

PROCESSO Nº 1747122017-1

ACÓRDÃO Nº 0319/2021

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP.

1ª Recorrida: HERÁCLITO COSTA COMÉRCIO DE RAÇÕES LTDA

2ª Recorrente: HERÁCLITO COSTA COMÉRCIO DE RAÇÕES LTDA

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP.

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SEFAZ - SANTA RITA

Autuante: MARIA DALVA LINS CAVALCANTI

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

DECADÊNCIA - APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, I, DO CTN - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - DESCUMPRIMENTO - ARQUIVO MAGNÉTICO - INFORMAÇÕES DIVERGENTES - NULIDADE - VÍCIO FORMAL CONFIGURADO - FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS - IRREGULARIDADE CONFIRMADA EM PARTE - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

*- Nos casos de descumprimento de obrigação acessória, a contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário obedece ao comando insculpido no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*- Equívoco na descrição do ato infracional comprometeu os lançamentos a título de Arquivo Magnético – Informações Divergentes, vez que caracterizada nulidade por vício formal. Possibilidade de refazimento do feito fiscal, em observância ao que preceitua o artigo 18 da Lei nº 10.094/13.*

*- A ausência de escrituração de notas fiscais no Livro Registro de Entradas configura descumprimento de obrigação de fazer sujeitando aqueles que incorrerem nesta conduta omissiva à aplicação da penalidade prevista no artigo 85, II, “b”, da Lei nº 6.379/96. In casu, restou confirmada a necessidade de exclusão de algumas notas fiscais indevidamente relacionadas no levantamento realizado pela auditoria, o que fez sucumbir parte do crédito tributário originalmente lançado.*

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 de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo desprovimento de ambos, para manter inalterada a decisão singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002731/2017-83, lavrado em 20 de novembro de 2017 em desfavor da empresa HERÁCLITO COSTA COMÉRCIO DE RAÇÕES LTDA., condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 34.357,46 (trinta e quatro mil, trezentos

e cinquenta e sete reais e quarenta e seis centavos) de multa por infração, com fulcro no artigo 85, II, “b”, da Lei nº 6.379/96, por haver o contribuinte afrontado o artigo 119, VIII c/c o artigo 276, ambos do RICMS/PB.

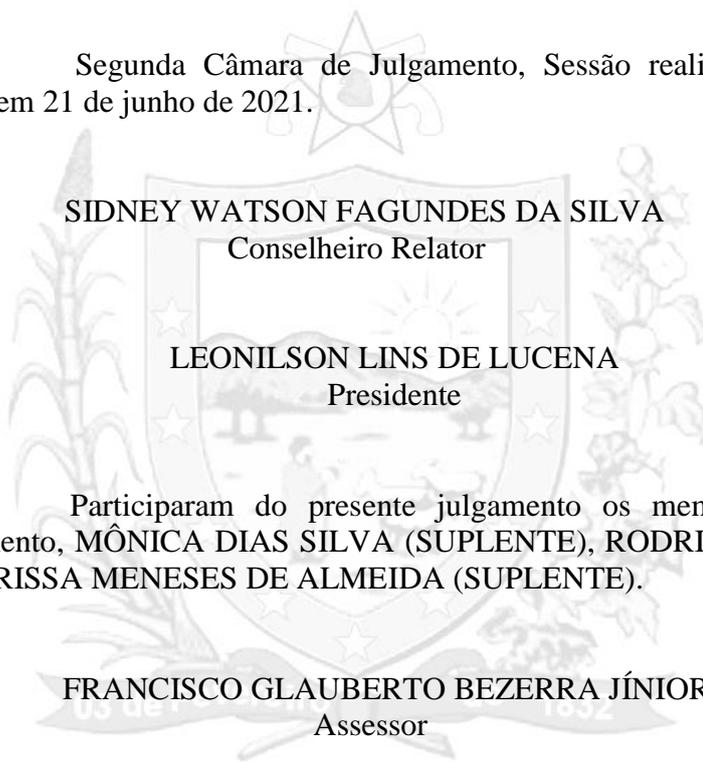
Ao tempo que mantenho cancelada, por indevida, a quantia de R\$ 37.780,17 (trinta e sete mil, setecentos e oitenta reais e dezessete centavos) de multa.

Ressalto, ainda, a possibilidade de refazimento do feito fiscal em razão do vício formal indicado.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 21 de junho de 2021.



SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA  
Conselheiro Relator

LEONILSON LINS DE LUCENA  
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, MÔNICA DIAS SILVA (SUPLENTE), RODRIGO DE QUEIROZ NÓBREGA E LARISSA MENESES DE ALMEIDA (SUPLENTE).

FRANCISCO GLAUBERTO BEZERRA JÚNIOR  
Assessor

Processo nº 1747122017-1

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP.

1ª Recorrida: HERÁCLITO COSTA COMÉRCIO DE RAÇÕES LTDA

2ª Recorrente: HERÁCLITO COSTA COMÉRCIO DE RAÇÕES LTDA

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP.

