

**PROCESSO** - A. I. N° 279757.0046/20-1  
**RECORRENTE** - WOB BEN WINDPOWER INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0137-06/21-VD  
**ORIGEM** - DAT SUL/ INFRAZ VALE DO SÃO FRANCISCO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 04/07/2022

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0129-11/22-VD

**EMENTA:** MULTA. DOCUMENTOS FISCAIS. LIVROS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. MULTA. O autuado comprovou que as Notas Fiscais nºs 55.469, 68.406, 68.407, 68.408 e 698.409 foram devidamente escrituradas, embora extemporaneamente, o que de fato não se encaixa no tipo do art. 42, IX da Lei nº 7.014/96. Apenas atrasou o cumprimento da obrigação acessória, antes do início da ação fiscal. Já no que diz respeito às Notas Fiscais nºs 6, 136, 124, 128, 80, 143, 125, 141, 78, 132, 138, 144, 77, 134, 126, 145, 79, 140, 134, 133, 139, 131, 127, 160, 130, 142 e 5.001, houve equívoco na emissão, motivo pelo qual, todas foram canceladas. Isso está comprovado às fls. 36 a 49, extraídas do Portal das notas fiscais eletrônicas. Rejeitadas a preliminar de nulidade e a prejudicial de decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos, de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 6ª JJF N° 0137-06/21-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 08/09/2020, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$ 137.419,65, em razão de uma única infração, descrita a seguir:

*Infração 01: 16.01.02 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Fatos geradores de janeiro/15 a setembro/16. Multa de 1%, com base no art. 42, inciso IX da Lei 7.014/96.*

A 6ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 23/03/2021 (fls. 103 a 105) e julgou Procedente em Parte o Auto de Infração. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

### “VOTO

*Embora fosse medida de natureza salutar, que evitaria a lavratura de Auto de Infração carente de retificações, a científicação do sujeito passivo acerca dos resultados da ação fiscal não é medida legalmente exigida, inclusive porque tal ação é regida pelo princípio inquisitivo.*

*A científicação do início da ação fiscal, por meio de Domicílio Tributário Eletrônico, consta da fl. 07 dos presentes autos, razão por que o defendant não pode alegar que não sabia do transcorrer da fiscalização.*

*Não se aplica à pretensão de invalidade do ato o art. 247, § 4º do RICMS/12, segundo o qual o contribuinte terá o prazo de 30 (trinta) dias para sanear inconsistências na EFD.*

*Rejeitada a preliminar de nulidade.*

*No tocante à decadência, conforme o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, o prazo referente à obrigação principal deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional), quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas efetuar o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.*

Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fulcro no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas não efetuar o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omitir a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, efetuar o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verificar que o valor recolhido foi menor do que o efetivamente devido, em decorrência de dolo, fraude ou simulação, não comprovada nos presentes autos.

Tais raciocínios somente se aplicam às infrações por descumprimento de obrigações principais, não havendo que se falar no art. 150, § 4º do CTN quando a obrigação é acessória, já que o indigitado dispositivo legal complementar faz expressa referência à homologação do lançamento. Nas situações de aplicação de multas por descumprimento de obrigações acessórias não existe o que homologar. Os lançamentos respectivos ocorrem de ofício.

*Rejeitada a prejudicial de decadência.*

Todos os elementos necessários à formação do convencimento dos membros deste colegiado estão contidos nos autos. Indefiro o pedido de realização de diligência, com supedâneo no art. 167, I e III do RPAF/99.

No mérito, o autuado comprovou, à fl. 56, que as notas fiscais 55.469, 68.406, 68.407, 68.408 e 698.409 foram devidamente escrituradas, embora extemporaneamente, o que, de fato, não se encaixa no tipo do art. 42, IX da Lei 7.014/96. Apenas atrasou o cumprimento da obrigação acessória, antes do início da ação fiscal.

Já no que diz respeito às notas 6, 136, 124, 128, 80, 143, 125, 141, 78, 132, 138, 144, 77, 134, 126, 145, 79, 140, 137, 133, 129, 131, 127, 160, 130, 139, 142 e 5.001, houve equívoco na emissão, motivo pelo qual todas foram canceladas. Isso está comprovado às fls. 36 a 49, extraídas do Portal das notas fiscais eletrônicas.

