



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0505/2022
Página 1

PROCESSO Nº 1928602018-0

ACÓRDÃO Nº 0505/2022

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.

Advogado: Sr.º ALEXANDRE DE ARAÚJO ALBUQUERQUE, inscrito na OAB/PE sob o nº 25.108

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CID. DA GR3 DA SEFAZ - CAMPINA GRANDE

Autuante: MARCELO CRUZ DE LIRA e MONICA GONÇALVES SOUZA MIGUEL

Relator: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - ARQUIVO MAGNÉTICO - NULIDADE - VÍCIO FORMAL - ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL - OMISSÃO E DIVERGÊNCIA - DENÚNCIA CONFIGURADA - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- Impõe-se a nulidade do feito fiscal quando constatado que o autuante equivocou-se ao identificar a natureza da infração, haja vista ter descrito como elemento motivador da exação a constatação do descumprimento de obrigação relacionada ao arquivo magnético, enquanto o contribuinte possuía obrigação de escrituração fiscal digital.

- Confirmadas as irregularidades fiscais caracterizadas pela falta de informação de documentos fiscais na EFD, impõe-se a penalidade acessória pelo descumprimento da obrigação de fazer.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu desprovido, mantendo a sentença prolatada na instância singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.0002667/2018-11, lavrado em 4 de dezembro de 2018, para impor à autuada BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA, inscrição estadual nº 16.158.503-5, devidamente qualificada nos autos, fixando o crédito tributável exigível em R\$ 44.181,94 (quarenta e quatro mil, cento e oitenta e um reais e noventa e quatro centavos)



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0505/2022
Página 2

de multa por infração, arrimada nos art. 88, inciso X, e 81-A, inciso V, alínea “a”, da Lei 6.379/96, por infringência aos art. 4º, 8º, e 3º, c/c os art. 11 e 12 do Decreto nº 30.478/2009.

Reitero a possibilidade de realização de um novo procedimento acusatório em função do vício formal indicado, em observância ao que preceitua o artigo 18 da Lei nº 10.094/13, aplicando-se, ao caso, o prazo constante no art. 173, II, do CTN.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Primeira Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferencia, em 23 de setembro de 2022.

PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Primeira Câmara de Julgamento, LEONARDO DO EGITO PESSOA (SUPLENTE), LARISSA MENESES DE ALMEIDA E JOSÉ VALDEMIR DA SILVA.

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA
Assessor



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0505/2022
Página 3

PROCESSO Nº 1928602018-0

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.

Advogado: Sr.º ALEXANDRE DE ARAÚJO ALBUQUERQUE, inscrito na OAB/PE sob o nº 25.108

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CID. DA GR3 DA SEFAZ - CAMPINA GRANDE

Autuante: MARCELO CRUZ DE LIRA e MONICA GONÇALVES SOUZA MIGUEL

Relator: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - ARQUIVO MAGNÉTICO - NULIDADE - VÍCIO FORMAL - ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL - OMISSÃO E DIVERGÊNCIA - DENÚNCIA CONFIGURADA - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- Impõe-se a nulidade do feito fiscal quando constatado que o autuante equivocou-se ao identificar a natureza da infração, haja vista ter descrito como elemento motivador da exação a constatação do descumprimento de obrigação relacionada ao arquivo magnético, enquanto o contribuinte possuía obrigação de escrituração fiscal digital.

- Confirmadas as irregularidades fiscais caracterizadas pela falta de informação de documentos fiscais na EFD, impõe-se a penalidade acessória pelo descumprimento da obrigação de fazer.

RELATÓRIO

Em análise nesta Corte, o recurso voluntário interposto contra decisão monocrática que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.0002667/2018-11 (fls. 3/4), lavrado em 4 de dezembro de 2018, contra a empresa BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA, inscrição estadual nº 16.158.503-5, no qual constam as seguintes denúncias, *ipsis litteris*:



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0505/2022
Página 4

ARQUIVO MAGNÉTICO – INFORMAÇÕES DIVERGENTES - O contribuinte está sendo autuado por apresentar no arquivo magnético/digital informações divergentes das constantes nos documentos ou livros fiscais obrigatórios.

ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – DIVERGÊNCIA – OPERAÇÕES COM MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS - O contribuinte está sendo autuado por ter informado com divergências, na forma e prazo regulamentares, em registros de blocos específico de escrituração, os documentos fiscais da EFD, relativo às suas operações com mercadorias ou prestações de serviços.

ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – EFD - O contribuinte está sendo autuado por deixar de enviar ou enviar com divergência, na forma e prazo regulamentar, os registros da EFD.

NOTA EXPLICATIVA: TAL IRREGULARIDADE SE DEVE AO FATO DO CONTRIBUINTE APRESENTAR INFORMAÇÕES DIVERGENTES NA EFD EM REGISTRO PRÓPRIO REFERENTES AO NÚMERO DA REDUÇÃO Z OU DATA DO MOVIMENTO, APRESENTADOS NA MEMÓRIA DOS EQUIPAMENTOS EMISSORES DE CUPOM FISCAL.

Foram dados como infringidos o art. 306 e parágrafos, c/c o art. 335 do RICMS/PB, e os art. 4º, 8º e 3º, c/c os art. 11 e 12 do Decreto nº 30.478/2009, apurando-se um crédito tributário no valor de R\$ 45.254,44 (quarenta e cinco mil, duzentos e cinquenta e quatro reais e quarenta e quatro centavos), sendo R\$ 44.896,94 (quarenta e quatro mil, oitocentos e noventa e seis reais e noventa e quatro centavos) a título de multa por descumprimento de obrigação acessória, arrimada nos art. 85, IX, “k”; 88, X; e 81-A, V, “a”, da Lei 6.379/96, e R\$ 357,50 (trezentos e cinquenta e sete reais e cinquenta centavos) de multa recidiva de 50%, com base no artigo 87 da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios às fls. 05 a 12.

Após cientificada pessoalmente, em 10 de dezembro de 2018, a autuada, por intermédio de seu procurador, apresentou impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise (fls. 15 a 40), por meio da qual afirma, em síntese que:

- a) deve ser reconhecida a nulidade do procedimento decorrente da ausência dos elementos essenciais e necessários a sua validade, tais como: da ausência de apresentação da ordem de serviço, bem como das possíveis prorrogações de prazo para sua execução por escrito;
- b) estão ausentes as provas da ocorrência da infração, haja vista a fiscalização ter apresentado apenas planilha contendo o número de série do ECF e seus valores, acarretando a impossibilidade de defesa;



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0505/2022
Página 5

- c) a penalidade decorrente de descumprimento de obrigação acessória é desmedida porque não houve falta de recolhimento do imposto;
- d) alguns casos de divergência na data da movimentação ocorreram por erro do sistema ou mesmo pela hora que estão configurados para dar início à redução Z, com todas as situações lançadas por este equívoco ter considerado o movimento de um dia antes àquele constante na redução Z, mas a tendo a mesma base de cálculo, ou seja, o imposto fora recolhido sem alterações;
- e) inexistente qualquer discrepância entre os valores informados na EFD daqueles informados na redução Z;
- f) não houve qualquer omissão quanto às informações das referidas operações e, conseqüentemente, quanto ao recolhimento do ICMS, sendo indevida a cobrança de multa;
- g) a multa aplicada em percentual por descumprimento de obrigação acessória viola o princípio da proporcionalidade, quanto, se porventura existente, deveria ser em um valor fixo;
- h) que inexistente prova em relação à reincidência;
- i) que a penalidade deve ser absorvida pelo Auto de Infração nº 93300008.09.00002680/2018-70;
- j) deve ser aplicado o art. 112 do CTN, que remete, em casos de dúvida, a uma aplicação mais favorável da legislação tributária.