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SEFAZ - SANTA RITA

Autuante: MARIA DALVA LINS CAVALCANTI

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA

DECADÊNCIA - APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, I, DO CTN - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - DESCUMPRIMENTO - ARQUIVO MAGNÉTICO - INFORMAÇÕES DIVERGENTES - NULIDADE - VÍCIO FORMAL CONFIGURADO - FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS - IRREGULARIDADE CONFIRMADA EM PARTE - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

*- Nos casos de descumprimento de obrigação acessória, a contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário obedece ao comando insculpido no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*- Equívoco na descrição do ato infracional comprometeu os lançamentos a título de Arquivo Magnético – Informações Divergentes, vez que caracterizada nulidade por vício formal. Possibilidade de refazimento do feito fiscal, em observância ao que preceitua o artigo 18 da Lei nº 10.094/13.*

*- A ausência de escrituração de notas fiscais no Livro Registro de Entradas configura descumprimento de obrigação de fazer sujeitando aqueles que incorrerem nesta conduta omissiva à aplicação da penalidade prevista no artigo 85, II, “b”, da Lei nº 6.379/96. In casu, restou confirmada a necessidade de exclusão de algumas notas fiscais indevidamente relacionadas no levantamento realizado pela auditoria, o que fez sucumbir parte do crédito tributário originalmente lançado.*

## RELATÓRIO

Trata-se de recursos de ofício e voluntário interpostos contra decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002731/2017-83, lavrado em 20 de novembro de 2017 em desfavor da empresa HERÁCLITO COSTA COMÉRCIO DE RAÇÕES LTDA., inscrição estadual nº 16.155.254-4.

Na referida peça acusatória, constam as seguintes denúncias, *ipsis litteris*:

0174 – 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.

Nota Explicativa:  
ARQUIVO MAGNÉTICO

0265 – 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.

Nota Explicativa:  
ARQUIVO MAGNÉTICO

0171 – FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS >> O contribuinte está sendo autuado por descumprimento de obrigação acessória por ter deixado de lançar as notas fiscais correspondentes às mercadorias recebidas nos livros fiscais próprios.

Nota Explicativa:  
NOTAS FISCAIS NÃO LANÇADAS EM LIVROS FISCAIS

Em decorrência destes fatos, a representante fazendária, considerando haver o contribuinte infringido os artigos 306 e parágrafos c/c 335; 119, VIII c/c 276, todos do RICMS/PB, lançou um crédito tributário na quantia total de R\$ 72.137,63 (setenta e dois mil, cento e trinta e sete reais e sessenta e três centavos) a título de multas por infração, com arrimo no artigo 85, IX, “k” e II, “b”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios às fls. 7 a 92.

Depois de cientificada pessoalmente em 12 de dezembro de 2017, a autuada, por intermédio de seu representante legal, protocolou, em 9 de janeiro de 2018, impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise, por meio da qual afirma que todos os documentos indicados pela fiscalização foram devidamente lançados.

Declarados conclusos, foram os autos remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais – GEJUP, onde foram distribuídos à julgadora fiscal Fernanda Céfora Vieira Braz, que decidiu pela parcial procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa:

**DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. ARQUIVO MAGNÉTICO – INFORMAÇÕES DIVERGENTES. VÍCIO FORMAL. NULIDADE. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. DENÚNCIA CONFIGURADA EM PARTE. AJUSTES REALIZADOS.**

- Configura infração à legislação tributária entrega dos arquivos magnéticos com informações divergentes das constantes nos documentos ou livros fiscais, ensejando a imposição de penalidade por descumprimento de obrigação acessória estabelecida em lei, vigente à época dos fatos. Todavia, constatou-se um equívoco cometido pela fiscalização na descrição da natureza da infração, a qual inquinou de vício formal a acusação e acarretou, por essa razão, a sua nulidade. Cabível a realização de novo feito fiscal.

- A falta de registro das notas fiscais de aquisição no livro Registro de Entradas impõe penalidade por descumprimento de obrigação de fazer estabelecida em lei. *In casu*, provas carreadas aos autos, fizeram sucumbir parte da multa aplicada.

#### **AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE**

Embora conste, no despacho administrativo exarado às fls. 141, a informação “sem recurso de ofício”, devemos observar que, nos eventos de acompanhamento do Processo nº 1747122017-1, extraído do Sistema ATF da SEFAZ/PB, há indicação de recurso de ofício, em razão de o crédito tributário cancelado pela instância prima haver excedido o montante estabelecido no art. 80, § 1º, I, da Lei nº 10.094/13 e, por este motivo, o crédito tributário cancelado também será objeto de apreciação pela instância *ad quem*.