Os acréscimos moratórios estão previstos na Lei 9.837/05.

Quanto à multa, este órgão não tem competência para exercer controle de constitucionalidade, para negar eficácia a norma emanada de autoridade superior, para reduzir ou cancelar (art. 167, I e III do RPAF/99). O art. 42 § 7º da Lei 7.014/96 foi revogado pela Lei 14.183/19.

Em referência ao endereço para correspondências processuais, nada impede a utilização daquele fornecido pelo sujeito passivo, sendo inclusive recomendável que assim se faça, tendo em vista as prescrições do art. 272, § 5º do CPC (Código de Processo Civil), de aplicação subsidiária no Processo Administrativo Fiscal.

“§ 5º Constando dos autos pedido expresso para que as comunicações dos atos processuais sejam feitas em nome dos advogados indicados, o seu desatendimento implicará nulidade”.

Entretanto, nenhuma irregularidade advirá na esfera administrativa, desde que observados os ditames dos artigos 108 a 110 do RPAF/1999.

Acolho a revisão elaborada pelo Fisco, à fl. 71, de modo que o valor exigido reste alterado, de R\$ 137.419,63 para R\$ 13.625,47. Infração parcialmente elidida.

*Em face do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”*

Inconformado, 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 às fls. 114 a 132, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Preliminamente, alega nulidade em face de vício de motivação do lançamento fiscal, já que a Recorrente tinha o direito de corrigir eventual lapso em sua escrita fiscal. Relata que demonstrou, em sua impugnação, que o Auto de Infração é nulo em razão da ausência de fundamentação adequada, em desobediência ao art. 142 do CTN, e em razão do não cumprimento do art. 247, § 4º, do RICMS/BA (cujo texto transcreve) que prevê a necessidade de que fosse concedido, pela fiscalização, prazo de trinta dias para correção da EFD entregue com inconsistências.

Relata que, no tocante à aplicação do referido dispositivo regulamentar, a Decisão recorrida se limitou a afirmar que “não se aplica à pretensão de invalidade do ato o art. 247, § 4º do RICMS/12, segundo o qual o contribuinte terá o prazo de 30 (trinta) dias para sanear inconsistências na EFD”.

Argumenta, todavia, que esse não é o entendimento deste E. CONSEF, que reconhece ser direito do contribuinte ser intimado para regularizar a sua escrituração. Quando tal intimação não ocorre, a penalidade imposta no lançamento tributário é sumariamente cancelada.

Transcreve julgados para, em seguida, concluir que quando não ocorre a intimação do contribuinte para regularizar sua EFD, no prazo de 30 dias, conforme determina o art. 247, § 4º do RICMS/BA, o Auto de Infração é considerado NULO, ao contrário do entendimento exposto na Decisão recorrida.

Alega que em nenhum momento, antecedente ou durante o processo de fiscalização, a Recorrente foi intimada para regularizar sua escrita fiscal ou para prestar esclarecimentos a respeito da falta de escrituração de algumas notas fiscais. Com efeito, se tivesse sido intimada a regularizar sua situação fiscal, conforme determina o mencionado dispositivo, garante que o teria feito, pois somente diante da sua inércia, o Fisco, aí sim, teria direito de seguir com o lançamento tributário, segundo defende.

Afirma que, aparentemente, o Fisco se valeu exclusivamente de uma base de dados digital e entendeu ser dispensável a participação do contribuinte na apuração de eventual ilícito tributário. Todavia, sustenta que não há como presumir que informações obtidas de forma unilateral sejam provas inequívocas do cometimento da infração fiscal, já que não se trata de débito declarado e não pago. Sustenta que não pode ser considerado válido, o lançamento que se vale de uma base de dados eletrônica e que se limita a acusar o contribuinte com a indicação dos dispositivos tidos como infringidos com uma simples descrição de uma eventual infração. Assegura que, além de desrespeitar o disposto no art. 247, § 4º do RICMS/BA, o lançamento ora combatido não se adequa ao quanto definido pelo art. 142 do CTN, que impõe os requisitos para um lançamento ser considerado válido.

