

**A. I. N°.** - 206973.0007/24-1  
**AUTUADO** - WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE LTDA.  
**AUTUANTES** - CRIZANTO JOSÉ BICALHO E IVANA MARIA MELO BARBOSA MENEZES  
**ORIGEM** - DAT METRO/IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 15/08/2024

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0136-03/24-VD

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. LIVROS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS OU SERVIÇOS TOMADOS - SPED. MULTA. O Autuado apresenta elementos com o condão de elidir parcialmente a irregularidade apurada. Ajustes realizados pelos Autuantes, em sede de informação fiscal, reduziu o valor originalmente lançado. Infração parcialmente caracterizada. Rejeitada pedido de redução de multa. Indeferido pedido de nova diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27/03/2024, exige crédito tributário, no valor de R\$ 828.803,34, pela entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal (SPED), nos meses de janeiro de 2019 a dezembro de 2022 (Infração 016.001.006).

O sujeito passivo apresenta impugnação fls. 23/41. Registra a tempestividade de sua peça defensiva. Transcreve a infração que lhe foi imputada. Afirma ser pessoa jurídica de direito privado e vem apresentar a Impugnação Administrativa, pelos fatos e fundamentos jurídicos a seguir expendidos.

Afirma que é pessoa jurídica que tem por objeto social a fabricação e comercialização de gases medicinais e industriais. Apesar do cumprimento de suas obrigações com o Estado de Bahia, a fiscalização estadual lavrou o auto de infração ora impugnado visando à cobrança de multa em decorrência de suposta entrada de mercadorias no estabelecimento da Impugnante sem o devido registro na escrita fiscal, com base nas razões de fato e direito a seguir expostas, as quais requer sejam recebidas e processadas na forma da legislação em vigor.

Afirma que para lastrear a pretensão fiscal, a fiscalização indicou como dispositivo supostamente infringido o artigo 217 e 247 do RICMS/BA (Decreto 13.780/2012) e art. 42, inciso IX do Lei 7014/96.

No entanto, entende que, a cobrança efetuada não merece subsistir, na medida em que: *i.* parte do período em cobrança já estava atingido pela decadência quando da intimação da lavratura do auto de infração; *ii.* parte das notas fiscais apontadas no relatório fiscal foi escriturada na EFD; e *iii.* não cabe a aplicação de multa sobre o valor da operação em decorrência do descumprimento de obrigação acessória, uma vez que tal ato não enseja dano ao erário.

Sobre a decadência afirma que a presente autuação fiscal visa à cobrança de multa e juros por suposto descumprimento de obrigação acessória com relação à escrituração de notas fiscais de entrada de mercadorias no seu estabelecimento, no período de janeiro de 2019 a dezembro de 2022.

No entanto, os lançamentos do período de janeiro a março de 2019, importa mencionar que não há

cobrança de ICMS no período autuado, uma vez que o tributo estadual devido foi integralmente recolhido.

Não obstante, caso houvesse algum valor a ser cobrado pela fiscalização por meio de lavratura de auto de infração, a autuação deveria respeitar a contagem do prazo decadencial nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN. Aponta que o STJ consolidou definitivamente seu entendimento com o julgamento do REsp 973.733-SC sob a sistemática dos Recursos Representativos de Controvérsia, de relatoria do Ministro Luiz Fux (DJe 18.09.2009), acolhido pela 1ª Seção daquela Corte Superior, no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação e com pagamento parcial do débito, aplica-se o artigo 150, § 4º, do CTN.

É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito protestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado.

Dessa forma, de acordo com o artigo 150, § 4º do CTN, o direito da fiscalização de constituir o crédito tributário esgota-se com o decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador do tributo, hipótese em que se consideram homologados o lançamento e a compensação efetuada – e, assim, definitivamente extinto o crédito tributário. Como se sabe, o ICMS é tributo sujeito ao lançamento por homologação, ou seja, mensalmente a Impugnante verifica a ocorrência do fato gerador, apura o *quantum* devido e efetua o recolhimento antecipadamente (sem a participação da Administração Pública), devendo cumprir com todas as demais obrigações acessórias que lhe são devidas.

Portanto, face a sua conversão em obrigação principal, verifica-se que o lançamento da multa por descumprimento de obrigação acessória deve ser realizado dentro do prazo decadencial para constituição da obrigação tributária principal.