Cientificada de decisão proferida pela instância prima em 27 de outubro de 2020 e inconformada com os termos da sentença que fixou o crédito tributário em R\$ 34.357,46 (trinta e quatro mil, trezentos e cinquenta e sete reais e quarenta e seis centavos), o sujeito passivo, por intermédio de seus advogados, apresentou, em 24 de novembro de 2020, recurso voluntário tempestivo ao Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, por meio do qual alega que:

- a) A descrição dos fatos é elemento substancial e próprio da obrigação tributária, de modo que os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, sendo este o caso da primeira e segunda acusações, vez que foram descritas como “informações divergentes” nos arquivos magnéticos, entretanto os elementos contidos nos autos evidenciam que houve, na verdade, omissão de notas fiscais nos arquivos magnéticos;
- b) Os créditos tributários relativos ao período de 1º de janeiro de 2012 a 11 de dezembro de 2012 já se encontravam, à época do lançamento, extintos pela decadência, por força do que estabelecem os artigos 150, § 4º, do Código Tributário Nacional e 22, § 3º, da Lei nº 10.094/13;
- c) Quanto ao remanescente da terceira infração, o lançamento tributário é nulo de pleno direito, uma vez que, em parte alguma do auto de infração, é possível verificar se as notas fiscais de aquisição listadas pela auditoria efetivamente existem e, menos ainda, se realmente externam aquisições concretizadas pela recorrente (isto é, entradas de mercadorias no estabelecimento da empresa);
- d) A cópia das notas fiscais que se afirma terem deixado de ser registradas nos livros fiscais da autuada é o lastro probatório da acusação. Sem tais cópias, é impossível se atestar a veracidade dos documentos, sua

idoneidade ou se foram emitidos pelos supostos fornecedores em face da recorrente;

- e) A fiscalização não ofereceu qualquer indício de que as mercadorias referidas nas notas fiscais em questão hajam sido, efetivamente, entregues no estabelecimento da recorrente, isto é, de que as aquisições (entradas) se concretizaram;
- f) A autuação calcada na simples afirmação da autoridade fiscal de que o contribuinte adquiriu certas mercadorias, com amparo em singela lista de números de notas fiscais, impõe ao contribuinte a chamada “prova diabólica”, eis que o autuado se vê na contingência de produzir prova de um fato negativo;
- g) Na mesma data da lavratura do auto de infração a que se refere o recurso voluntário, foi lavrado outro auto de infração em face da recorrente (A. I. nº 93300008.09.00002730/2017-39) para cobrança de ICMS e multa em razão de suposta omissão de saídas presumida por ausência de escrituração de notas fiscais de entrada;
- h) No caso em que o descumprimento da obrigação principal é decorrência direta do descumprimento da obrigação acessória, o entendimento em vigor no âmbito da jurisprudência administrativa é o de que a penalidade relativa à obrigação acessória fica absorvida pela referente à obrigação principal;
- i) Mesmo se confirmada a terceira infração; no máximo, estaria caracterizado o cometimento de infração de caráter continuado, o que dá ensejo à aplicação de multa singular, e não de várias penalidades cumuladas;
- j) A aplicação de multas, nestes termos, foge à razoabilidade e à proporcionalidade.

Com estas considerações, a recorrente requer:

- a) Seja reconhecida a nulidade por vício material da primeira e da segunda infrações;
- b) O reconhecimento da decadência quanto ao período de 1/1/2012 até 11/12/2012;
- c) Seja o remanescente da terceira infração julgado integralmente nulo/improcedente;
- d) Na hipótese de não se entender pela nulidade ou total improcedência da terceira infração, sejam adequadas as penalidades aplicadas à teoria da continuidade delitiva.

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

Eis o relatório.

## VOTO

A matéria em apreciação versa sobre as seguintes denúncias: *a*) arquivo magnético – informações divergentes; e *b*) falta de lançamento de notas fiscais no Livro Registro de Entradas, formalizadas contra a empresa HERÁCLITO COSTA COMÉRCIO DE RAÇÕES LTDA., já previamente qualificada nos autos.

### 0174 e 0265 - ARQUIVO MAGNÉTICO DIGITAL – INFORMAÇÕES DIVERGENTES

De início, a recorrente pugna pela reforma da decisão singular que reconheceu a nulidade, por vício formal, da primeira e segunda acusações (0174 e 0265 – Arquivo Magnético – Informações Divergentes).

Conforme muito bem explicitado na sentença proferida pela instância *a quo*, “*os elementos contidos nos autos evidenciam que, em verdade, houve omissão de documentos fiscais relacionados nos demonstrativos anexos às fls. 13 a 15; 41 a 43; 61, e não divergência de informações.*”

De fato, ao examinar as provas juntadas aos autos, denota-se um descompasso entre o que fora evidenciado pela fiscalização e o que se encontra descrito na peça acusatória, o que levou a ilustre julgadora fiscal a sentenciar pela nulidade dos lançamentos por vício formal.

Segundo o sujeito passivo, o defeito no lançamento diz respeito a requisitos fundamentais, ou seja, aqueles intrínsecos ao lançamento, a saber: à valoração jurídica dos fatos tributários e, por este motivo, defende que seja reformada a decisão singular para declarar nulos, por vício material, os referidos créditos tributários.

O reconhecimento da nulidade dos lançamentos em razão de fatos desta natureza é medida que se impõe. Quanto a isso, não há dúvidas.

A questão que se discute é em relação à natureza do vício que inquinou os créditos tributários.

Sendo assim, faz-se imperativo que caracterizemos corretamente se o equívoco cometido pela fiscalização representa vício de natureza formal ou material. A importância está na possibilidade (ou não) de realização de novo lançamento, haja vista a contagem do prazo decadencial.