Ato contínuo, os autos foram conclusos e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, oportunidade na qual foram distribuídos à julgadora fiscal Adriana Cássia Lima Urbano, que decidiu pela parcial procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa:

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. ARQUIVO MAGNÉTICO – INFORMAÇÕES DIVERGENTES. NULIDADE. VÍCIO FORMAL. NORMA LEGAL INFRINGIDA. ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL. – INFORMAÇÕES DIVERGENTES. CONFIRMAÇÃO PARCIAL DAS IRREGULARIDADES. MULTA RECIDIVA AFASTADA. REINCIDÊNCIA NÃO CONFIGURADA.

Descabe o pedido de diligência ou perícia quando presentes nos autos todos os elementos necessários para que a autoridade julgadora forme sua convicção.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0505/2022
Página 6

Afastada a denúncia de divergência de informações em arquivo magnético por vício formal, uma vez que se mostra em desacordo com o requisito de que trata o artigo 17, III, da Lei nº 10.094/13. Possibilidade de lavratura de novo auto de infração com a identificação da correta norma legal infringida, observando-se o prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.

A legislação tributária sanciona, com penalidade por descumprimento de obrigação acessória, os que omitirem ou prestarem, ao Fisco, informações divergentes nos registros de bloco específico de escrituração, conforme os termos da legislação de regência. Fato comprovado pelos autuantes, o que levou à procedência da acusação inserta na inicial.

Restando descaracterizada a reincidência para o período ora denunciado, a multa recidiva deve ser excluída na íntegra nos termos do artigo 87 da Lei nº 6.379/96

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

Após tomar ciência da decisão singular, por meio de DT-e, em 10/01/2020, e insatisfeito com a o resultado do julgamento, o contribuinte apresentou recurso voluntário por meio do qual reitera os argumentos apresentados na impugnação, exceto o ponto referente à absorção da penalidade pelo Auto de Infração nº 93300008.09.00002680/2018-70.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos distribuídos a esta relatoria, segundo os critérios regimentais, para apreciação e julgamento.

Considerando que o sujeito passivo apresentou requerimento para realização de sustentação oral, os autos foram remetidos à Assessoria Jurídica, com arrimo no art. 20, X, da Portaria SEFAZ nº 80/2021, a qual se manifestou por meio de Parecer.

Eis o relatório.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração que visa a exigir, da empresa BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA, crédito tributário decorrente do descumprimento de obrigações acessórias consubstanciadas em omissões/divergências de informações entre os valores das Reduções “Z” lançados nos arquivos da EFD da leitura constante da MFD dos equipamentos ECF e das divergências entre a escrituração dos números das Reduções “Z” e da data de movimentação nos arquivos da EFD das constantes na Memória Fiscal.

Nulidade – Ausência da Ordem de Serviço, sua Prorrogação e Notificação sobre a prorrogação do prazo para conclusão da fiscalização



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0505/2022
Página 7

O contribuinte suscita, com base no § 3º do art. 642 do RICMS/PB¹, defesa preliminar que pugna o reconhecimento da nulidade decorrente de vícios de procedimento consistentes na falta de apresentação de cópia da ação fiscal, sua possível prorrogação e a ciência da impugnante sobre os procedimentos fiscalizatórios.

Alega, ainda, que não há comprovação de que o Termo de Início da Fiscalização foi registrado nos livros fiscais da impugnante, bem como que não foi apresentado o Termo de Encerramento da ação fiscal, situação que, no seu entender, gera dúvida quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização.

Diante de tais fatos, o sujeito passivo sustenta que os erros procedimentais impedem:

- 1) A verificação da ciência do contribuinte de que está sendo fiscalizado; 2) a verificação do cumprimento do prazo de validade da Auditoria expedida (60 dias da notificação do contribuinte); 3) a existência de prorrogação do prazo para conclusão da fiscalização; 4) a constatação de que o período fiscalizado está contido na autorização para fiscalizar; e 5) a constatação se o Fiscal Autuante estava designado para proceder à fiscalização e, por sua vez, promover a autuação.

Por sua vez, a julgadora monocrática ponderou que:

Aqui cabe-nos esclarecer que o procedimento de fiscalização que resultou na lavratura do presente auto de infração foi motivado pela abertura da Ordem de Serviço Específica nº 93300008.12.00007298/2017-22, por meio da qual foram designados os auditores fiscais MARCELO CRUZ DE LIRA E MÔNICA GONÇALVES SOUZA MIGUEL. Em cumprimento ao disposto na referida ordem, assim laboraram os representantes fazendários, solicitando ao contribuinte os arquivos da memória fiscal dos equipamentos ECF, conforme se verifica no evento de acompanhamento incluído no sistema de informação desta Secretaria, durante o procedimento de auditoria:

(...)

¹ Art. 642. A autoridade fiscalizadora lavrará termo destinado a documentar dia e hora do início do procedimento, bem como os atos e termos necessários à demonstração do resultado da ação fiscal.

Parágrafo único. Verificada a prática de infração, será lavrado o auto correspondente, consignando o período fiscalizado, livros e documentos examinados e quaisquer outras informações úteis à instrução do feito.

Nova redação dada ao art. 642 pelo inciso XVIII do art. 1º do Decreto nº 36.128/15 – DOE de 27.08.15.

Art. 642. A fiscalização lavrará termo destinado a documentar o dia e a hora do início do procedimento, bem como os atos e termos necessários à demonstração do resultado da ação fiscal.

(...)

§ 3º Os trabalhos de fiscalização normais deverão ser concluídos em até 60 (sessenta) dias e os especiais em até 120 (cento e vinte) dias, podendo ambos os prazos ser prorrogados por período estabelecido em Portaria do Secretário de Estado da Receita, desde que as circunstâncias ou complexidade dos serviços justifiquem.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0505/2022
Página 8

Importante observarmos que não houve inclusive a necessidade da lavratura de Termo de Início de Fiscalização¹, termo este apto a dar ciência ao contribuinte do procedimento de auditoria instaurado, o que, da mesma forma, em nada prejudicou o direito à ampla defesa e ao contraditório da recorrente. Ao contribuinte não se restringiu o seu direito de defesa, fato este comprovado com a apresentação de sua peça impugnatória, por meio da qual pôde apresentar todos os argumentos e provas que julgou necessários. Admitir-se que o auditor fiscal está obrigado a dar ciência aos contribuintes de que detectou irregularidades passíveis de autuação, seria o mesmo que solicitar um “de acordo” da empresa para assim proceder.

(...)

Com efeito, os trabalhos de auditoria excederam, de fato, o prazo estabelecido no art. 642, § 3º, do RICMS/PB, no entanto, tal ocorrência não é motivo de vício formal ou material capaz de inquinar o lançamento, mormente quando se sabe que tal prazo é voltado para o controle da administração sobre seus subordinados, tratando-se, assim, de prazos impróprios, onde seu descumprimento não gera qualquer desvalia processual ou preclusão, muito menos prejuízo ou cerceamento ao contribuinte, sujeitando apenas os autores desidiosos, salvo justo motivo, às sanções administrativas aplicáveis à espécie. A esse respeito, assim estabelece o art. 21 da Lei nº 10.094/2013, que estabeleceu o Ordenamento Processual Tributário do Estado da Paraíba, senão vejamos:

(...)

O fato da fiscalização ter extrapolado o prazo previsto na legislação, e, solicitado prorrogação, em nada prejudicou o contribuinte, muito menos comprometeu seu direito de contraditório e de ampla defesa, situação inclusive manifestada de forma regular e tempestiva nas etapas do contencioso administrativo que ora se processa.

Não merece reparos a fundamentação apresentada pela instância, que delimitou de forma precisa a natureza *interna corporis* dos prazos relativos ao desenvolvimento dos trabalhos de fiscalização.