Nestes termos, o prazo decadencial para a constituição de eventual crédito tributário por suposto descumprimento de obrigação acessória também deve ser contado de acordo com o disposto no artigo 150, § 4º do CTN.

Ressalta-se que este é o entendimento da 3ª Junta de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda Estadual (“CONSEF”) que reconheceu a aplicabilidade da decadência prevista no art. 150, § 4º, do CTN para a constituição do crédito tributário em caso de descumprimento de obrigação acessória,

Acórdão JJF nº 0043-03/18 | Relator: Arivaldo Lemos de Santana.

Na ocasião, a Junta de Julgamento Fiscal também acolheu o pleito do Contribuinte com relação à redução da multa do período não abrangido pela decadência, uma vez que o descumprimento da obrigação acessória não implicou em falta de recolhimento do imposto, além de que restou comprovado que não houve dolo, fraude, simulação ou prejuízo ao erário público nas infrações praticadas, nos termos no § 7º, do artigo 42 da Lei 7.014/1996.

Resta evidente, portanto, que, deve incidir no presente caso a norma disposta no artigo 150, § 4º do CTN para contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário pela fiscalização, nos termos do entendimento consolidado pela jurisprudência supracitada, o que leva à comprovação de que, considerando a intimação do auto de infração somente em 02.04.2024, os lançamentos fiscais relativos ao período de janeiro a março de 2019 encontram-se extintos pela decadência.

Afirma que no mérito, o auto de infração tem como único objeto a aplicação de multa em virtude do descumprimento da obrigação acessória de escrituração na EFD das notas fiscais de entrada do período de janeiro de 2019 a dezembro de 2022.

Todavia, após uma revisão detalhada da sua EFD, constatou que a autuação lavrada é

insubsistente, na medida em que, em uma análise abrangente, verificou que parte das notas fiscais indicadas no relatório fiscal foram escrituradas extemporaneamente, mas antes da lavratura do auto de infração.

Nesse sentido, de maneira exemplificativa, destaca as notas fiscais das competências de agosto e dezembro de 2022, que foram escrituradas em dezembro e janeiro de 2023, respectivamente.

A título exemplificativo, colaciona a as notas fiscais com a informação do registro

➤ Nota Fiscal 005.786, ➤ Evidência EFD - dezembro / 2023: ➤ Nota Fiscal 000.022

Referidas notas foram escrituradas antes da lavratura do auto de infração, conforme atestam as anexas folhas dos Registros de Entrada dos meses de janeiro e dezembro de 2023.

Considerando que o auto de infração foi lavrado para cobrança de multa em razão da ausência de escrituração das notas fiscais de entrada e comprova, por amostragem, que parte das notas fiscais foram escrituradas, entende não haver dúvidas de que o lançamento merece ser cancelado com relação a esses documentos fiscais. Sobre o tema, cita entendimento deste CONSEF no Acórdão JF N° 0065-05/23-VD. Acrescenta que tal situação demanda, inclusive, a realização de diligências para cancelar a cobrança sobre todas as notas nesta condição, nos termos do art. 145 do Decreto 7.629/1999.

Assim sendo, diz que comprovada a escrituração de parte das notas fiscais, impõe-se o recálculo da multa aplicada para que sejam excluídos os valores relativos às notas fiscais 005.786; 011.252; 011.253; 000.022; 024.107; 053.078; 007.082; 027.436; 000.253 e 007.562 (doc.04) registradas na EFD e todas as demais a serem apuradas em futura diligência, de modo que não componham o somatório do “valor total da operação” para fins de aplicação da multa de 1% estabelecido no artigo 42, inciso IX, da Lei 7.014/96.

Destaca ter identificado, que algumas notas fiscais do período autuado foram escrituradas com o modelo diverso do exigido pela fiscalização, devido a alguns equívocos operacionais no sistema interno da empresa (doc. 05). Cita exemplos: ➤ CT-e 19; ➤ CT-e 3249.

Nesse sentido, afirma que a divergência encontrada pela fiscalização se deu em razão do equívoco na escrituração das obrigações acessórias, a qual possui muitas atividades no Estado e, eventualmente, podem ocorrer alguns erros formais nas declarações, mas que não causam prejuízos à Administração Tributária, como no presente caso.