Ressalta que a Decisão recorrida afasta a necessidade de intimação e participação do contribuinte sob o entendimento de que a ação fiscalizatória é regida pelo princípio inquisitivo. No entanto, em que pese esse princípio dar certa liberdade à autoridade fiscalizadora, alega que essa liberdade não é considerada absoluta. Transcreve a doutrina de James Maris, em apoio aos seus argumentos.

Assim, diante dessa ausência de fundamentação suficiente, vê a necessidade de reiterar as razões de defesa apresentadas em sede de impugnação, a fim de evitar o perecimento de seu direito de defesa. Nestes termos, o que se constata é que não foi devidamente observado o rito de fiscalização, tal como definido pelo CTN, que antecede qualquer lançamento de ofício, devendo, pelo menos, seguir as etapas lá estabelecidas, tais como: *“a) notificação ao contribuinte a respeito do início da fiscalização, com a indicação clara e precisa do objeto e do período (art. 26 do Decreto n. 7629/1999); b) a partir de informações obtidas unilateralmente, o Fisco deve emitir notificações solicitando esclarecimentos ao contribuinte, caso entenda que alguma questão demande aprofundamento; c) o contribuinte deve colaborar e prestar os esclarecimentos solicitados, participando, enquanto parte interessada, do procedimento previsto no art. 142 do CTN, e contribuindo para que a fiscalização siga o rito definido pela legislação; d) compreendendo perfeitamente os fatos, a partir do cotejo das informações obtidas unilateralmente com os esclarecimentos prestados pelo contribuinte, o Fisco passa a exercer uma atividade de competência exclusiva, tendente a apurar se algum valor é devido, sempre respeitando os princípios que regem a administração pública e o direito tributário; e) se o Fisco entender que há descumprimento de alguma obrigação tributária, então deverá lavrar o competente auto de infração, no qual deve descrever os fatos que justificam a autuação, o que pressupõe uma confirmação prévia de que os fatos foram confirmados junto ao contribuinte, e definir o sujeito passivo, o momento da ocorrência do fato gerador, o seu valor, a base legal e propor a penalidade cabível, sem prejuízo dos demais requisitos formais previstos na legislação (art. 39 do Decreto 7629/1999); f) ao final, o Fisco deverá intimar o contribuinte sobre o lançamento tributário, apresentando cópia do auto de infração, acompanhado de todos os documentos e levantamentos necessários à demonstração do fato arguido (arts. 41 e 44 do Decreto 7629/1999), assim como orientá-lo a respeito dos procedimentos necessários para apresentação da defesa ou pagamento”.*

No caso concreto, afirma que nada disso foi feito, tendo sido, a Recorrente, surpreendida pelo Auto de Infração, sem que tivesse tido a oportunidade de se manifestar. Alega que a adoção desse rito sumário eliminou qualquer possibilidade de se manifestar, explicar, justificar e até mesmo aquiescer (se fosse o caso) com a posição do Fisco. Ressalta que o Fisco não investigou os motivos que levaram à suposta não escrituração de uma parte dos documentos fiscais, comprometendo o direito de defesa e a validade da exigência fiscal. Transcreve jurisprudência deste Conselho de Fazenda em apoio à sua tese.

Argumenta que, nos termos do já citado art. 142 do Código Tributário Nacional, o ônus de provar a ocorrência da infração à legislação tributária é do Fisco, motivo pelo qual cabia a ele reunir elementos para justificar a exigência do imposto, o que não se deu. Transcreve o texto do art. 18 do RPAF em apoio aos seus argumentos.

Alega que o contribuinte tem o direito de saber exatamente do que está sendo acusado. Essa constatação, além de ser indispensável para a constituição do crédito tributário, é obrigatória para a posterior inscrição em Dívida Ativa e execução forçada em juízo, nos termos do artigo 2º da Lei nº 6830, de 22.9.1980 (“LEF”), se necessário.