Embora possam os atos administrativos anulados, tanto por vício material quanto por vício de forma, ser refeitos e convalidados, o prazo de cinco anos prescrito no

art. 173, II, do CTN<sup>1</sup>, refere-se, tão-somente, ao *vício de forma*, não podendo ser aplicado na hipótese de uma decisão definitiva que houver anulado, por vício de competência, o lançamento anteriormente efetuado.

Sobre a matéria, convém observamos a ementa do Parecer PGFN/CAT N° 278/2014:

PARECER PGFN/CAT N° 278/2014

Parecer Público. Ausência de hipótese que justifique a imposição de qualquer grau de sigilo (Lei n° 12.527/11 - Lei de Acesso à Informação -, arts. 6º, I, 23 e 24).

LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NATUREZA DO DEFEITO. POSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DE VÍCIO FORMAL OU MATERIAL. NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

I - O erro na identificação do sujeito passivo, quando do lançamento, pode caracterizar tanto um vício material quanto formal, a depender do caso concreto, não se podendo afirmar, aprioristicamente, em que categoria o defeito se enquadra.

II - Se o equívoco se der na “identificação material ou substancial” (art. 142 do CTN), o vício será de cunho “material”, por “erro de direito”, já que decorrente da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato. Por outro lado, se o engano residir na “identificação formal ou instrumental” (art. 10 do Decreto n° 70.235/72), o vício, por consequência, será “formal”, eis que provenientes de “erro de fato”, hipótese em que se afigura possível a aplicação da regra insculpida no art. 173, II, do CTN. (g. n.)

O referido parecer, não obstante tratar mais especificamente da nulidade por indicação incorreta do sujeito passivo, também delimita contornos afetos à matéria em apreciação e, por este motivo, merece ser analisado com desvelo, tendo seu conteúdo valor didático inquestionável. Senão vejamos:

*“Note-se, portanto, que a completa identificação do sujeito passivo da obrigação tributária passa, necessariamente, por duas etapas ou fases: a primeira, dita material, que se refere ao conteúdo do lançamento e exige a interpretação e aplicação da legislação de regência do tributo para se apurar quem deve pagá-lo; e a segunda, de caráter instrumental, que diz respeito à forma do lançamento e demanda a exteriorização do conjunto de caracteres jurídicos que individualizam aquele que se apurou ter o dever de adimplir a obrigação, assegurando-lhe o direito de ampla defesa.”*

Ainda tomando emprestado o Parecer PGFN/CAT N° 278/2014, observemos:

---

<sup>1</sup> Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

(...)

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

*“Consoante item 10.1 da solução de consulta em comento, no erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra matriz de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato-norma. É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado.”*

No erro de direito, há imperfeição no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) e o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra-matriz de incidência.

Da análise dos autos, é possível concluir que não foi esse o equívoco cometido pela fiscalização. No caso em apreço, não houve incorreção quanto aos critérios e conceitos jurídicos por parte da autoridade responsável pelo lançamento. O lapso ocorreu quando do registro (digitação) dos códigos das infrações.

Observemos que as planilhas que embasaram estas acusações indicam omissão do registro das notas fiscais nos arquivos magnéticos, situação esta reconhecida pela própria recorrente às fls. 155. Vejamos:

*“A fiscalização descreveu a primeira e a segunda infrações como apresentação de “informações divergentes” nos arquivos magnéticos. Entretanto, os elementos contidos nos autos – notas fiscais de entrada supostamente não lançadas – evidenciam que houve, na verdade, omissão das notas fiscais nos arquivos magnéticos e não a indicada divergência.” (g. n.)*

Neste norte, tem-se que a situação retrata, manifesta e inequivocamente, um vício formal de lançamento, vez que não há dúvidas quanto ao que se pretendeu denunciar.

Noutras palavras, não houve qualquer imperfeição no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) e o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra-matriz de incidência. Não se trata, por conseguinte, de vício quanto ao conteúdo.

As disposições contidas nos artigos 16 e 17 de Lei nº 10.094/13 impõem, de forma clara, que os Autos de Infração lavrados com vício de forma devem ser considerados nulos, de ofício, pelos Órgãos Julgadores.

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:

I – à identificação do sujeito passivo;

II – à descrição dos fatos;

III – à norma legal infringida;

IV – ao nome, ao cargo, ao número de matrícula e à assinatura do autor do feito;

V – ao local, à data e à hora da lavratura;

VI – à intimação para o sujeito passivo pagar, à vista ou parceladamente, ou impugnar a exigência, no prazo de 30 (trinta) dias, contado a partir da data da ciência do lançamento. (g. n.)

Neste cenário, havemos de ratificar o entendimento esposado pela instância prima e declarar nulo, por vício formal, os lançamentos a título de “Arquivo Magnético – Informações Divergentes”, destacando a possibilidade de a Fazenda Pública proceder à lavratura de outra peça acusatória que atenda às disposições regulamentares, nos termos do artigo 18 da Lei nº 10.094/13<sup>2</sup>.

#### DA DECADÊNCIA

No recurso voluntário protocolado pelo contribuinte, a autuada assevera que não poderia o Fisco efetuar o lançamento tributário para fatos geradores ocorridos antes de 12 de dezembro de 2012, vez que estes períodos estariam alcançados pela decadência, por força do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

É cediço que o ato administrativo do lançamento tributário tem a função de promover a constituição do crédito tributário. Assim, de acordo com a melhor doutrina, o referido lançamento tem natureza jurídica mista, sendo declaratória da existência da obrigação tributária, ao mesmo tempo em que é constitutivo do crédito.