Entende que em observância ao princípio da verdade material, o mero erro formal na escrituração das obrigações acessórias não pode dar origem a uma obrigação tributária, medida em que os deveres formais prestam-se única e exclusivamente para o fim de se levar ao conhecimento da Administração Tributária os dados fiscais do contribuinte, de modo a auxiliá-la na decisão de iniciar ou não um procedimento de fiscalização.

No caso concreto, aduz que a fiscalização está cobrando multa em razão do equívoco na escrituração de notas e, por óbvio, extrai-se que o ICMS incidente nessas operações foi devidamente recolhido, de modo que desacerto no manejo das obrigações acessórias não causou prejuízo à Administração Tributária.

Nesse sentido, na relação dicotômica entre a *forma* e o *conteúdo* deve prevalecer o conteúdo, independentemente da não observância da forma, em prol do princípio da verdade material, que deve nortear todo ato administrativo, inclusive no curso do Processo Administrativo Tributário. Sobre o tema, cita o doutrinador James Marins, Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López.

Salienta que não há dúvidas de que o princípio da verdade material é aplicável ao caso concreto, pois houve mero erro formal que não trouxe prejuízo ao Erário e, conseqüentemente, deve ser superado por este Órgão Julgador, reconhecendo-se a improcedência da presente cobrança.



Diante do exposto, considerando que as operações mercantis foram levadas ao conhecimento do fisco e à observância obrigatória ao princípio da verdade material, impõe-se também a retirada notas 2959; 2998; 19; 3057; 21; 3111; 22; 3163; 23; 3206; e 3249 da autuação fiscal, de modo a cancelar consequentemente, a multa aplicada.

Ainda que se entenda pela ausência de escrituração de documento fiscal com relação ao período fiscalizado, ainda assim, diz que a multa fixada por descumprimento de obrigação acessória não deve prosperar.

No caso concreto, a fiscalização aplicou a multa prevista no artigo 42, inciso IX, da Lei 7.014/96, que determina a aplicação da multa de 1% sobre o “valor comercial do bem”, nos casos de entrada de mercadorias no estabelecimento do contribuinte sem o devido registro na escrita fiscal.

Contudo, entende que não é possível a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória com base em percentual do valor da operação em casos, como o presente, em que a obrigação acessória descumprida não acarreta nenhum dano ao erário.

Conforme previsto no artigo 115 do CTN, obrigação acessória representa qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou ato que não configure obrigação principal. Como exemplo de obrigações acessórias cita: a escrituração de livros e documentos fiscais, transmissão da escrituração fiscal digital (EFD), manutenção de livros controles de estoques, emissão de notas fiscais, etc.

Diversas são as obrigações acessórias previstas nas legislações tributárias da União, dos Estados e dos Municípios sendo que o descumprimento das referidas obrigações pode acarretar o não pagamento do tributo devido ou ainda dificuldades para a fiscalização apurar se o contribuinte recolheu a obrigação principal na forma prevista pela legislação que rege a matéria.

Ocorre que em diversas ocasiões, o mero descumprimento de uma obrigação acessória não acarreta nenhum prejuízo para o Fisco, na medida em que não ocasiona o descumprimento da obrigação tributária principal, tampouco acarreta dificuldades para a fiscalização apurar se o contribuinte recolheu o tributo em conformidade com a legislação tributária. Isso porque, ainda que tenha supostamente descumprido obrigações acessórias previstas na legislação estadual, o ICMS devido nas operações foi integralmente retido e recolhido.

Tanto é assim, que o auto de infração foi lavrado tão somente para exigência da penalidade administrativa imposta por descumprimento da obrigação acessória, ou seja, não se exige os valores relativos ao ICMS devido nas operações, justamente porque estes foram integralmente recolhidos pela impugnante.

Assim, tendo em vista o pagamento integral do imposto, inexistente qualquer dano aos cofres públicos do Estado do Bahia que justifique a aplicação de multa de 1% sobre o valor das operações. Em casos como este, inexistindo algum dano ao erário, a multa pela infração cometida pelo contribuinte deve ser aplicada utilizando-se de um valor fixo, por infração cometida, não podendo ser aplicada com base em um percentual sobre o valor da operação, sob pena de demonstrar-se desproporcional à conduta realizada.