Sem esses requisitos, sustenta que o contribuinte fica impossibilitado - não apenas - de defender-se contra a acusação que lhe é feita, como também de decidir, caso pudesse saber do que está sendo acusado e da eventual procedência dessa acusação, pelo pagamento do crédito tributário exigido.

Alega, ainda decadência do crédito tributário, explicando que demonstrou, em sua defesa, que o Fisco lançou multa decorrente de suposto descumprimento de obrigação acessória relativa ao período compreendido entre fevereiro de 2015 e dezembro de 2016, sendo que o crédito tributário relativo aos meses de fevereiro a setembro de 2015 já se encontrava decaído, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Explica que a Decisão recorrida não reconheceu a decadência, pois o art. 150, § 4º do CTN somente se aplicaria para a obrigação principal. Argumenta, todavia, que, nos termos do art. 113, § 3º do CTN, a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária, motivo pelo qual segue o rito aplicável ao tributo correspondente. No caso concreto, isso se traduz na contagem do prazo decadencial por meio do art. 150, § 4º do CTN, por se tratar de obrigação acessória relativa ao ICMS, tributo sujeito a lançamento por homologação.

Em sendo assim, defende que os créditos tributários que não observaram a limitação quinquenal, contada do fato gerador, estabelecida pelo art. 150, § 4º do CTN, devem ser cancelados.

Defende, ainda, a necessidade de relevação ou redução da penalidade, com base no art. 42, § 7º da Lei nº 7014/1996, ressaltando que a decisão de piso afastou tal possibilidade sem se debruçar adequadamente sobre os fundamentos trazidos pela Recorrente em sua defesa, tendo se limitado apenas a afirmar que o dispositivo supramencionado foi revogado.

Assim, vem reiterar as razões de defesa apresentadas em sede de impugnação, a fim de evitar o perecimento de seu direito de defesa.

Adicionalmente, a Recorrente ressaltou que o Auto de Infração não veicula o dispositivo normativo que sustenta a aplicação de juros de mora, de forma que qualquer cobrança nesse sentido não pode prevalecer.

Diante o exposto, requer o regular processamento do presente Recurso Voluntário, bem como o seu provimento, de modo que seja cancelada a exigência fiscal remanescente, seja porque o crédito tributário carece de motivação e liquidez, seja porque, no mérito, as exigências também não se sustentam.

Ainda, caso se entenda pela manutenção do lançamento, a Recorrente requer, ao menos, (i) seja relevada a penalidade ora aplicada ou, no mínimo, reduzida a patamares proporcionais e

razoáveis e (ii) sejam afastados os juros de mora.

Termos em que pede e espera deferimento.

## VOTO

Trata-se de infração única, descrita como “*Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal*”.

Conforme se encontra consignado no lançamento fiscal em análise, a multa foi exigida em decorrência da constatação, por parte do preposto fiscal, de omissões de registro de notas fiscais no Livro Registro de Entradas da empresa recorrente, segundo consta das folhas 08/17 do processo.

De acordo com o relato dos fatos, a fiscalização promoveu o cotejamento entre as notas fiscais eletrônicas emitidas contra o sujeito passivo e o seu Livro Registro de Entradas (entregue mediante EFD), tendo detectado a ausência de lançamento de diversos documentos fiscais de entrada, enquadrando a conduta infratora nos dispositivos previstos no art. 42, inciso IX (operações sujeitas à tributação) da Lei nº 7.014/96.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando nulidade do Auto de Infração, pelo fato de a fiscalização não haver concedido o prazo de trinta dias para correção das EFDs, previsto no art. 247, § 4º do RICMS/12. Argui nulidade também por não ter o lançamento veiculado o dispositivo normativo aplicável aos juros calculados. Alega ainda decadência do direito estatal de lançar, com supedâneo no art. 150, § 4º do CTN, e por fim, pede redução da multa, caso não atendidas as suas alegações anteriores.