Ocorre que, para conferir segurança jurídica na relação entre sujeitos ativo e passivo, a lei também impõe limites a regulamentar a atividade administrativa do lançamento tributário, sendo uma delas a decadência, afastando a possibilidade de que essa relação jurídica seja *ad aeternum*. Por isso, submete-se aos efeitos decorrentes da inércia prolongada, tendo em vista o ato de lançar constituir-se, a um só tempo, um direito e um dever do sujeito ativo.

No caso do processo ora em apreciação, o crédito tributário foi lançado por haver sido constatado pela fiscalização que o contribuinte houvera descumprido obrigações tributárias de natureza acessória.

Tanto é assim que todo o crédito tributário é composto, única e exclusivamente, de valores decorrentes de multas por infração, não havendo sido lançado qualquer quantia a título de ICMS.

O prazo decadencial para a constituição do crédito relativo às obrigações acessórias é regido pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional - CTN, tendo em vista se

<sup>2</sup> **Art. 18.** Declarada a nulidade do lançamento por vício formal, dispõe a Fazenda Estadual do prazo de 5 (cinco) anos para efetuar novo lançamento, contado da data em que a decisão declaratória da nulidade se tornar definitiva na esfera administrativa.

tratar de lançamento de ofício, consoante a previsão do art. 149, incisos II, IV e VI do CTN, conforme já se posicionou o STJ no Recurso Especial nº 1.055.540 - SC:

TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – APRESENTAÇÃO DA GFIP – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DESCUMPRIMENTO – DECADÊNCIA – REGRA APLICÁVEL: ART. 173, I, DO CTN

1. A falta de apresentação da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), assim como o fornecimento de dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias devidas configura descumprimento de obrigação tributária acessória, passível de sanção pecuniária, na forma da legislação de regência.
2. Na hipótese, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário é regido pelo art. 173, I, do CTN, tendo em vista tratar-se de lançamento de ofício, consoante a previsão do art. 149, incisos II, IV e VI.
3. Ausente a figura do lançamento por homologação, não há que se falar em incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN.
4. Recurso especial não provido. (g. n.)

O Superior Tribunal de Justiça – STJ, no julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Especial 1384832 RN, também se manifestou nos mesmos moldes.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DECLARATÓRIOS RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. INSTRUMENTALIDADE RECURSAL. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRAZO DECADENCIAL. ART. 173, I, CTN.

1. Quando os embargos declaratórios são utilizados na pretensão de revolver todo o julgado, com nítido caráter modificativo, podem ser conhecidos como agravo regimental, em vista da instrumentalidade e a celeridade processual.
2. Nos termos do art. 113, §§ 2º e 3º, do CTN, a obrigação acessória prevista em "legislação tributária" pode vincular não só o contribuinte, como terceiro, no objetivo de obrigá-los a fazer, não fazer ou tolerar que se faça, de modo que a não observância do dever legalmente imputado conduz à aplicação de penalidade pecuniária (multa), que se transmuta em obrigação principal.
3. A própria agravante reconhece que a legislação tributária local veda a confecção de documento fiscal sem prévia autorização da autoridade competente - prestação negativa (não fazer) -, o que transforma a obrigação acessória em principal quanto à multa aplicada, cujo "sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto" (art. 122 do CTN).
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.

(STJ - EDcl no REsp: 1384832 RN 2013/0149820-0, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 18/03/2014, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 24/03/2014) (g. n.)

Isto posto, em se tratando da contagem do prazo decadencial para lançamento de crédito tributário decorrente de descumprimento de obrigações acessórias, deve-se observar a regra insculpida no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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

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

Observemos ainda que, no caso de descumprimento de deveres instrumentais, para que a regra aplicável seja a estabelecida no artigo 173, I, do CTN, não se faz necessária a ausência de declarações. A simples omissão de informações correspondentes aos fatos geradores nas declarações prestadas pelo contribuinte já é condição suficiente para que a contagem do prazo decadencial se inicie no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, pois, omitida a informação, não tem como o Fisco homologá-la.

No caso em exame, como a ciência do Auto de Infração se efetivou em 12 de dezembro de 2017, nenhum dos lançamentos foi alcançado pela decadência.

#### 0171 – FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS NOS LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS

Dentre as obrigações acessórias impostas aos contribuintes do ICMS do Estado da Paraíba, inclui-se a compulsoriedade de efetuar os lançamentos das notas fiscais de aquisição de mercadorias no Livro Registro de Entradas, nos termos do artigo 119, VIII c/c o artigo 276, ambos do RICMS/PB:

Art. 119. São obrigações do contribuinte:

(...)

VIII - escriturar os livros e emitir documentos fiscais, observadas as disposições constantes dos Capítulos próprios deste Regulamento;

(...)

Art. 276. O Registro de Entradas, modelos 1 ou 1-A, Anexos 24 e 25, destina-se à escrituração do movimento de entradas de mercadorias, a qualquer título, no estabelecimento e de utilização de serviços de transporte e de comunicação.