No intuito de realizar uma avaliação ampla do caso, convém transcrever, em sua integralidade, a redação do art. 37 da Lei do PAT e do art. 642 do RICMS/PB, dispositivos que regulamentam os procedimentos de fiscalização:

Lei nº 10.094/2013

Art. 37. **Considerar-se-á iniciado o procedimento fiscal** para apuração das infrações à legislação tributária:

I - com a lavratura do termo de início de fiscalização;

II - com a lavratura do termo de apreensão de mercadorias e documentos fiscais ou de intimação para sua apresentação;

III - com a lavratura de Auto de Infração ou de Representação Fiscal, inclusive na modalidade eletrônica;

IV - com qualquer outro ato escrito por auditor fiscal, próprio de sua atividade funcional específica, a partir de quando o fiscalizado for cientificado.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0505/2022
Página 9

§ 1º O início do procedimento alcança todos aqueles que estejam diretamente envolvidos nas infrações porventura apuradas no decorrer da ação fiscal, somente abrangendo os atos que lhes forem anteriores.

§ 2º Quando houver indícios de infração, os bens ou mercadorias que estiverem envolvidos poderão ser retidos até que seja concluído o correspondente procedimento de fiscalização, sendo o responsável cientificado da retenção e intimado a prestar as informações necessárias à identificação do sujeito passivo.

§ 3º Os trabalhos de fiscalização deverão ser concluídos nos prazos definidos em legislação.

§ 4º O início e o encerramento do trabalho de auditoria da fiscalização, na situação que dispuser a legislação, devem ser feitos por termo escrito, lavrado pelo próprio atuante.

§ 5º O Auto de Infração e a Representação Fiscal na modalidade eletrônica serão disciplinados por ato do titular da Secretaria de Estado da Receita.

§ 6º A peça base será encaminhada à repartição preparadora, juntamente com os termos e documentos que a instruírem e bem assim, as coisas apreendidas, no prazo de 03 (três) dias úteis, a contar da data da ciência do sujeito passivo ou da declaração de recusa.

RICMS/PB

Art. 642. A autoridade fiscalizadora lavrará termo destinado a documentar dia e hora do início do procedimento, bem como os atos e termos necessários à demonstração do resultado da ação fiscal.

Parágrafo único. Verificada a prática de infração, será lavrado o auto correspondente, consignando o período fiscalizado, livros e documentos examinados e quaisquer outras informações úteis à instrução do feito.

Nova redação dada ao art. 642 pelo inciso XVIII do art. 1º do Decreto nº 36.128/15 – DOE de 27.08.15.

Art. 642. A fiscalização lavrará termo destinado a documentar o dia e a hora do início do procedimento, bem como os atos e termos necessários à demonstração do resultado da ação fiscal.

§ 1º Para efeitos do disposto no “caput”, deverão, também, ser observadas as disposições contidas no art. 37 da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013.

§ 2º Não exclui a espontaneidade a expedição de ofício ou notificação para regularização da situação fiscal do contribuinte, desde que integralmente atendida a solicitação no prazo de 10 (dez) dias.

§ 3º Os trabalhos de fiscalização deverão ser concluídos em até 60 (sessenta) dias, prazo este prorrogável por igual período, desde que as circunstâncias ou complexidade dos serviços o justifiquem, a critério das Gerências Operacionais subordinadas à Gerência Executiva de Fiscalização.

Nova redação dada ao § 3º do art. 642 pelo inciso I do art. 1º do Decreto nº 37.338/17 - DOE de 19.04.17.

§ 3º Os trabalhos de fiscalização normais deverão ser concluídos em até 60 (sessenta) dias e os especiais em até 120 (cento e vinte) dias, podendo ambos os prazos ser prorrogados por período estabelecido em Portaria do Secretário de Estado da Receita, desde que as circunstâncias ou complexidade dos serviços justifiquem.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0505/2022
Página 10

§ 4º As diligências solicitadas deverão ser concluídas no prazo de 30 (trinta) dias, podendo ser prorrogado por igual período dependendo do nível de complexidade das tarefas a realizar, observado o disposto nos arts. 59 a 61 da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013.

§ 5º Constatada a prática de infração, será lavrado o Auto de Infração correspondente, consignando o período fiscalizado, livros e documentos examinados e quaisquer outras informações úteis à instrução do feito.

§ 6º Para efeitos do disposto no § 5º deste artigo, o Secretário de Estado da Receita poderá, mediante expedição de portaria, determinar o acréscimo de outros requisitos a serem inseridos no Auto de Infração ou na Representação Fiscal, bem como definir-lhes normas simplificadas e aprovar os seus modelos.

Revogado o § 7º do art. 642 pela alínea “b” do inciso III do art. 1º do Decreto nº 40.006/20 – DOE de 30.01.2020. Republicado por incorreção no DOE de 31.01.2020

§ 7º O Auto de Infração poderá ser precedido de notificação. **(revogado)**

§ 8º Na hipótese de Representação Fiscal, até a inscrição em Dívida Ativa, havendo erro formal, de cálculo ou a comprovação de pagamento anterior, atestados por parecer da fiscalização, o chefe da repartição preparadora do domicílio do contribuinte determinará, por despacho fundamentado, o seu arquivamento e a correção do lançamento no sistema da Secretaria de Estado da Receita.

§ 9º Para efeitos do disposto no § 8º, arquivada a Representação Fiscal fica o contribuinte autorizado a proceder, quando for o caso, à retificação da Guia de Informação Mensal do ICMS - GIM ou da Escrituração Fiscal Digital – EFD.

A avaliação dos dispositivos acima transcritos não deve ser realizada “em tiras”², como pretende o contribuinte, desconsiderando o propósito almejado pela norma, que, em poucas palavras, busca estipular a regulamentação dos procedimentos fiscais para configuração da espontaneidade do contribuinte, bem como a responsabilidade funcional dos servidores públicos que extrapolem os prazos para a realização de suas atribuições.

Esclareço. Inicialmente, convém registrar que a Lei do PAT estabelece, no “caput” do art. 37, mecanismos alternativos de início de **procedimento fiscal**, restando expressamente autorizado o início do procedimento fiscal por meio de qualquer ato escrito por auditor fiscal, lavratura de termo de início, lavratura de termo de apreensão, bem como pela lavratura de auto de infração.

Assim, cada situação concreta definirá o meio pelo qual será iniciado o procedimento fiscal, valendo esclarecer que no processo em exame, o procedimento de fiscalização que resultou na lavratura do presente auto de infração foi motivado pela

² No julgamento da ADPF 101 o Min. Eros Grau, ao abordar a questão da compreensão do direito, afirmou entendimento segundo o qual “não se interpreta o direito em tiras; não se interpretam textos normativos isoladamente, mas no seu todo”.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0505/2022
Página 11

abertura da Ordem de Serviço nº 93300008.12.00007298/2017-22, específica, cujo motivo consta a necessidade de averiguação da Cessação de uso do ECF.

Em cumprimento ao disposto nas determinações da Gerência Operacional de Fiscalização de Estabelecimentos, os representantes fazendários procederam ao exame de dados digitais, por meio do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que dentre suas regras de segurança, exige validação do contribuinte (com assinatura digital) para transmissão dos dados, possuindo, portanto, validade jurídica para todos os fins, sendo inconcebível afirmar que tais arquivos não possuem confiabilidade para realização de procedimentos fiscais.

Dessa forma, enquanto o contribuinte não toma ciência do procedimento, seja em relação aos atos preparatórios quanto ao próprio auto de infração, fica, apenas, resguardada a sua espontaneidade. Assim, a legitimidade da atuação da autoridade fiscal prescinde da ordem de serviço ou termo de início, que deve ser considerado documento de utilização interna da Secretaria de Estado da Fazenda para que sejam delimitadas as regras pertinentes ao seu funcionamento.

No presente caso, considerando que foi constatada a prática de infrações, deve ser considerado acertado o procedimento adotado pela autoridade fiscal que encerrou o procedimento e lavrou o auto de infração, nos termos do art. 642, § 5º do RICMS/PB, em suma, o Auto de Infração demonstrou o resultado da ação fiscal, não ocorrendo qualquer prejuízo ou cerceamento ao contribuinte, uma vez que o direito ao contraditório e ampla defesa é exercido no transcorrer do contencioso administrativo.