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 entrega 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 do RICMS/97, 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 Instrução Normativa nº 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 Instrução Normativa 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 microssistema 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 fosse notória a inconsistência das EFDs entregues, ou mesmo se se encontrassem 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 possuíssem inconsistências reveladas no período auditado, conclusão a que se chega, pela constatação de que somente alguns documentos fiscais deixaram de ser registrados.

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.

Ademais, à época da ação fiscal, 2020, a norma reivindicada (art. 247, § 4º do RICMS/12) já não estava em vigor, uma vez que fora revogada em 01/11/2019.

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.

Ainda preliminarmente, quanto à alegação de ausência de referência ao dispositivo normativo aplicável aos juros, não merece acolhida, pois há sim referência genérica aos acréscimos moratórios, à folha 03 do processo, que são calculados com base em critérios gerais, aplicáveis a todas as demais receitas tributárias, nos termos do art. 102 do COTEB, cujo conteúdo legal não é dado ao sujeito passivo desconhecer.

Ora, como não se trata de regra específica, mas de norma geral aplicável a todos os créditos tributários do Estado da Bahia, prevista em lei, seu desconhecimento não pode se constituir em escusa para descumprimento da lei.

Assim, rejeito as alegações de nulidade do Auto de Infração, suscitadas.

Quanto à alegação decadencial, cabe destacar que a conduta infratora consistiu em um ato omissivo, mediante o qual se supriu ao Estado da Bahia a possibilidade de conhecer os documentos fiscais não lançados, por conta do ardil encetado pelo contribuinte.

Assim, por se tratar de fato jurídico não declarado, deve-se aplicar a regra decadencial prevista no art. 171, inciso I do CTN, conforme consta do Incidente de Uniformização PGE 2016.175855-0, cuja Nota “1” veicula o seguinte entendimento:

*“Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, inc. I, do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (grifos acrescidos), apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.”*

Por isso, entendo que a decisão da JJJ se encontra estribada na legislação, e, portanto, adequada, em face do que rejeito a alegação de decadência.

Por fim, quanto ao pedido de redução da multa, na data de lavratura do presente Auto de Infração (08/09/2020), esse órgão administrativo já não mais possuía competência para tal.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

#### **DISCORDANTE (Quanto à decadência)**

Com o devido respeito, divirjo do Relator quanto à decadência arguida nos autos.

A natureza da obrigação inadimplida (se principal ou acessória), não influencia a contagem do prazo decadencial, até mesmo porque derivam do mesmo fato gerador que é o marco para a sua aferição, em regra. Como venho me manifestando reiteradas vezes, não parece ter sentido a distinção da natureza de obrigação, ou mesmo realizar a segregação das operações realizadas pelo contribuinte (diferenciando aquelas “declaradas” das “não declaradas”), para definir o prazo para que se perfectibilize a perda do direito ao lançamento. Os tributos sujeitos ao lançamento por homologação se subordinam ao art. 150 do CTN, em regra, sem distinção quanto à natureza principal ou acessória da obrigação que deles surge.

E, se admitida que a homologação tácita é da *atividade da pessoa jurídica*, não há justificativa para diferenciar operações declaradas de não declaradas. Afinal, se os seus efeitos somente pudessem recair sobre aquilo que foi informado, ainda que o pagamento fosse parcial, não haveria sequer razão para sua existência, pois tributo declarado é crédito tributário constituído (art. 129-A do COTEB, c.c. art. 54-A do RPAF/BA e Súmula nº 436 do STJ), que se sujeita à *prescrição* e não à *decadência*, e aquilo que foi recolhido, tem por consequência a extinção do crédito correspondente, na forma do art. 156, I do CTN.