Trata-se de uma exigência imposta (obrigação acessória) com o objetivo de possibilitar ao Fisco um maior controle sobre as operações realizadas pelos contribuintes e, com isso, assegurar o cumprimento da obrigação principal, quando devida.

Como forma de garantir efetividade ao comando insculpido nos artigos anteriormente reproduzidos, a Lei nº 6.379/96, em seu artigo 85, II, “b”, estabeleceu a penalidade aplicável àqueles que violarem as disposições neles contidas.

Art. 85. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso I, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

II – de 03 (três) UFR-PB:

(...)

b) aos que, sujeitos à escrita fiscal, não lançarem as notas fiscais correspondentes às mercadorias recebidas ou às prestações efetuadas nos livros fiscais próprios, por documento;

De início, faz-se mister destacarmos que as notas fiscais referentes aos meses de janeiro, fevereiro, março e junho de 2014 foram corretamente excluídas pela julgadora monocrática, haja vista a constatação de que estavam devidamente registradas nos livros próprios.

Em relação à parcela remanescente, o sujeito passivo contesta a validade das provas ofertadas pelo Fisco e alega que, da forma como foram produzidas, seriam insuficientes para demonstrar o cometimento da infração.

Com efeito, qualquer omissão e/ou inconsistência que acarrete prejuízos à defesa do administrado contamina o lançamento tributário, tornando-o passível de anulação ou de reconhecimento da improcedência da denúncia, a depender do caso em concreto.

No caso em tela, tem-se que as planilhas juntadas às fls. 16 a 18, 38 a 40 e 60 contém dados suficientes para que se possam extrair todas as informações sobre os documentos nelas indicados.

Esta consulta pode ser realizada pelo contribuinte por meio do Sistema ATF da Secretaria de Estado da Fazenda da Paraíba (SER VIRTUAL), no endereço eletrônico [www.receita.pb.gov.br](http://www.receita.pb.gov.br), por meio do qual é facultada a realização de diversas pesquisas relacionadas à nota fiscal eletrônica, inclusive para detectar, por período, quais as NF-e que a ele foram destinadas (consulta genérica).

Acrescente-se, ainda, o fato de que, nas planilhas produzidas pela fiscalização, há a indicação de todas as “chaves de acesso” das NF-e, o que permite também a consulta específica de cada documento no ambiente nacional da NF-e, sendo, portanto, desnecessária a apresentação das cópias das notas fiscais para validar a acusação.

Destaque-se que, em se tratando de notas fiscais eletrônicas, o documento que detém validade jurídica é o arquivo digital, arquivo este que pode ser acessado a partir do número da sua chave de acesso. A NF-e é um documento de existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar, para fins fiscais, uma operação de circulação de mercadorias ocorrida entre as partes. Sua validade jurídica é garantida pela assinatura digital do remetente (garantia de autoria e de integridade) e a Autorização de uso fornecida pelo Fisco, antes da ocorrência do fato gerador.

O DANFE, por sua vez, nada mais é do que uma mera representação gráfica da NF-e.

Assim, para desconstituí-las como provas no caso destes autos, far-se-ia necessária a comprovação inequívoca de que as operações descritas nas NF-e não se efetivaram. Isto porque essas notas fiscais tiveram suas emissões autorizadas pelos Fiscos dos Estados de domicílio das empresas emitentes, sendo, portanto, documentos autênticos e dotados de validade jurídica.

Portanto, em oposição ao que preconiza a defesa, não se faz necessário, para dar suporte à denúncia, que seja comprovada a efetiva entrada das mercadorias no estabelecimento, pois, como já destacado, a existência de notas fiscais eletrônicas **autorizadas** obriga o contribuinte a registrá-las em seus livros próprios, salvo nos casos em que as mercadorias, comprovadamente, não foram a ele destinadas.

Neste ponto, abro um parêntese para discorrer acerca do artigo 159, IX, do RICMS/PB, o qual, não raramente, é citado nas defesas administrativas para embasar o argumento de que a apresentação de elementos que atestem a efetiva entrada das mercadorias no estabelecimento da empresa seria condição essencial para demonstrar a ocorrência da conduta infracional.

Este dispositivo legal, em verdade, apenas disciplina a obrigatoriedade de inclusão, na nota fiscal, de indicações relativas ao comprovante de entrega dos produtos. A compulsoriedade de inserção desta informação na nota fiscal visa, tão somente, ao controle pelas partes envolvidas na operação (remetente, destinatário e transportador).

Sendo assim, malgrado se tratar de requisito obrigatório da nota fiscal, não vincula o Fisco a obtê-los para comprovar a efetiva entrega das mercadorias ao destinatário indicado na nota fiscal. Vejamos o que dispõe o referido dispositivo:

Art. 159. A nota fiscal conterá, nos quadros e campos próprios, observada disposição gráfica dos modelos 1 e 1-A, as seguintes indicações:

(...)

