artigo 217 do RICMS/12, ou no registro C100 da EFD, conforme previsto no artigo 247 do RICMS/12 autoriza, a aplicação da penalidade por descumprimento de obrigação.

Registro que é irrelevante o fato de as saídas de mercadorias serem ou não submetidas à incidência do ICMS ou serem materiais de uso e consumo ou para incorporação no ativo imobilizado. Assim, é correta a imposição da sanção tributária.

Ressalto mais uma vez, que para caracterização da infração, há de ser considerado o fato de notas fiscais relativas a tais operações não estarem escrituradas na EFD do contribuinte, não tendo vindo aos autos prova de tal escrituração para uma parcela das notas fiscais arroladas na autuação.

Ressalto também que as devoluções de vendas realizadas para empresa Recorrente representam entradas de mercadorias em seus estoques, com reflexos, pela não escrituração, em eventual levantamento quantitativo de estoques, que não refletiriam as mercadorias existentes no momento da sua realização.

O Recorrente não fez prova das suas alegações, e em se tratando de documentos fiscais emitidos de forma eletrônica, o Fisco tem pleno conhecimento e controle das operações realizadas entre a empresa autuada e seus fornecedores, o que dificulta a omissão dos respectivos registros.

Então, sendo as operações de devoluções de vendas entradas de mercadorias no estabelecimento autuado, são obrigadas a serem registradas no livro fiscal próprio.

No que toca as operações de ajustes de estoques por perda ou perecimento das mercadorias, não há nos autos prova neste sentido, e também as mesmas não são “lançadas na DMA”, pois como visto, esta declaração, instrumento auxiliar apenas de forma sintética e resumida indica os valores de operações realizadas, o que faz com que o argumento não possa ser albergado.

Não há razões no recurso aptas a modificar o julgado.

Assim, o Auto de Infração deve permanecer parcialmente procedente em R\$ 32.011,32, na forma do demonstrativo abaixo:

Infração 01 R\$ 1.857,00
Infração 02 R\$ 117,59
Infração 03 R\$ 2.691,75
Infração 04 R\$ 220,67
Infração 05 R\$ 24.863,45
Infração 06 R\$ 285,30

Infração 07 R\$ 326,10

Infração 08 R\$ 1.137,78

Infração 09 R\$ 511,68

Portanto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232185.0041/20-4**, lavrado contra **SUPAMA SUPERMERCADO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 32.011,32**, acrescido das multa de 60% sobre R\$ 30.035,76 e de 100% sobre R\$ 326,10, previstas no artigo 42, incisos II, alíneas “a”, “b” e “f”, V, “a”, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória valor de **R\$ 1.649,46**, prevista no inciso IX do mesmo diploma legal, como os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 13 de novembro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

RAFAEL BENJAMIM TOMÉ ARRUTY – RELATOR

LEILA VON SOHSTEN RAMALHO - REPR. DA PGE/PROFIS