O ato que constitui o crédito (*confissão de dívida ou lançamento*), assim, fulmina o prazo decadencial, dando início ao da prescrição. A homologação, por sua vez, é a condição resolutória (art. 150, § 1º do CTN), que promove a extinção do crédito tributário em razão do pagamento (art. 156, I do CTN), ou pela decadência (art. 156, V do CTN), quando concretizada em sua modalidade tácita. É como entende o STJ:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 3/STJ. DÉBITO FISCAL. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PENDENTES DE HOMOLOGAÇÃO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. RAZOÁVEL*

*DURAÇÃO DO PROCESSO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS SUCUMBENCIAIS. SUCUMBÊNCIA MÍNIMA. REVISÃO DO CONJUNTO PROBATÓRIO DOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N. 7/STJ. AGRAVO INTERNO NÃO PROVÍDO. 1. O entendimento deste Superior Tribunal é o de que a extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. (...) (AgInt no REsp 1788414/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/06/2019, DJe 18/06/2019)*

Nas condições resolutórias, diferentemente das condições suspensivas, o fato gerador é considerado perfeito e acabado quando é praticado, conforme art. 117 do CTN:

*Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:*

*I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;*

*II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.*

Por este motivo, a homologação independe até mesmo de qualquer ato administrativo, pois sua forma tácita decorre precisamente da inércia do Fisco. Porém, cabe lembrar que o pressuposto para o *pagamento* é a existência de um *crédito tributário*, o que significa que sua *constituição*, pela *confissão* ou pelo *lançamento*, necessariamente ocorre em momento anterior.

Logo, é a **entrega da declaração** que proporciona a ciência da atividade, autorizando o exercício da fiscalização, independentemente até mesmo do seu conteúdo. Afinal, a entrega de uma “declaração zerada” também inicia o prazo de decadência, já que se trata de situação completamente diferente da *ausência de qualquer declaração*.

Seguindo o mesmo raciocínio, não restam dúvidas de que a aplicação do art. 173, I do CTN somente é viável quando não há *entrega de declaração*, em regra, pois, nestes casos, não se pode considerar a autoridade administrativa ciente de qualquer atividade exercida pelo sujeito passivo, no âmbito de sua competência:

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

A possibilidade de contar o prazo em momento distinto do fato gerador, acaba refletindo medida excepcional nestes tributos, que somente se justifica, como se vê no dispositivo acima transscrito, porque embora pudesse o crédito ser constituído no momento da sua ocorrência, por desconhecimento da *atividade* pelo Fisco, o ato administrativo competente não pode ser efetivado, o que contrasta com as hipóteses de entrega de declaração, pois não há dúvidas de que a partir de então já se conhece alguma atividade, ou já se encontra constituído algum crédito.

Contudo, no âmbito da matéria enfrentada pelo STJ, somente nos parece válido reconhecer a aplicação do inciso I, do art. 173 do CTN, nas hipóteses de falta de entrega de informações fiscais. Malgrado esse entendimento possa não ter ficado explícito no Enunciado nº 555 da Súmula, em acórdãos posteriores a Corte teve a oportunidade de esclarecer o que decidiu, conforme aresto a seguir transscrito, com nossos grifos:

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N° 3 DO STJ. DECADÊNCIA. PAGAMENTO PARCIAL CONSIGNADO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO. PREMissa FÁTICA EXPRESSA NO ACÓRDÃO. AFASTAMENTO DA SÚMULA N° 7 DO STJ. AFASTAMENTO DO RESP N° 973.733/SC. IPI. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA DAS DIFERENÇAS NÃO DECLARADAS. TERMO A QUO EM CASO DE PAGAMENTO PARCIAL. FATO GERADOR. CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINTO PELA DECADÊNCIA. 1. Adotando-se a premissa fática do caso concreto, expressamente ventilada no voto vencedor do acórdão recorrido - o que afasta a incidência da Súmula n° 7 do STJ -, é de se reconhecer que, havendo pagamento parcial, a decadência para constituir a diferença não declarada e não integrante do pagamento parcial tem como termo a quo a data do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, não se aplicando o entendimento fixado na Súmula nº 555 do STJ e no REsp nº 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/9/2009, segundo o qual o prazo decadencial segue o disposto no art. 173, I, do CTN quando, a despeito da previsão legal, não há pagamento antecipado em caso de tributo sujeito a lançamento por homologação. 2. Na hipótese dos autos, os fatos geradores ocorreram no período de fevereiro e março de 2002, de modo que o lançamento de ofício realizado em 25 de junho de 2007 extrapolou o**