IX - no comprovante de entrega dos produtos, que deverá integrar apenas a 1ª via da nota fiscal, na forma de canhoto destacável:

a) a declaração de recebimento dos produtos;

- b) a data do recebimento dos produtos;
- c) a identificação e assinatura do recebedor dos produtos;

Neste norte, conclui-se que apenas a negativa de aquisição ou a alegação da necessidade de o Fisco comprovar o recebimento destas mercadorias não são suficientes para afastar a denúncia. Para certificar a regularidade de suas operações, competia à defesa demonstrar que efetuou a escrituração das notas fiscais relacionadas pela auditoria no Livro Registro de Entradas ou que não as registrou pelo fato de as mercadorias nelas consignadas não terem sido remetidas ao contribuinte.

Registre-se, por oportuno, que a recorrente não produziu qualquer prova em seu favor quanto às notas fiscais remanescentes após a decisão monocrática.

Quanto à alegação acerca da impossibilidade de produção de prova negativa, ressalto que nem toda prova de fato negativo é uma prova diabólica.

O que a recorrente aponta como impossibilidade, foi realizado, em parte, pela autuada. Noutras palavras, foi exatamente por haver comprovado a escrituração das notas fiscais referentes ao exercício de 2014, que foram expurgados, do montante exigido, os créditos tributários a elas relativos.

Em relação aos demais documentos, a recorrente não trouxe qualquer prova. Sequer apontou inconsistências/equívocos nos levantamentos realizados pela fiscalização.

### DAS MULTAS APLICADAS

Advoga o contribuinte que, nos casos em que o descumprimento da obrigação principal é decorrência direta do descumprimento da obrigação acessória, a penalidade relativa a esta última fica absorvida pela primeira.

No caso, como a empresa também fora autuada por falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios (omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis) por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002730/2017-39, a defesa assevera não ser possível a manutenção das multas por descumprimento das obrigações acessórias descritas no Auto de Infração ora em exame, uma vez que há notas fiscais que estão relacionadas em ambas as denúncias.

Em que pesem os argumentos e os precedentes ofertados pela defesa, o fato é que o § 1º do artigo 80 da Lei nº 6.379/96 não nos permite concluir de maneira análoga.

Para que não parem dúvidas, observemos o que prescreve o referido dispositivo legal:

Art. 80. As multas serão calculadas tomando-se como base:

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência do Estado da Paraíba (UFR-PB), prevista no art. 184 desta Lei, vigente no exercício em que se tenha constatado a infração;

II - o valor do imposto não recolhido tempestivamente, no todo ou em parte;

III - o valor do acréscimo de que trata o art. 90;

IV - os valores das mercadorias e dos serviços.

Revogado o inciso IV do art. 80 pelo art. 5º da Lei nº 7.334/03 (DOE de 30.04.03).

Revigorado o inciso IV do art. 80, com a redação a seguir, pelo art. 3º da Lei nº 10.008/13 - DOE de 06.06.13 – REPUBLICADA POR INCORREÇÃO NO DOE DE 08.06.13.

OBS: EFEITOS A PARTIR DE 01.09.13

IV - os valores das operações e das prestações ou do faturamento.

§ 1º As multas são cumulativas quando resultarem concomitantemente do não cumprimento das obrigações tributárias principal e acessória. (g. n.)

A redação é clara. Tendo a acusada, concomitantemente, deixado de recolher o imposto, bem como descumprido deveres instrumentais a que estava obrigada, sobre ela deverá recair as multas por descumprimento de obrigações principal e acessórias, cumulativamente.

Não bastasse isso, o próprio Código Tributário Nacional, ao dispor acerca de obrigações tributárias, assim prescreveu:

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.

Por conseguinte, em razão do caráter autônomo das obrigações acessórias, não há como acolhermos a alegação da recorrente.

Outro argumento defendido pelo sujeito passivo diz respeito ao suposto caráter continuado das infrações. Segundo a tese recursal, o Auto de Infração não pode prosperar integralmente, uma vez que a penalidade a ser aplicada deveria ser a “multa singular” e não “várias penalidades cumuladas”.

O fato de as mesmas notas fiscais que deram suporte à acusação de ARQUIVO MAGNÉTICO – INFORMAÇÕES DIVERGENTES também subsidiarem a

denúncia de FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS não significa que o contribuinte esteja sendo autuado duas vezes pelo mesmo fato, pois representam duas obrigações tributárias acessórias distintas.

A primeira está relacionada às informações contidas nos arquivos magnéticos/digitais enviadas pela empresa à SEFAZ/PB; a segunda, por seu turno, à escrituração de documentos fiscais no Livro Registro de Entradas.

Ainda no campo das penalidades, importa pontuarmos que a alegação a respeito da irrazoabilidade e da desproporcionalidade da multa lançada, na esfera administrativa, não comporta maiores discussões.

Registre-se que a auditora fiscal atuou nos limites da Lei nº 6.379/96.

É cediço que, para se desconsiderar esta determinação legal, far-se-ia necessário analisar a sua inconstitucionalidade; todavia este juízo de valor é alheio à competência dos órgãos julgadores, conforme se pode verificar na redação do artigo 55 da Lei nº 10.094/13:

**Art. 55.** Não se inclui na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

Ademais, a matéria já foi sumulada pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, tendo, inclusive, efeito vinculante em relação à Administração Tributária Estadual e aos contribuintes e responsáveis.