De todo modo, vale ressaltar que na Ordem de Serviço nº 93300008.12.00007298/2017-22, houve designação dos Auditores Marcelo Cruz de Lira, mat. 145.963-8, e Mônica Gonçalves Souza Miguel, mat. 147.074-4, onde foi estabelecido



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0505/2022
Página 12

como prazo final para execução dos trabalhos, após prorrogações, a data de 24/12/2018, demonstrando que não houve qualquer irregularidade no procedimento administrativo³.

Portanto, descabida a alegação de nulidade fundada na ausência de ordem de serviço e de sua prorrogação ou da ausência de Termo de Início ou de Encerramento da ação fiscal.

Ad argumentandum tantum, já foi debatido no Poder Judiciário, inclusive, a desnecessidade de ordem de serviço para legitimar a atuação fiscal tributária, senão veja-se o Acórdão do TJDFT:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. APREENSÃO DE MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DE NOTA FISCAL. LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO E APREENSÃO. ORDEM DE SERVIÇO PARA LEGITIMAR A ATUAÇÃO DO FISCAL TRIBUTÁRIO. DESNECESSIDADE. NULIDADE DA AÇÃO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

I - Não há se falar em exorbitância de atribuição, decorrente de ausência de ordem de serviço, se a agente da fiscalização tributária que lavrou o auto de infração e apreensão de mercadorias integrava a Gerência de Fiscalização Itinerante e estava autorizada ao exercício de sua atividade, nos termos do que dispõem o inciso IV, do art. 131, da Portaria nº. 563/02 da Secretaria de Fazenda; e o §1º do art. 53 da Lei nº. 1.254/96.

3

Autorização								
- Data:	26/12/2017							
- Usuário:	ANDRE HENRIQUE DE ARRUDA LUNA							
Cancelamento								
- Data:								
- Motivo:								
- Usuário:								
- Descrição:								
Histórico de Descrições Complementares								
Data Inclusão		Autor					Descrição	
20/12/2017		ANDRE HENRIQUE DE ARRUDA LUNA						
Justificativas de Atraso								
Tipo		Descrição			Usuário		Data	
Prorrogações								
Prazo Anterior	Nº Dias Prorrog.	Prazo Prorrog.	Descrição		Usuário	Situação	Homologação	
05/02/2018	30	13/04/2018	INCLUIR EVENTOS E FINALIZAÇÃO.		DALVA MARIA DE ANDRADE	H	14/03/2018	IRANEIDE DE FATIMA MARANHÃO SARMENTO
13/04/2018	20	24/12/2018	PARA INCLUSÃO DE EVENTOS, AUTO DE INFRAÇÃO. E FINALIZAÇÃO DA ORDEM DE SERVIÇO		MARCIA HENRIQUES SOUTO MONTENEGRO	H	04/12/2018	MARCIA HENRIQUES SOUTO MONTENEGRO
Eventos de Acompanhamento								



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0505/2022
Página 13

II - A ordem de serviço de que trata o artigo 9-A do Decreto nº. 16.106/94 é documento de utilização interna da Secretaria de Estado da Fazenda, sendo, portanto, despidianda na lavratura do auto de infração.

III - Não merece prosperar a alegação de nulidade do auto de infração por ter sido ele lavrado por apenas um agente fiscal, na medida em que tal hipótese não se insere no rol taxativo do artigo 87 do Decreto nº. 16.106/94, que estabelece os casos de nulidade do procedimento administrativo fiscal.

IV - Negou-se provimento ao recurso. Unânime.⁴

Dessa forma, a ordem de serviço constitui instrumento *interna corporis* que prevê mecanismo de gestão da Gerência Executiva de Fiscalização de Tributos Estaduais voltado à verificação dos trabalhos dos servidores fiscais.

Há de se destacar que diversas manifestações judiciais informam que é princípio assente e indiscutível nos processos (administrativos ou judiciais) que deve imperar na avaliação das nulidades a regra da instrumentalidade das formas (*pas de nullités sans grief*), nulificando-se o processo, apenas quando houver demonstração cabal do prejuízo ao contribuinte, senão veja-se as seguintes decisões:

AGRAVO REGIMENTAL EM HABEAS CORPUS. INTERCEPTAÇÃO TELEFÔNICA. POSSIBILIDADE DE PRORROGAÇÕES SUCESSIVAS COM ESTRITA OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS. AUSÊNCIA DE TRANSCRIÇÃO INTEGRAL DAS GRAVAÇÕES, PORÉM CONTEÚDO ACESSÍVEL A DEFESA. NÃO COMPROVAÇÃO DE PREJUÍZO. DISPENSÁVEL A CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PARA INÍCIO DA FASE INVESTIGATÓRIA. PLURALIDADE DE CRIMES INVESTIGADOS. INEXISTÊNCIA DE NULIDADES. 1. Nos termos do art. 5º, XII, da Constituição Federal, a interceptação telefônica dependerá de ordem judicial (cláusula de reserva jurisdicional), que, de acordo com o art. 1º da Lei nº 9.296/1996, deverá ser expedida pelo juiz competente, em decisão devidamente fundamentada que demonstre sua conveniência e indispensabilidade. 2. Há possibilidade de sucessivas renovações dentro do prazo legal, sempre precedidas de novas e fundamentadas decisões judiciais, que apontem a presença dos requisitos legais e a manutenção da indispensabilidade desse meio de prova, inclusive com a referência à permanência das razões inicialmente legitimadoras da interceptação (Ag. Reg. no Habeas Corpus 130.860, Primeira Turma, Rel. Min. ALEXANDRE DE MORAES, j. 16/10/2017; Habeas Corpus 139.370, Primeira Turma, Rel. Min. MARCO AURÉLIO; Red. p/Acórdão, MIN. ROBERTO BARROSO, j. 06/03/2018). 3. Os relatórios de inteligência foram apresentados como documentos oficiais no pedido de interceptação e sua veracidade foi atestada pelo Ministério Público, de modo que não cabe falar em nulidade, sobretudo se considerado que não houve qualquer alegação sobre eventual manipulação ou inconsistências. 4. Tendo a defesa acesso à totalidade das gravações, é dispensável a transcrição integral das conversas quando irrelevantes para o esclarecimento dos fatos. **Não demonstrados, concretamente, os reflexos negativos do ato coator para a**

⁴ Acórdão nº 307.107. Agravo de Instrumento 20080020034492AGI, 6ª Turma Cível, Des. José Divino de Oliveira, TJDFT



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0505/2022
Página 14

ampla defesa e o contraditório, incide o princípio pas de nullité sans grief. 5. Os fatos investigados não se relacionam com o exercício da advocacia. Somente no curso da investigação, verificou-se a condição de advogado do agravante, diversamente do que alega a defesa. Esta SUPREMA CORTE já decidiu que “o simples fato de o paciente ser advogado não pode lhe conferir imunidade na eventual prática de delitos no exercício de sua profissão” (HC 96.909, Rel. Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, DJe de 11/12/2009). 6. Não há afronta à Súmula Vinculante 24/STF. Embora se exija o lançamento definitivo do crédito tributário para o início da persecução penal nos crimes de sonegação fiscal, o mesmo entendimento não se aplica à mera fase investigatória (HC 106.152, Relatora Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, DJe de 24/5/2016). Tampouco há nulidade se a medida cautelar teve como finalidade apurar não só a suposta prática do delito de sonegação fiscal, mas também de outros crimes, como formação de quadrilha, lavagem de dinheiro e corrupção. 7. Agravo regimental a que se nega provimento.⁵ (grifos acrescentados)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. PRELIMINAR DE NULIDADE. DIGITALIZAÇÃO INCOMPLETA. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NÃO ACOLHIMENTO. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE APLICOU DIRETAMENTE O PRAZO PRESCRICIONAL DA REPETIÇÃO DO INDÉBITO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DECISÃO ADMINISTRATIVA DENEGATÓRIA DE RESTITUIÇÃO. ART. 169 DO CTN. PRESCRIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE OFENSA À SÚMULA Nº 7 DO STJ. RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM PARA PROSSEGUIMENTO DO FEITO.