Ressalta que alguns doutrinadores defendem, inclusive, que, no caso de o descumprimento da obrigação acessória não acarretar danos ao Erário, a penalidade deve ser totalmente relevada tendo em vista a complexidade das legislações tributárias e o grande número de obrigações acessórias previstas em lei, principalmente em se tratando de ICMS.

Ressalta que as multas proporcionais são cabíveis nos casos em que tenha havido inadimplemento de obrigação principal, vale dizer, falta ou insuficiência do pagamento do pagamento do imposto. As fixas são cabíveis nos casos de descumprimento de obrigações tributárias acessórias. Na determinação da multa aplicável, em cada caso, portanto, é de grande importância saber se a infração consubstancia inadimplemento de obrigação tributária principal,

ou apenas obrigação tributária acessória. Sobre a matéria cita entendimento do STJ que já teve a oportunidade de reconhecer a insubsistência da aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória sob percentual do valor da operação ou do tributo devido quando a inobservância da legislação estadual não acarretar danos ao Erário.

Caso não se entenda pelo cancelamento do auto de infração em razão dos argumentos e provas expostos na defesa, requer seja determinada diligência aos órgãos necessários para que possam ser comprovadas as matérias de fato e direito expostas na Impugnação, especialmente quanto à comprovação da escrituração das notas fiscais objeto da autuação.

Diante do exposto, nos termos acima comprovados, requer-se o provimento da Impugnação para que: *(i)* seja reconhecida a decadência suscitada de modo que seja cancelada a autuação fiscal com relação à cobrança do período de janeiro a março de 2019; *(ii)* que as notas fiscais comprovadamente escrituradas sejam retiradas do somatório do auto de infração; e *(iii)* seja cancelada integralmente a multa em virtude da ilegalidade da fixação de multa com base em percentual fixo sobre o valor da operação, quando o descumprimento de obrigação acessória que não tenha causado danos ao Erário.

Sucessivamente, na remota hipótese de manutenção da cobrança, requer a redução da penalidade aplicada, uma vez que restou comprovado que a infração fiscal não foi praticada com dolo, fraude ou simulação e não implicou falta do recolhimento do imposto, conforme art. 42, § 7º, da Lei 7.014/96.

Solicita ainda, a juntada de documentos adicionais e a requisição de cópias de documentos e informações de quaisquer outros processos que se revelarem necessários à comprovação das alegações fáticas constantes da Impugnação, bem como seja autorizada a realização de sustentação oral de suas razões de defesa perante este órgão quando da inclusão do feito em pauta para julgamento, sendo que referida sustentação será realizada por um dos seguintes advogados indicados:

- Alessandra Gomensoro, inscrita na OAB/RJ sob o nº 108.708;
- Ricardo Cosentino, inscrito na OAB/RJ sob o nº 155.017

Em atenção ao disposto no artigo 8º, § 3º do Decreto 7.629/99, requer a juntada do disco anexo com a cópia da defesa e documentos que a instruem.

Requer, por fim, que todas as intimações sejam encaminhadas ao seu endereço descrito no início da Impugnação e que as intimações sejam publicadas, exclusivamente, em nome da advogada Alessandra Bittencourt de Gomensoro, inscrita na OAB/RJ sob o nº 108.708, com escritório na Praia do Flamengo, nº 200, 11º andar, Bairro do Flamengo – Rio de Janeiro/RJ.

Solicita, ainda, a juntada de documentos adicionais e a requisição de cópias de documentos e informações de quaisquer outros processos que se revelarem necessários à comprovação das alegações fáticas constantes da Impugnação, bem como seja autorizada a realização de sustentação oral de suas razões de defesa perante este órgão quando da inclusão do feito em pauta para julgamento.

A dupla de Autuantes presta a informação fiscal fls. 83/86. Reproduz a irregularidade apurada. Afirma que o contribuinte apresenta defesa de forma regular, contestando o lançamento do crédito tributário, sobre a qual, passa a analisar.

Preliminarmente, destaca que o contribuinte recebeu uma cópia idêntica ao PAF em questão, com todos os elementos que descrevem detalhadamente a infração evidenciada na ação fiscal, inclusive através dos respectivos enquadramentos legais e multa aplicada, conforme fls. 01/04. Observa também, que mesmo tendo sido entregues todos os demonstrativos ao contribuinte, o mesmo poderia solicitar cópia adicional de parte ou de todo o PAF em tela. Diz ser a defesa tempestiva.

Resume os argumentos defensivos, ao dizer que restará demonstrado que a cobrança da multa não merece subsistir por:

- i) parte do período em cobrança já ter sido atingido pela decadência;
- ii) parte das notas fiscais terem sido escrituradas na EFD;
- iii) não caber aplicação de multa sobre o valor da operação em descumprimento de obrigação acessória, uma vez que tal ato não enseja danos ao Erário.

Sobre a decadência, afirma que o lançamento foi baseado na Ordem de Serviço emitida para homologação dos exercícios de 2019 a 2022. Assim, cabe aos Julgadores apreciar a autuação resultante da ação fiscal, os argumentos de defesa e direito do contribuinte autuado que alega breve período sob efeito da decadência.

O Autuado afirmou que após detalhada revisão constatou que alguns dos documentos fiscais haviam sido escriturados extemporaneamente e, à título exemplificativo, colecionou algumas notas fiscais com a informação de registro.

Neste caso, ciente da necessidade da comprovação da alegação de escrituração extemporânea, intimou o contribuinte conforme Intimação (fl.88). O que foi atendido, permitindo assim, que a Informação Fiscal fosse concluída.

Quando da conversão do feito em diligência, afirma que a defesa apresentou diversos elementos para respaldar suas alegações. Verifica os argumentos apresentados, solicita os arquivos relativos ao período não fiscalizado em que o contribuinte afirma ter efetuado o registro de documentos fiscais escriturados extemporaneamente e constata que apenas parte dos documentos constantes do demonstrativo original (fl. 8) houvera sido, de fato, lançado na escrita fiscal do contribuinte.

Nota que a Autuada pretende que este PAF seja convertido em nova diligência para que fossem comprovadas as matérias de fato e de direito expostas. No entanto, diz que o Autuado indicou quais documentos fiscais foram extemporaneamente escriturados. Explica que fez o cotejamento com o SPED Fiscal do período apontado e, constatando a escrituração dos documentos fiscais indicados na defesa, exclui da cobrança os documentos fiscais de fato escriturados, apesar do registro ter sido posterior, e muito, à data da operação.

Entende desnecessária a conversão do processo em nova diligência, uma vez que atendeu ao pleito do contribuinte em sede de informação fiscal.

Do quanto foi exposto pelo Contribuinte, nenhuma alegação apresentada em sua peça de defesa deixou de ser atentamente verificada. Do mesmo modo, não houve qualquer fato, documento ou argumento que não tenha sido verificado e considerado. O Contribuinte, em sua defesa, produziu todas as provas que entendeu necessárias e suficientes para alcançar suas pretensões, pois não foi estabelecido nenhum obstáculo e, desta forma, garantiu seu amplo direito de defesa.

Constata-se no PAF, que o Contribuinte recebeu cópia do auto e todos os demonstrativos, levantamentos, documentos e arquivos eletrônicos integrantes do auto de infração em tela, tornando insustentável qualquer alegação de cerceamento de direito de defesa. Não há motivos, nem mesmo a mera expectativa, que justificaria imaginar a improcedência do lançamento por não ter sido comprovado o registro da totalidade dos documentos, cuja multa pela falta de registro na escrita fiscal foi cobrada.

Entende que o Auto de Infração deve ser julgado com base no demonstrativo “*if. NF-e e CT-e não encontrados na EFD 2019 a 2022 - Corrigido IF - v.4.final*” elaborado após análise da defesa e comprovações dela oriundas.

Ante a todo o exposto, pede aos membros do CONSEF que o presente Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente no valor histórico de R\$ 822.905,06, conforme novo demonstrativo anexo (fl. 87) e constante da mídia (fl. 9).



Cumpra registrar, a presença de Ana Clhara F. Carvalho Barreiro, preposto do Autuado, que acompanhou a sessão de julgamento.

## VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir crédito tributário consubstanciado na aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigações acessórias por parte do contribuinte.

Mesmo não tendo sido abordada questões específicas de vícios quanto a formalidade do PAF, não vislumbro na autuação, qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, que foi exercida plenamente, haja vista que o sujeito passivo demonstrou perfeito conhecimento da infração, a qual foi fundamentada em demonstrativos analíticos, cujas cópias foram fornecidas ao contribuinte, inexistindo cerceamento do direito de defesa, ou qualquer violação ao devido processo legal. Em verdade, o dispositivo legal considerado infringido pelo contribuinte foi indicado claramente no Auto de Infração.

Assim, quanto aos aspectos formais do lançamento, observo que o presente Auto de Infração foi lavrado em conformidade com o disposto no art. 39 do RPAF/99, e se encontra apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais. Dessa forma, não verifico qualquer dos pressupostos de nulidades elencados no art. 18 do RPAF/99, para ensejar nulidade da autuação.

O defendente arguiu a decadência do lançamento para o período de janeiro a março de 2019, considerando que tomou ciência do auto de infração em 04/04/2024. Disse que considerando que o ICMS é um imposto por homologação, nos termos do art.150, § 4º do CTN, as ocorrências anteriores a abril de 2019 foram fulminadas pela decadência.

Analisando esta alegação, verifico que não assiste razão ao defendente. Sobre a decadência, assim estabelece o art. 150 do CTN, *“O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”*.

O § 4º desse mesmo artigo, estabelece que, *“se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”*. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.

Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, *“o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*.

O entendimento firmado neste CONSEF, e em conformidade com a PGE - Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0, é no sentido de que o lançamento por homologação, seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN. Ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos, em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

A partir dessa análise, pode-se apurar a existência de débito declarado e não pago e tributo não declarado e não recolhido (situação de total omissão, nada havendo a homologar), ou ainda, casos em que, mesmo havendo algum pagamento, o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação.

No caso em exame, verifica-se que a infração trata de multa por descumprimento de obrigação acessória pela entrada de mercadorias ou serviços tomados não escriturados, ou seja, sem registro dos respectivos documentos na sua escrita fiscal. Assim, não houve por parte do defendente qualquer iniciativa no cumprimento dessa obrigação acessória.

Se estes elementos foram omitidos, por óbvio nada foi declarado, logo, nada existe a ser homologado. A contagem se dá, conforme a regra do art. 173, I do CTN, a partir do primeiro dia do exercício seguinte, àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Considerando que as irregularidades apuradas, se deram no exercício de 2019 a 2022, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário vai até 31.12.2024. Como o defendente tomou ciência do Auto de Infração em 02.04.2024, não há que se falar em decadência, estando o crédito tributário aqui exigido, em absoluta consonância com a legislação aplicável. Afasto, portanto, a decadência arguida.

No mérito, o Auto de Infração acusa o sujeito passivo de ter dado entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviços tomados, sem o devido registro na escrita fiscal digital - EFD.

Em sede de impugnação o autuado contestou a autuação alegando que: (i) parte das notas fiscais foram escrituradas na sua EFD, ainda que de forma extemporânea, mas antes do início da ação fiscal; (ii) não cabe aplicação da multa sobre o valor da operação em descumprimento de obrigação acessória, uma vez que tal ato não ensejou danos ao Erário estadual.

Observo que 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 e substitui livros físicos.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo contribuinte por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de sua responsabilidade com todos os registros dos documentos fiscais relativos às entradas e saídas a qualquer título em seu estabelecimento. Escrituração realizada fora do SPED, ambiente digital da SEFAZ, carece de validade jurídica. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros, antes da ação fiscal, e não cabe nesta fase do presente processo, realizar qualquer retificação da EFD.

Sobre a alegação de que seu procedimento não teria causado danos ao Erário, portanto não caberia a multa aplicada, observo que a falta de escrituração de documentos fiscais causa dificuldades para a fiscalização desenvolver procedimentos fiscais, haja vista que interessa ao Estado manter o controle das entradas de mercadorias e prestações realizadas, e a falta de registro de tais documentos impede o mencionado controle. A penalidade aplicada está prevista em dispositivo de lei, que não condiciona sua aplicação à ocorrência de prejuízo ao Erário estadual.

O defendente arguiu que esta Junta deve reconhecer que para o cometimento da infração ora discutida, não tem cabimento a multa imputada, em vista de que inexistiu no caso concreto, dolo ou mesmo falta de recolhimento de imposto, devendo assim, ser aplicada a regra do art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/1996.