Vejamos a redação do artigo 90, § 3º, da Lei nº 10.094/13, bem como o teor da Súmula 03, publicada no Diário Oficial Eletrônico, em 19 de novembro de 2019:

Lei nº 10.094/13:

Art. 90. Compete ao Conselho de Recursos Fiscais, apreciar proposta de súmula para consolidar suas decisões reiteradas e uniformes.

(...)

§ 3º Depois de publicada no Diário Oficial Eletrônico da Secretaria de Estado da Receita - DOe-SER, a súmula terá efeito vinculante em relação à Administração Tributária Estadual e aos contribuintes e responsáveis.

Portaria nº 00311/2019/SEFAZ:

SÚMULA 03 – A declaração de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos. (Acórdãos nºs: 436/2019; 400/2019; 392/2019; 303/2019; 294/2018; 186/2019; 455/2019).

DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Diante de todo o exposto, resta-nos ratificar, em sua integralidade, os termos da decisão recorrida e declarar devido o seguinte crédito tributário:

DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	PERÍODO	AUTO DE INFRAÇÃO	VALOR CANCELADO	CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO
		MULTA (R\$)	MULTA (R\$)	MULTA (R\$)
0174 - ARQUIVO MAGNÉTICO - INFORMAÇÕES DIVERGENTES	jan/12	655,80	655,80	0,00
	abr/12	665,60	665,60	0,00
	mai/12	667,00	667,00	0,00
	out/12	680,00	680,00	0,00
	dez/12	688,00	688,00	0,00
	jan/13	692,00	692,00	0,00
	fev/13	697,60	697,60	0,00
	mar/13	703,60	703,60	0,00
	jun/13	715,00	715,00	0,00
	set/13	719,60	719,60	0,00
	mar/14	742,80	742,80	0,00
	jun/14	759,80	759,80	0,00
0265 - ARQUIVO MAGNÉTICO - INFORMAÇÕES DIVERGENTES	fev/12	1.265,35	1.265,35	0,00
	mar/12	1.020,91	1.020,91	0,00
	jun/12	1.404,91	1.404,91	0,00
	jul/12	1.109,86	1.109,86	0,00
	ago/12	1.932,27	1.932,27	0,00
	set/12	921,67	921,67	0,00
	nov/12	1.005,00	1.005,00	0,00
	abr/13	1.922,67	1.922,67	0,00
	mai/13	1.812,14	1.812,14	0,00
	jul/13	1.945,36	1.945,36	0,00
	ago/13	842,34	842,34	0,00
	out/13	1.533,00	1.533,00	0,00
	nov/13	2.290,11	2.290,11	0,00
	dez/13	1.315,21	1.315,21	0,00
	jan/14	1.958,99	1.958,99	0,00
	fev/14	2.576,71	2.576,71	0,00
0171 - FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS	jan/12	590,22	0,00	590,22
	fev/12	1.285,05	0,00	1.285,05
	mar/12	1.590,72	0,00	1.590,72
	abr/12	499,20	0,00	499,20
	mai/12	800,40	0,00	800,40
	jun/12	1.812,78	0,00	1.812,78
	jul/12	1.617,12	0,00	1.617,12
	ago/12	1.922,04	0,00	1.922,04
	set/12	1.523,70	0,00	1.523,70
	out/12	408,00	0,00	408,00
	nov/12	1.025,70	0,00	1.025,70
	dez/12	516,00	0,00	516,00
	jan/13	1.038,00	0,00	1.038,00
	fev/13	627,84	0,00	627,84
	mar/13	633,24	0,00	633,24
	abr/13	2.017,23	0,00	2.017,23
	mai/13	1.386,45	0,00	1.386,45
	jun/13	536,25	0,00	536,25
	jul/13	2.152,80	0,00	2.152,80
	ago/13	1.294,92	0,00	1.294,92
set/13	647,64	0,00	647,64	
out/13	6.731,36	0,00	6.731,36	
nov/13	2.172,00	0,00	2.172,00	
dez/13	1.528,80	0,00	1.528,80	

	jan/14	1.647,00	1.647,00	0,00
	fev/14	1.773,12	1.773,12	0,00
	mar/14	1.002,78	1.002,78	0,00
	jun/14	113,97	113,97	0,00
<b>TOTAIS (R\$)</b>		<b>72.137,63</b>	<b>37.780,17</b>	<b>34.357,46</b>

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo desprovemento de ambos, para manter inalterada a decisão singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002731/2017-83, lavrado em 20 de novembro de 2017 em desfavor da empresa HERÁCLITO COSTA COMÉRCIO DE RAÇÕES LTDA., condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 34.357,46 (trinta e quatro mil, trezentos e cinquenta e sete reais e quarenta e seis centavos) de multa por infração, com fulcro no artigo 85, II, “b”, da Lei nº 6.379/96, por haver o contribuinte afrontado o artigo 119, VIII c/c o artigo 276, ambos do RICMS/PB.

Ao tempo que mantenho cancelada, por indevida, a quantia de R\$ 37.780,17 (trinta e sete mil, setecentos e oitenta reais e dezessete centavos) de multa.

Ressalto, ainda, a possibilidade de refazimento do feito fiscal em razão do vício formal indicado.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 21 de junho de 2021.

Sidney Watson Fagundes da Silva  
Conselheiro Relator