1. Não merece acolhida a preliminar de nulidade suscitada pela agravante em razão da digitalização incompleta da última página do acórdão recorrido à fl. 238 e-STJ, tendo em vista que o texto a que se refere encontra-se transcrito na ementa de fls. 240 e-STJ, não havendo qualquer prejuízo à defesa por conta de tal vício. **É cediço que a declaração da nulidade processual depende da demonstração da existência de prejuízo à parte interessada (pas de nullité sans grief), o que não ocorreu na hipótese. Por outro lado, a conversão do feito em diligência militar contra o princípio da celeridade processual.** 2. O presente feito trata de ação anulatória de decisão administrativa que negou restituição de indébito cumulada com repetição de indébito. A decisão administrativa que se pretende anular foi exarada em 20 de maio de 2002 e a ação anulatória foi ajuizada em 9 de fevereiro de 2004, portanto, dentro do prazo prescricional de dois anos previsto no art. 169 do CTN. 3. Deve ser reformado acórdão recorrido que aplicou diretamente o prazo prescricional para repetição do indébito (art. 168 do CTN) em ação que pleiteia, também, a anulação da decisão administrativa denegatória da restituição (art. 169 do CTN). Precedentes. 4. Afastada a prescrição da ação anulatória da decisão administrativa denegatória, devem os autos retornar à origem para prosseguimento do feito quanto às demais questões de mérito. 5. A aplicação do direito à hipótese não demandou reexame do contexto fático-probatórios dos autos, mas apenas outra valoração jurídica dos fatos expressamente consignados no bojo do acórdão recorrido, não havendo que se falar em incidência da Súmula nº 7 do STJ. 6. Agravo regimental não provido.⁶ (grifos acrescentados)

⁵ HC 130596 AgR/ SP - SÃO PAULO - AG.REG. NO HABEAS CORPUS - Relator(a): Min. ALEXANDRE DE MORAES - Julgamento: 17/08/2018 - Publicação: 30/08/2018- Órgão julgador: Primeira Turma.

⁶ AgRg no REsp 1316775/ES – Agravo Regimental no Recurso Especial 2012/0063045-5 – Relator(a): Min. MAURO CAMPBELL MARQUES – Julgamento: 03/09/2015 – Publicação : 17/09/2015 - Segunda Turma.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0505/2022
Página 15

Como demonstrado, ao contribuinte não se restringiu o seu direito de defesa, fato este comprovado com a apresentação de sua peça impugnatória, por meio da qual houve apresentação de todos os argumentos que julgou necessário.

Realização de perícia técnica

Neste ponto, cabe-nos analisar o pedido de perícia (fls. 127)⁷ requerido pela Autuada cujo objetivo seria “demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor”.

Percebe-se que o recorrente apresentou requerimento genérico, sem indicar precisamente quais os pontos controvertidos nos autos que demandariam a realização de “perícia”, em suma, não houve demonstração da necessidade deste meio de produção da prova.

O artigo 59 da Lei nº 10.094/13 assim dispõe:

Art. 59. Apresentada a impugnação, e até a decisão final administrativa, havendo diligências a realizar serão elas determinadas pelo órgão julgador, de ofício, ou a pedido do autor do procedimento ou do sujeito passivo.

§1º A autoridade julgadora que deferir ou negar o pedido de realização de diligência fundamentará sua decisão.

(...)

Considerando que não houve especificação da necessidade da realização da diligência, bem como que já existem nos autos elementos suficientes para a formação do convencimento do julgador fiscal, deve ser reconhecida a dispensabilidade da produção da prova, sem que ocorra qualquer violação ao direito de defesa do sujeito passivo.

O procedimento requerido pelo contribuinte deve ser considerado inócuo para o deslinde da lide, motivo pelo qual, com fulcro no art. 61 da Lei nº 10.094/138, indefiro o pedido de realização de diligência.

Acusação – Arquivo Magnético – Nulidade – Vício Formal

Inicialmente, convém destacar que após consulta ao Sistema ATF - Administração Tributária e Financeira da Secretaria de Estado da Fazenda da Paraíba, foi

⁷ O pedido de perícia não está previsto na Legislação Tributária deste Estado. A análise requerida pela Impugnante encontra fundamentação no procedimento de Diligência, disciplinado no artigo 59 da Lei nº 10.094/13.

⁸ **Art. 61.** Para os efeitos desta Lei, entende-se por diligência a realização de ato por ordem da autoridade competente para que se cumpra uma exigência processual ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada. (grifo nosso)



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0505/2022
Página 16

possível constatar que o contribuinte esteve obrigado a apresentar a Escrituração Fiscal Digital entre os exercícios de 2010 a 2019:

Retorno do Webservice			
Data:	14/09/2022 08:39:51		
Retorno:	101 - SUCESSO		
CNPJ:	13.004.510/0284-31		
Inscrição Estadual:	16.158.503-5		
UF:	PB		
Período Ativo	Perfil	Data Inicial	Data Final
01/01/2010 01:00:00 a 11/09/2019 01:00:00	B	01/01/2010 01:00:00	11/09/2019 01:00:00
Contribuinte não obrigado de entrega de EFD na data da consulta 14/09/2022, verifique se existem obrigatoriedades para outros períodos na tabela acima.			

Por tal motivo, andou bem a ilustre julgadora monocrática ao reconhecer a nulidade, por vício formal, em relação à acusação “Arquivo Magnético – Informações Divergentes”, sendo oportuno transcrever o seguinte excerto da decisão:

Consultando, porém, o sistema de informação desta Secretaria, vemos que o contribuinte já era obrigado à Escrituração Fiscal Digital, durante o período concernente a esta acusação, diante dos parâmetros estabelecidos no art. 3º do Decreto nº 30.478/2009, ficando, portanto, a mercê de suas declarações através da EFD.

Tanto é assim que, nos demonstrativos insertos às fls. 5/7, a fiscalização relata que os registros da EFD do contribuinte não correspondiam aos registros na Memória Fiscal dos equipamentos ECF, observando divergência em relação aos números das Reduções “Z” e da data de movimentação.

É crucial frisarmos aqui que, na presente acusação, a fiscalização, ao fundamentar a denúncia com base nos parágrafos do art. 306, refere-se também ao §5º, que trata das especificações para escrituração do arquivo magnético, nos termos do Convênio ICMS nº 57/95, alterado, posteriormente, pelo Convênio nº 39/00.

Além do que, o “caput” do referido artigo impõe a manutenção das informações, atinentes ao registro fiscal dos documentos recebidos ou emitidos por qualquer meio, aos contribuintes usuários do sistema de emissão e escrituração fiscal, na forma estabelecida nos Convênios ICMS nº 57/95 e 39/00.

Não se pode perder de vista que, de fato, o Manual de Orientação previsto no Convênio ICMS nº 57/95, com a redação dada pelo Convênio nº 39/00, refere-se às orientações para a escrituração de livros fiscais por contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados, não se confundindo com as



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0505/2022
Página 17

especificações para a escrituração dos arquivos EFD, que estão previstas nos art. 4º e 8º do Decreto nº 30.478/2009, *verbis*:

(...)

Destarte, deveria a fiscalização ter apontado como infringidos os art. 4º e 8º do Decreto nº 30.478/2009, que se referem à EFD, sendo plenamente aplicável para o caso a penalidade ínsita na alínea “k” do inciso IX do art. 85 da Lei nº 6.379/96, vigente à época dos fatos.

Neste ponto, posiciono-me pela nulidade por vício formal da presente acusação, porquanto entender que **houve erro na cominação da norma legal infringida**.

Isto posto, tendo em vista que a legislação atual é clara quanto à decretação de nulidade da ação fiscal quando houver erro na norma legal infringida - inciso III do art. 17 da Lei 10.094/13 - transcrito na sequência, hei de anular a acusação de ARQUIVO MAGNÉTICO – INFORMAÇÕES DIVERGENTES, por infringência ao art. 306 e parágrafos, c/c o art. 335 do RICMS/PB, **devendo ser cancelado o valor do crédito tributário denunciado na inicial para esta infração**.

A fundamentação apresentada pela instância prima acompanha o posicionamento consolidado do Conselho de Recursos Fiscais, sendo necessário, portanto, reconhecer o erro na descrição da infração, para resguardar os interesses da Fazenda Estadual, declarando a acusação NULA, por VÍCIO FORMAL, diante do que dispõem os artigos 16 e 17, da Lei nº 10.094/2013, em vigor a partir de 01 de março de 2014, *in verbis*:

Art. 16. Os lançamentos que contiverem vício de forma devem ser considerados nulos, de ofício, pelos Órgãos Julgadores, observado o disposto no art. 15 desta Lei.

Art. 17. Está incluído na hipótese prevista no art. 16 desta Lei, o Auto de Infração lavrado em desacordo com os requisitos obrigatórios estabelecidos no art. 142 do Código Tributário Nacional, quanto:

(...)

III - à norma legal infringida;

Assim, constatado o vício de forma o lançamento que possui equívoco na descrição do fato infringente deve ser declarado nulo, podendo ser realizada a constituição regular do crédito tributário mediante novo feito fiscal.

Escrituração Fiscal Digital – Omissão / Divergência

Pois bem, em relação às demais acusações, convém frisar que o processo *sub examine* trata de uma relação obrigacional tributária que tem como vínculo jurídico a ocorrência de fato gerador de natureza acessória, ou seja, exigência de deveres instrumentais



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0505/2022
Página 18

que visam assegurar o interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos, segundo nos informa o Código Tributário Nacional ao disciplinar as espécies de obrigações, *in verbis*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Dessa forma, restou garantido à obrigação acessória existência autônoma em relação à obrigação principal, entendimento este que já foi expresso pelo STF quando analisou a exigência do seu cumprimento, inclusive, a entidades imunes, conforme ser destacado no RE 250.844, que possui como ementa o seguinte enunciado: “IMUNIDADE – LIVROS FISCAIS. O fato de a pessoa jurídica gozar da imunidade tributária não afasta a exigibilidade de manutenção dos livros fiscais.”.

Neste julgamento o Min. Luiz Fux apresenta, em seu voto vista, a seguinte argumentação:

“Vê-se, assim, que o cumprimento da obrigação tributária acessória nada tem a ver com a existência, concomitante, de certa e determinada obrigação principal, ambas devidas pelo mesmo sujeito. O cumprimento de obrigações acessórias possui relevância externa e independente da relação articulada a partir do dever de pagar certo tributo. Projeta-se sobre outras relações jurídico-tributárias, travadas ou não entre os mesmos sujeitos em torno de exações também idênticas ou não.

Em verdade, toda controvérsia sobre a matéria decorre do emprego, pela legislação, de um mesmo rótulo (principal/acessória) para designar realidades distintas nos campos civil e tributário. Daí por que a terminologia “acessória”, vista em abstrato, é equívoca. Melhor seria que as mesmas fossem indicadas, pelo menos no campo justributário, por expressão mais precisa e infensa a ambiguidades, tal como “deveres instrumentais”. Sem embargo, o nomen iuris empregado pelo legislador não tem o condão de alterar-lhes a essência, a qual, esta sim, deve informar o regime jurídico aplicável à hipótese.

(...)

Em suma, os deveres instrumentais (como a escrituração de livros e a confecção de documentos fiscais) ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo, porquanto dotados de finalidades próprias e independentes da apuração de certa e determinada exação devida pelo próprio sujeito passivo da obrigação acessória.”



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0505/2022
Página 19

O STJ, nos EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL : EDcl no REsp 1384832 RN 2013/0149820-0, já se manifestou nesse sentido, ao ponderar que:

4. A obrigação acessória existe ainda que o sujeito a ela vinculado não seja contribuinte do tributo. Isto porque a obrigação acessória possui caráter autônomo em relação à principal, pois mesmo não existindo obrigação principal a ser adimplida, pode haver obrigação acessória a ser cumprida, no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos. 5. Tratando-se de descumprimento de obrigação acessória (penalidade pecuniária), convertida em principal, a constituição do crédito sujeita-se ao lançamento de ofício, na forma do art. 149, incisos II, IV e VI, do CTN, cuja regra a ser observada é a do art. 173, inciso I, do CTN. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental, mas improvido.

Percebe-se, portanto, que os Tribunais Superiores possuem manifestação que acata a validade da exigência de obrigação acessória, independente do sujeito passivo ser contribuinte do imposto, ou seja, não há o que se falar em flexibilização da norma tributária para aqueles contribuintes sujeitos às relações obrigacionais tributárias. É nesse contexto que devem ser analisados os fatos apresentados pela autoridade fiscal no presente auto, ou seja, sob a autonomia e independência das obrigações acessórias.

Tanto na impugnação quanto no recurso protocolado a empresa admite, em parte, o descumprimento da obrigação acessória, como é possível se destacar na seguinte passagem:

o fato é que alguns casos de divergência na data da movimentação ocorreram por erro do sistema ou mesmo pela hora que estão configurados para dar início à redução Z.

Apesar da confissão expressa nos autos, a atuada entende que o crédito tributário deve ser desconstituído por inexistir “prejuízo quanto ao recolhimento do imposto”, já que o erro cometido não afetaria a base de cálculo declarada.

Convém frisar que a ausência de lesão material ao Erário não afasta a responsabilidade da atuada pelo inadimplemento da obrigação de fazer consubstanciada na omissão ou divergência na escrituração de blocos da EFD, constituindo tal comportamento conduta punível que independe do exame e/ou da presença do elemento volitivo da ação, e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (CTN, art. 136).

A atuada também apresenta como argumento de defesa a suposta aplicação da equidade ou do *in dubio pro contribuinte*, com base no comando do art. 112 do Código Tributário Nacional, que autorizaria **em caso de dúvida** a interpretação da lei mais benéfica ao contribuinte.

Ora, as circunstâncias delimitadoras da natureza da infração, com a devida graduação, e a pessoa do infrator estão perfeitamente determinadas nos autos, circunstâncias



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0505/2022
Página 20

estas, por si só, suficientes para garantir a legalidade do procedimento fiscal e impeditivas da aplicação da regra do *in dúbio pro contribuinte*.

Pois bem, com base nos arts. 3º, 4º, 8º, 11 e 12 do Decreto nº 30.478/09⁹, a autoridade fiscal procedeu ao lançamento de ofício, por ter verificado que o contribuinte foi omissos ou apresentou com divergência blocos de escrituração da EFD.

Como forma de garantir efetividade aos comandos insculpidos nos dispositivos acima reproduzidos, a Lei nº 6.379/96, em seu artigo 81-A, V, “a” e art. 88, X estabeleceu a aplicação da seguinte penalidade¹⁰:

Art. 81-A. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso IV do art. 80 serão as seguintes:

(...)

9 Art. 3º A EFD será obrigatória para os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS (Protocolos ICMS 77/08 e 03/11).

(...)

Art. 4º O arquivo digital da EFD será gerado pelo contribuinte de acordo com as especificações do leiaute definido em Ato COTEPE e conterá a totalidade das informações econômico-fiscais e contábeis correspondentes ao período compreendido entre o primeiro e o último dia do mês.

§ 1º Para efeito do disposto no “caput”, considera-se totalidade das informações:

I - as relativas às entradas e saídas de mercadorias bem como aos serviços prestados e tomados, incluindo a descrição dos itens de mercadorias, produtos e serviços;

II - as relativas a quantidade, descrição e valores de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, produtos manufaturados e produtos em fabricação, em posse ou pertencentes ao estabelecimento do contribuinte declarante, ou fora do estabelecimento e em poder de terceiros;

III - qualquer informação que repercuta no inventário físico e contábil, na apuração, no pagamento ou na cobrança do ICMS ou outras de interesse da administração tributária.

§ 2º Qualquer situação de exceção na tributação do ICMS, tais como isenção, imunidade, não-incidência, diferimento ou suspensão do recolhimento, também deverá ser informada no arquivo digital, indicando-se o respectivo dispositivo legal.

§ 3º As informações deverão ser prestadas sob o enfoque do declarante.

(...)

Art. 8º O leiaute do arquivo digital da EFD, definido em Ato COTEPE, será estruturado por dados organizados em blocos e detalhados por registros, de forma a identificar perfeitamente a totalidade das informações a que se refere o § 1º do art. 4º deste Decreto.

Parágrafo único. Os registros a que se refere o “caput” constituem-se da gravação, em meio digital, das informações contidas nos documentos emitidos ou recebidos, a qualquer título em meio físico ou digital, além de classificações e ajustes efetuados pelo próprio contribuinte e de outras informações de interesse fiscal.

Art. 11. O arquivo digital da EFD será enviado na forma prevista no § 1º do art. 10 e sua recepção será precedida no mínimo das seguintes verificações:

I - dos dados cadastrais do declarante;

II - da autoria, autenticidade e validade da assinatura digital;

III - da integridade do arquivo;

IV - da existência de arquivo já recepcionado para o mesmo período de referência;

V - da versão do PVA-EFD e tabelas utilizadas.

§ 1º Efetuadas as verificações previstas no “caput”, será automaticamente expedida, por meio do PVA-EFD, comunicação ao respectivo declarante quanto à ocorrência de um dos seguintes eventos:

I - falha ou recusa na recepção, hipótese em que a causa será informada;

II - regular recepção do arquivo, hipótese em que será disponibilizado recibo de entrega, nos termos do § 1º do art. 15.

§ 2º Consideram-se escriturados os livros e o documento de que trata o § 3º do art. 1º no momento em que for emitido o recibo de entrega (Ajuste SINIEF 05/10).

§ 3º A recepção do arquivo digital da EFD não implicará no reconhecimento da veracidade e legitimidade das informações prestadas, nem na homologação da apuração do imposto efetuada pelo contribuinte.

Art. 12. O arquivo digital da EFD deverá ser enviado até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao encerramento do mês da apuração.

§ 1º O prazo de que trata o “caput” poderá ser disciplinado através de Portaria do Secretário de Estado da Receita.

(...)

10 Redação vigente nos períodos auditados.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0505/2022
Página 21

V - 5% (cinco por cento), aos que deixarem de informar ou informarem com divergência, na forma e prazo regulamentares, em registros do bloco específico de escrituração:

a) documento fiscal relativo à operação de circulação de mercadorias ou de prestação de serviço, por documento não informado ou divergência de valores encontrada;

(...)

Art. 88. Será adotado, também, o critério referido no inciso I do art. 80, com aplicação de multa, na forma a seguir:

(...)

X - de 100 (cem) UFR-PB, aos que deixarem de enviar, ou enviarem com divergência, na forma e no prazo regulamentares, os registros da EFD que estejam obrigados, quando não cabíveis as sanções previstas nos incisos V do art. 81-A e VIII e IX deste artigo;

Considerando que o recorrente apenas reiterou os argumentos apresentados na impugnação, convém transcrever excerto da decisão singular, que justificou a manutenção do crédito tributário:

Acusação 2: ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – DIVERGÊNCIA – OPERAÇÕES COM MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS

(...)

Assevera a impugnante a inexistência de divergência nos valores da Redução “Z” lançados na EFD, todavia, consta no sistema de informação desta Secretaria que o contribuinte promoveu a retificação de suas informações, em 27 de dezembro de 2018, substituindo a EFD originalmente transmitida em 13 de julho de 2015, ou seja, após a lavratura do auto de infração, o que afasta a espontaneidade da referida correção.

(...)

Sendo assim, não há como prosperarem os argumentos da defesa, motivo pelo qual mantenho os créditos lançados no auto de infração na sua forma original.

Acusação 3: ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – EFD

(...)

In casu, é notória a constatação de que a auditoria fiscal apresentou um arcabouço probatório, demonstrando as divergências de informações entre a escrituração dos números das Reduções “Z” e da data de movimentação nos arquivos da EFD das constantes na Memória Fiscal, situação que não foi contraditada a contento pela atuada, diante da falta de argumentos e provas contrárias à conduta afrontosa perante a legislação de regência.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0505/2022
Página 22

(...)

Perscrutando as provas colacionadas aos autos para corroborar a denúncia, temos que os autuantes trazem, às fls. 5/7, demonstrativo analítico, no qual a fiscalização demonstra o cálculo da multa imposta e relaciona os campos período, número de série do equipamento ECF, data da movimentação, número da Redução “Z”, tipo de tributação e valor, tanto da EFD quanto da Memória Fiscal, em que se verificou divergência, após o cruzamento de informações prestadas pela autuada, como forma de embasar as acusações impostas à empresa.

À defesa caberia se contrapor, apresentando os elementos com vistas a confirmar a regularidade de suas operações, gerando o efeito impeditivo do direito do autor, ou seja, demonstrar que inexistem divergências entre as informações prestadas na EFD e aquelas constantes da Memória Fiscal dos equipamentos ECF, todavia vemos que a impugnante, ao alegar a ausência de prejuízo ao Erário, pela simples inconsistências nas datas de movimentação informação, acaba por ratificar que incorreu nas infrações denunciadas pelos autuantes.

A alegação, portanto, reveste-se de generalidade e, como tal, não se presta para desconstituir o procedimento fiscal.

Quanto à acusação “0570 - Escrituração Fiscal Digital – Divergência”, a planilha de fls. 08 a 12 demonstra a materialidade da infração, que corresponde às diferenças entre os valores detectados na MFD e declarados na EFD, tendo o contribuinte informado que não houve qualquer omissão quanto às informações das referidas operações.

Dessa forma, descabida a suposta nulidade de cerceamento ao direito de defesa consistente na ausência de comprovação da infração, pois todos os dados necessários à identificação da relação obrigacional estão disponibilizados na referida planilha.

Ainda, conforme indicado na instância prima, o contribuinte retificou as declarações, em 27/12/2018, ou seja, em momento posterior à ciência do auto de infração, situação que afasta a espontaneidade de sua conduta, conforme pode ser verificado pela reprodução da consulta ao Sistema ATF:

Resultado da consulta para o período de 06/2015 a 12/2015										
Período	Entrega	Data do processamento	IE	Razão Social	Imposto a Recolher	Saldo Credor	Imposto a Recolher ST	Tipo	Situação do arquivo	Situação ATF
06/2015	27/12/2018 09:50:23	27/12/2018 09:39:57	16.158.503-5	BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NE LTDA	0,00	1.799,92	0,00	SUBSTITUTA	ACEITO	Ativo
07/2015	27/12/2018 09:54:39	27/12/2018 09:46:53	16.158.503-5	BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NE LTDA	6.909,16	0,00	0,00	SUBSTITUTA	ACEITO	Ativo
08/2015	27/12/2018 10:26:17	27/12/2018 09:59:58	16.158.503-5	BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NE LTDA	0,00	6.926,03	0,00	SUBSTITUTA	ACEITO	Ativo
09/2015	27/12/2018 10:31:43	27/12/2018 19:17:03	16.158.503-5	BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NE LTDA	1.140,18	0,00	0,00	SUBSTITUTA	ACEITO	Ativo
10/2015	27/12/2018 10:36:15	27/12/2018 10:30:04	16.158.503-5	BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NE LTDA	12.025,33	0,00	0,00	SUBSTITUTA	ACEITO	Ativo
11/2015	27/12/2018 10:39:56	27/12/2018 11:12:53	16.158.503-5	BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NE LTDA	0,00	4.983,35	0,00	SUBSTITUTA	ACEITO	Ativo
12/2015	27/12/2018 10:43:57	27/12/2018 16:50:29	16.158.503-5	BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NE LTDA	0,00	8.473,86	0,00	SUBSTITUTA	ACEITO	Ativo



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0505/2022
Página 23

Resultado da consulta para o período de 01/2016 a 07/2016										
Período	Entrega	Data do processamento	IE	Razão Social	Imposto a Recolher	Saldo Credor	Imposto a Recolher ST	Tipo	Situação do arquivo	Situação ATF
01/2016	27/12/2018 10:46:02	27/12/2018 10:49:03	16.158.503-5	BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NE LTDA	0,00	1.449,39	0,00	SUBSTITUTA	ACEITO	Ativo
02/2016	27/12/2018 10:47:04	27/12/2018 10:43:00	16.158.503-5	BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NE LTDA	0,00	1.962,52	0,00	SUBSTITUTA	ACEITO	Ativo
03/2016	27/12/2018 10:48:45	27/12/2018 17:51:58	16.158.503-5	BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NE LTDA	0,00	582,93	0,00	SUBSTITUTA	ACEITO	Ativo
04/2016	27/12/2018 10:49:31	27/12/2018 15:04:13	16.158.503-5	BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NE LTDA	9.493,66	0,00	0,00	SUBSTITUTA	ACEITO	Ativo
05/2016	27/12/2018 10:50:18	27/12/2018 18:53:36	16.158.503-5	BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NE LTDA	5.962,74	0,00	0,00	SUBSTITUTA	ACEITO	Ativo
06/2016	27/12/2018 10:53:40	27/12/2018 10:35:35	16.158.503-5	BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NE LTDA	17.736,39	0,00	0,00	SUBSTITUTA	ACEITO	Ativo
07/2016	27/12/2018 10:55:02	27/12/2018 10:54:04	16.158.503-5	BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NE LTDA	0,00	1.627,55	0,00	SUBSTITUTA	ACEITO	Ativo

Vale registrar que as instâncias judiciais possuem entendimento consolidado no sentido de que não se aplica a denúncia espontânea em caso de descumprimento de obrigação acessória autônoma, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. CADEIA RECURSAL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE 1. Tendo o recurso sido interposto contra decisão publicada na vigência do Código de Processo Civil de 2015, devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele previsto, conforme Enunciado Administrativo n. 3/2016/STJ.

2. O entendimento desse Superior Tribunal de Justiça, se encontra firmado no sentido de que "**não se aplica a denúncia espontânea em caso de descumprimento de obrigação acessória autônoma**", e que "o referido entendimento manteve-se íntegro mesmo após a alteração promovida pela Lei 12.350/2010". Nesse sentido: AgInt no AREsp.

1.418.993/RJ, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJe 10.2.2020; AgInt no REsp 1867756/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/10/2020, DJe 23/10/2020.

3. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp n. 1.875.174/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 29/8/2022, DJe de 1/9/2022.) (grifos acrescidos)

Dessa forma, acompanho as fundamentações da instância prima, para considerar procedente o lançamento.

No que se refere à acusação "0532 – Escrituração Fiscal Digital", a planilha de fls. 05 a 07 demonstra a materialidade da infração, que corresponde às diferenças entre os números das reduções Z ou da data do movimento registrados na MFD e declarados na EFD, tendo o contribuinte informado que alguns casos de divergência na data da movimentação ocorreram por erro do sistema ou mesmo pela hora que estão configurados para dar início à redução Z, não existindo prejuízo ao erário.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0505/2022
Página 24

Em consonância com manifestação anterior, descabida a suposta nulidade de cerceamento ao direito de defesa consistente na ausência de comprovação da infração, pois todos os dados necessários à identificação da relação obrigacional estão disponibilizados na referida planilha.

Conforme já explanado, a relação obrigacional tributária possui natureza objetiva, sem a investigação da intenção ou da suposta ausência de lesão material ao Erário, não devendo ser afastada a responsabilidade da autuada, dado que, como já afirmado, a relação obrigacional acessória possui autonomia e deve ser adimplida em todos os seus termos.

Por fim, não há como prosperar o argumento da finalidade confiscatória da multa aplicada, pois tal requerimento refere-se a diretriz da política tributária, inserida na competência do Poder Legislativo, cabendo ao Judiciário a avaliação de conformidade com as regras constitucionais.

Nesse sentido, a Lei nº 10.094/13, que regulamenta o Processo Administrativo Tributário no Estado da Paraíba, instituiu em seu art. 55 limitação material na competência dos órgãos julgadores, mais especificamente, a declaração de inconstitucionalidade ou a aplicação da equidade, inviabilizando a aplicação dos princípios constitucionais referenciados pelo contribuinte, *in verbis*:

Art. 55. Não se inclui na competência dos órgãos julgadores:
I - a declaração de inconstitucionalidade;
II - a aplicação de equidade.

Assim, uma vez que o conjunto probatório apresentado demonstra o descumprimento da obrigação acessória, o crédito tributário especificado no auto de infração torna-se devido, impondo a procedência da exigência fiscal.

Por tais motivos, o crédito tributário efetivamente devido pela recorrente apresenta a seguinte configuração:

Infração	Período	Multa	% Recidiva	Recidiva	Total	Valor Cancelado	Total Devido
0174	jun-13	715,00	50,00	357,50	1.072,50	1.072,50	0,00
0570	jun-15	1.259,63	-	-	1.259,63	-	1.259,63
	jul-15	4.224,71	-	-	4.224,71	-	4.224,71
	ago-15	3.084,58	-	-	3.084,58	-	3.084,58
	set-15	4.975,62	-	-	4.975,62	-	4.975,62
	nov-15	13,52	-	-	13,52	-	13,52
	dez-15	14,89	-	-	14,89	-	14,89
	abr-16	14,99	-	-	14,99	-	14,99
0532	jul-15	4.110,00	-	-	4.110,00	-	4.110,00
	out-15	4.208,00	-	-	4.208,00	-	4.208,00



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0505/2022
Página 25

	fev-16	4.350,00	-	-	4.350,00	-	4.350,00
	abr-16	4.445,00	-	-	4.445,00	-	4.445,00
	mai-16	4.464,00	-	-	4.464,00	-	4.464,00
	jun-16	4.491,00	-	-	4.491,00	-	4.491,00
	jul-16	4.526,00	-	-	4.526,00	-	4.526,00
Total		44.896,94		357,50	45.254,44		44.181,94

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, mantendo a sentença prolatada na instância singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.0002667/2018-11, lavrado em 4 de dezembro de 2018, para impor à autuada BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA, inscrição estadual nº 16.158.503-5, devidamente qualificada nos autos, fixando o crédito tributável exigível em R\$ 44.181,94 (quarenta e quatro mil, cento e oitenta e um reais e noventa e quatro centavos) de multa por infração, arrimada nos art. 88, inciso X, e 81-A, inciso V, alínea “a”, da Lei 6.379/96, por infringência aos art. 4º, 8º, e 3º, c/c os art. 11 e 12 do Decreto nº 30.478/2009.

Reitero a possibilidade de realização de um novo procedimento acusatório em função do vício formal indicado, em observância ao que preceitua o artigo 18 da Lei nº 10.094/13, aplicando-se, ao caso, o prazo constante no art. 173, II, do CTN.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Primeira Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 23 de setembro de 2022.

Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon
Conselheiro Relator