Observo que a legislação prevê a aplicação de multa, calculada sobre o valor comercial da mercadoria que tenha entrado no estabelecimento ou serviços tomados, sem o devido registro na escrita fiscal (art. 42, incisos IX da Lei 7.014/96).

Cabe ressaltar, que o dispositivo citado pela defesa, o § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e o art. 158 do RPAF/99 foram revogados. (O § 7º do art. 42 foi revogado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19). Sendo assim, evidencia-se também, a impossibilidade legal, para atendimento a este pleito do defendente.

Ademais, ao contrário da afirmação do Autuado, em processo fiscalizatório foram lavrados diversos Autos de Infração onde se apurou falta de recolhimento do ICMS, como verificado nos processos A.I. 279757 0036/23-0 e 279757/0037/ 23-5.

Sendo assim, não acato a alegação defensiva, de que deve ser cancelada ou reduzida a penalidade aplicada, considerando que a falta de escrituração ou lançamento de notas fiscais de forma incompleta em livros fiscais impede a realização de auditorias fiscais, não permitindo apurar se o



imposto recolhido pelo contribuinte corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS.

O defendente afirmou que após uma revisão detalhada da sua EFD, verificou que parte das notas fiscais indicadas no relatório fiscal foram escrituradas extemporaneamente, mas antes da lavratura do auto de infração. Nesse sentido, destacou as notas fiscais das competências de agosto e dezembro de 2022, que foram escrituradas em janeiro e dezembro de 2023, respectivamente, colacionando as notas fiscais com a informação do registro. Acrescentou que algumas notas fiscais do período autuado foram escrituradas com o modelo diverso do exigido pela fiscalização, devido a alguns equívocos operacionais no sistema interno da empresa.

Sobre estas alegações, em sede de informação fiscal, os Autuantes afirmaram que atendendo ao pedido de diligência do impugnante, realizou intimação via DT-e ao Autuado, para que apresentasse todos os documentos comprobatórios de suas alegações, não a título exemplificativo, conforme Intimação emitida dia 09/06/2024, documento fl.88.

Explicaram que o Autuado indicou quais documentos fiscais foram extemporaneamente escriturados. Assim, fizeram o cotejamento com o SPED Fiscal do período apontado e, constatando a escrituração dos documentos fiscais indicados na defesa, excluíram da cobrança os documentos fiscais de fato escriturados, apesar do registro ter sido posterior, e muito, à data da operação.

Saliento que o procedimento adotado pelos Autuantes está amparado nas disposições contidas na legislação de regência art. 42 da Lei nº 7.014/96, a seguir transcrito, onde se verifica a inexistência de qualquer excepcionalidade ou atenuante para as entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, *in verbis*:

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

*[...]*

*IX - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;*

Neste caso, mesmo que tenha sido efetuado o recolhimento do imposto, ainda assim, é devida a multa pelo descumprimento da obrigação acessória. Portanto, conclui-se que o descumprimento da obrigação principal não é consequência direta do descumprimento da obrigação acessória e o fato da não escrituração de notas fiscais não constitui circunstância agravante ou atenuante, relativamente à falta de recolhimento do imposto.

Nessa esteira, com base no art. 147, inciso I, do RPAF-BA/99, indefiro pedido de realização de nova diligência como quer o defendente. Observo que o Impugnante deveria comprovar que não cometeu a infração, nos termos do art. 123 do RPAF-BA/99, não cabendo a este Órgão Julgador buscar provas, cuja obrigação de apresentação é do Sujeito Passivo e não é razoável que o Órgão Julgador fique aguardando o contribuinte comprovar o que alegou, a qualquer tempo, inclusive, porque se deve cumprir os prazos processuais.

Dessa forma, acato as conclusões dos Autuante, visto que estão em consonância com a legislação de regência, conforme demonstrativos ajustados, (fl. 87) e constante da mídia (fl. 9), remanescendo o valor de R\$ 822.905,05.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206973.0007/24-1**, lavrado contra **WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória, no

valor de **R\$ 822.905,05**, prevista no inciso IX, do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos moratórios previstos pela Lei 9.837/05.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 30 de julho de 2024.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