*prazo de 5 anos contados dos fatos geradores, estando o crédito tributário extinto pela decadência.3. Agravo interno não provido. (AgInt no AgInt no AREsp 1229609/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/10/2018, DJe 24/10/2018)*

Até mesmo o adimplemento do tributo mediante a utilização de crédito considerado indevido, se sujeita ao § 4º, do art. 150 do CTN, por equivaler a recolhimento a menor, conforme o seguinte julgado por nós destacado:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APPLICABILIDADE. LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. PAGAMENTO A MENOR. CREDITAMENTO INDEVIDO. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. MULTA DO ART. 1.026 DO CPC. APLICAÇÃO NÃO ADEQUADA NA ESPÉCIE. (...) III - Esta corte consolidou posicionamento segundo o qual, para efeito de decadência do direito de lançamento do crédito tributário, o creditamento indevido equipara-se a pagamento a menor, fazendo incidir o disposto no art. 150, § 4º, do CTN. (...) (AgInt no REsp 1842061/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2019, DJe 18/12/2019)*

O raciocínio é coerente, pois a entrega de declaração dispara a contagem do prazo de homologação tácita não apenas do que informa, como também das operações omitidas, embora realizadas, porque o que já foi objeto de pagamento antecipado não depende de ato comissivo para ser confirmado, pois representa débito confessado e adimplido, situação que não muda em razão de existir ou não omissão. Observe-se por exemplo, que a eventual desconformidade na declaração entregue, não permite que se promova o lançamento correspondente ao montante que já foi pago, resultando na extinção parcial do débito, ainda que não “homologado expressamente”.

O que foi declarado, por sua vez, ainda que sem o respectivo pagamento, constitui definitivamente o crédito tributário, de modo a não mais se falar em decadência. Quanto aos créditos fiscais, a própria hipótese de sua apropriação e/ou utilização dependem da existência de escrituração, inclusive quando indevidos, uma vez que não podem ser gerados por operações não declaradas, as quais, da mesma forma, são imprestáveis para constituir débito passível de compensação.

Dito de outro modo, a homologação do lançamento, sobretudo em sua modalidade “tácita”, não se restringe ao que já foi recolhido. Caso contrário, a própria condição resolutória perderia sua função, pois tem como finalidade a verificação da regularidade do que foi apurado, declarado e eventualmente recolhido pelo contribuinte. Se ao invés disso fosse apenas “carimbar” os acertos daquilo que foi apurado e declarado, sem verificar a conformidade das informações prestadas com as efetivamente realizadas, não haveria qualquer necessidade da sua existência, pois o que foi declarado e recolhido antecipadamente se considera quitado, e o não recolhido, embora declarado, é débito confessado, vencido e não pago. Situações jurídicas que não dependem da homologação para surgir e não comportam mais o exame da decadência.

Reforça esse pensamento, a existência da uma modalidade tácita da homologação, por expor que a condição é estabelecida também como um dever do Fisco, de praticar os atos que lhe competem no mesmo prazo, sob pena de convalidá-los automaticamente pela inércia. Mas não há necessidade de condicionar o débito espontaneamente confessado a uma conduta da administração, o que implica a necessidade de se dar o alcance amplo à homologação do lançamento, para abarcar as operações não incluídas na declaração entregue, e não o restringir, ou seja, **considerando a sua atividade com um todo**, sob pena de esvaziar sua própria razão de existir.

Assim, divirjo do Ilmo. Relator, para dar Provimento Parcial ao recurso e reconhecer a decadência de todos os créditos lançados, cujo fato gerador ocorreu mais de cinco antes da data de intimação do contribuinte (10/08/2020), ou seja, as cobranças relativas às competências anteriores a agosto de 2015.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279757.0046/20-1, lavrado contra **WOBBEN WINDPOWER INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$13.625,47**, prevista no art. 42, IX da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios estabelecidos na Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Quanto à decadência) – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, José Roservaldo Evangelista Rios, Rafael Benjamin Tomé Arruty e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DISCORDANTE (Quanto à decadência) – Conselheiro: Anderson Ítalo Pereira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 06 de maio de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DISCORDANTE  
(Quanto à decadência)

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS