



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720067/2023-12
ACÓRDÃO	3101-004.014 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 DE FEVEREIRO DE 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2019

EFD-CONTRIBUIÇÕES. APRESENTAÇÃO COM INCORREÇÕES OU OMISSÕES.

A apresentação da EFD-Contribuições com omissão de receitas auferidas, ainda que relativamente apenas a uma parte das receitas isentas, constitui infração à legislação tributária, sujeitando-se a pessoa jurídica responsável à multa no percentual de 3% do valor das transações comerciais ou das operações financeiras.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Laura Baptista Borges, Luciana Ferreira Braga, Ramon Silva Cunha, Renan Gomes Rego, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

A fim de retratar as particularidades que circundam o litígio e que foram bem resumidas pela DRJ, peço vênia para reproduzir o relatório do acórdão recorrido:

Trata-se de fiscalização 1 realizada pela DRF Santo André/SP perante a empresa FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA, abrangendo o período de 01/01/2019 a 31/12/2019, na qual foi apurada a seguinte infração:

EFD-CONTRIBUIÇÕES INFRAÇÃO: APRESENTAÇÃO DE EFD-CONTRIBUIÇÕES COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS2

O sujeito passivo apresentou com informações inexatas, incompletas ou omitidas Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições), exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99, ensejando na aplicação de multa

A Autoridade fiscal efetuou, em 19/01/2023, a lavratura de Auto de Infração OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB (fls. 584 a 587), constituindo um crédito tributário no valor de R\$ 35.772.272,13:

Processo	Documento de Lançamento	Valor
15746-720.067/2023-12	OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB	R\$ 35.772.272,13
Total		R\$ 35.772.272,13

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 592 a 604:

Através do Termo de Início do Procedimento Fiscal, datado de 11/08/2021, foi o contribuinte intimado a justificar diversas inconsistências de valores constantes em suas EFDs-Contribuições do ano-calendário 2019. As EFDs-C consideradas foram aquelas transmitidas e válidas antes da data do início do procedimento fiscal em 16/08/2021, e aqui denominadas: Original.

Em resposta datada de 18/10/2021, o contribuinte apresentou reapuração de PIS e COFINS do ano-calendário 2019, sendo informado, que devido à mudança de sistema operacional, foi utilizado um plano de contas para janeiro a julho e um novo plano de agosto a dezembro (...)Confrontando-se a reapuração apresentada com o apurado no procedimento fiscal foram encontradas novas divergências, sendo então o contribuinte intimado a esclarecer os fatos através do Termo de Intimação datado de 08/11/2021.

Em resposta datada de 29/11/2021 o Contribuinte apresentou novos esclarecimentos e ajustes na reapuração anteriormente apresentada.

A partir dos novos esclarecimentos e da reapuração ajustada em 29/11/2021, em consonância com o apurado por esta fiscalização, foi o contribuinte intimado a retificar suas EFDs-Contribuições, além de informar se há qualquer outra divergência de interpretação entre o apurado pela fiscalização e sua composição.

Diante das inconsistências apuradas, a Autoridade lançadora efetuou o lançamento da multa prevista no art. 12, inc. II, da Lei nº 8.218/1991:

DO CÁLCULO DO VALOR DA MULTA

A multa estipulada no art.12, II, no valor de 5% sobre o valor da operação foi calculada a partir das omissões / prestação de informações incorretas apuradas no valor de R\$ 3.605.135.244,36, sendo que 5% resultam em R\$ 180.256.762,22, conforme quadro abaixo.

O art. 12, II, da LEI No 8.218, limita o valor da multa a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração. Desta forma obedecendo ao limite estabelecido a multa limitada em 1% totaliza R\$ 47.227.608,22, sendo que a receita bruta considerada foi aquela declarada em suas EFDs-Contribuições retificadoras, conforme quadro abaixo.

Seguindo o determinado no parágrafo único, inciso II, do art. 12, a multa deverá ser reduzida a 75% (setenta e cinco por cento), se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação. Desta forma a multa aplicável totalizou o valor de R\$ 35.772.272,13, conforme quadro abaixo:

AUTO DE INFRAÇÃO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA							
CÁLCULO DA MULTA							
Mês EFDC	TOTAL Erros/Omissões	Cálculo da multa = 5% erros/omissões	RECEITA BRUTA	Limite 1% RB	Multa	Redutor 25%	Multa Aplicável
01/2019	28.125.276,88	1.406.263,84	397.710.528,45	3.977.105,28	1.406.263,84	-	1.406.263,84
02/2019	66.744.639,34	3.337.231,97	230.468.089,01	2.304.680,89	2.304.680,89	- 576.170,22	1.728.510,67
03/2019	126.583.204,87	6.329.160,24	216.453.313,18	2.164.533,13	2.164.533,13	- 541.133,28	1.623.399,85
04/2019	72.084.208,06	3.604.210,40	276.246.847,04	2.762.468,47	2.762.468,47	- 690.617,12	2.071.851,35
05/2019	30.378.014,85	1.518.900,74	291.519.856,92	2.915.198,57	1.518.900,74	- 379.725,19	1.139.175,56
06/2019	74.725.950,36	3.736.297,52	274.509.268,23	2.745.092,68	2.745.092,68	- 686.273,17	2.058.819,51
07/2019	17.086.698,98	854.334,95	261.797.722,57	2.617.977,23	854.334,95	- 213.583,74	640.751,21
08/2019	515.329.759,38	25.766.487,97	673.055.859,64	6.730.558,60	6.730.558,60	- 1.682.639,65	5.047.918,95
09/2019	853.423.402,38	42.671.170,12	853.423.402,38	8.534.234,02	8.534.234,02	- 2.133.558,51	6.400.675,52
10/2019	586.690.849,11	29.334.542,46	586.690.849,11	5.866.908,49	5.866.908,49	- 1.466.727,12	4.400.181,37
11/2019	552.487.142,55	27.624.357,13	552.487.142,55	5.524.871,43	5.524.871,43	- 1.381.217,86	4.143.653,57
12/2019	681.476.097,63	34.073.804,88	681.476.097,63	6.814.760,98	6.814.760,98	- 1.703.690,24	5.111.070,73
	3.605.135.244,39	180.256.762,22	5.295.838.976,71	52.958.389,77	47.227.608,22	-11.455.336,09	35.772.272,13

Quanto a redução da multa, temos que para o mês de janeiro de 2019 a EFDContribuições foi transmitida após o prazo final estipulado no Termo de 11/05/2022, portanto sem direito, conforme quadro.

Mês de EFDC	Data e hora da entrega da EFDC	Hash do arquivo de EFD-Contribuições	TIF	Ciência	Prazo	Redução
01/2019	07/07/2022 13:32:51	C2F39173574CA1D7A8BE48B755C48AD9EF6A92C6	11/05/2022	12/05/2022	13/06/2022	NÃO
02/2019	10/06/2022 18:58:16	78300A95E6323EA892DFFCAEDD7705E9B667E7B1	11/05/2022	12/05/2022	13/06/2022	SIM
03/2019	10/06/2022 19:05:46	5DD145FCFC637EF0A6A54883FA1084167ADCBD0F	11/05/2022	12/05/2022	13/06/2022	SIM
04/2019	05/04/2022 12:48:35	33929C28CC40A86B12E3026D41FA6688250C9B23	04/03/2022	08/03/2022	07/04/2022	SIM
05/2019	05/04/2022 13:53:54	DC698F5A667D498CA61E8AF9EA47186F40D2419E	04/03/2022	08/03/2022	07/04/2022	SIM
06/2019	05/04/2022 14:06:38	044A3139EF5C432E2DF4C6D4A3A4C060683FC95	04/03/2022	08/03/2022	07/04/2022	SIM
07/2019	17/05/2022 17:25:54	0018E6D0B1A51EC3496CB2D8791473132FB7E744	18/04/2022	18/04/2022	18/05/2022	SIM
08/2019	17/05/2022 17:31:52	24017BBA70B4BF2B52E3B85B67604F1CCB163A81	18/04/2022	18/04/2022	18/05/2022	SIM
09/2019	17/05/2022 17:34:34	E32B6C2ADA59B193C2401EF49BE8B7F4313BC226	18/04/2022	18/04/2022	18/05/2022	SIM
10/2019	12/06/2022 12:29:40	1E1558B5E73F57FF8665F7A63F37E8ED587C71A	11/05/2022	12/05/2022	13/06/2022	SIM
11/2019	12/06/2022 12:32:37	288F5B8515B54CE5846033E39FED35E769F777F1	11/05/2022	12/05/2022	13/06/2022	SIM
12/2019	12/06/2022 13:55:27	0A8FA873110A33B5B632BD7D4353D5EB01D4ED7B	11/05/2022	12/05/2022	13/06/2022	SIM

Cientificada do lançamento em 23/01/2023, a contribuinte apresentou, 16/02/2023, a impugnação de fls. 614 a 623, contendo as seguintes alegações:

Conforme narrado no relatório fiscal de fls. 592/604 foi instaurada fiscalização para a verificação de algumas supostas inconsistências de valores constantes em suas EFDsContribuições do ano-calendário 2019.

De fato, como informado na Resposta à Intimação datada do dia 18.10.2021 (fls. 216/221 do Processo Administrativo), a Requerente informou que a EFDContribuições de 2019 apresentou algumas inconsistências em decorrência da troca de seu sistema operacional. (...)

Constatadas as inconsistências, a Requerente apresentou a retificação da EFD referente ao ano-calendário de 2019, como bem reconhecido pela própria Fiscalização (...)

A despeito da própria Requerente ter retificado a EFD e do erro não ter implicado na falta de recolhimento de tributos, nem prejudicado o trabalho de fiscalização, a D. Fiscalização, ainda assim, lavrou o Auto de Infração ora impugnado para cobrar multa no valor exorbitante de R\$ 35.772.272,13.

Para lavratura do Auto de Infração, a D. Fiscalização realizou um comparativo entre as EFDs originais e as EFDs retificadoras, o que foi suficiente para que entendesse necessária a aplicação da multa ora discutida (...)

Ou seja, não considerou a retificação feita pela ora Requerente nem o fato de que as inconsistências não implicaram em recolhimento a menor de tributo, mas apenas as incorreções e omissões verificadas entre as EFDs originais e as EFDs retificadoras.

No entanto, apesar da previsão do artigo 12, inciso II, e parágrafo único, inciso II, da Lei nº 8.218/91 para a cobrança da multa por incorreção, inexistência ou omissão na ECF, a Requerente entende que a aplicação da multa num valor tão alto no seu caso concreto é abusiva e desproporcional, violando outros comandos legais que também deveriam ter sido observados pela D. Fiscalização.

Assim, a Requerente se socorre da presente impugnação em busca de decisão administrativa que reconheça a abusividade e desproporcionalidade da cobrança da multa formal neste caso concreto e, por consequência, determine o cancelamento do auto de infração, conforme será melhor demonstrado adiante.

MOTIVOS DETERMINANTES PARA O CANCELAMENTO DA MULTA

Antes de avançarmos na demonstração da abusividade da multa formal aplicada, cabe elencarmos algumas peculiaridades importantes do caso concreto da Requerente que deveriam ter sido consideradas pela D. Fiscalização no momento da lavratura do auto de infração e não o foram:

- (i) o erro no preenchimento da EFD não causou recolhimento a menor de tributos;
- (ii) o erro no preenchimento da ECF não privou a fiscalização de informações relevantes para a apuração do tributo;
- (iii) a Requerente prestou todos os esclarecimentos solicitados pela fiscalização sobre o erro no preenchimento da EFD e realizou a retificação da EFD, o que denota a sua boa-fé; e
- (iv) o erro foi causado por uma mudança no sistema operacional da Requerente, mas não gerou valores maiores ou menores de recolhimento de tributos, tratando-se de um equívoco operacional

inócuo, sem reflexos para a apuração dos tributos e para o trabalho de fiscalização.

Dito isso, é importante destacar que, embora exista previsão legal para a cobrança da multa por preenchimento incorreto da EFD (artigo 12, inciso II, e parágrafo único, inciso II, da Lei nº 8.218/91), a aplicação desse dispositivo legal deve ser feita de forma integrada com outros comandos existentes na legislação e também com a finalidade na qual se insere a cobrança desse tipo de multa.

Nesse sentido, o artigo 2ºA, inciso VI, da Lei 9.784/1999 estabelece que a Administração Pública Federal obedecerá aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, devendo observar o critério da adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público.

Em complemento a esse comando legal, a Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB) estabelece no seu artigo 20, parágrafo único, que deve ser demonstrada pelo agente público a necessidade e a adequação da medida imposta.

Além disso, seu artigo 22, parágrafo 2º, estabelece que na aplicação de sanções serão consideradas a natureza e a gravidade da infração cometida, os danos que dela provierem para a administração pública, as circunstâncias agravantes ou atenuantes e os antecedentes.

Todas essas regras foram veiculadas por leis que estão em vigor e às quais a Receita Federal do Brasil e a D. Fiscalização estão submetidas, mas que não foram observadas no presente caso.

É preciso lembrar, ainda, que a aplicação de uma norma não deve ser feita de forma isolada, mas sim a partir do ordenamento jurídico de que é parte, de modo que a sua aplicação se relacione com todas as outras com o mesmo objeto, direta ou indiretamente.

(...)

Adaptar o conceito de adequação para as multas por mero descumprimento de obrigação acessória, quando não há falta de recolhimento de tributo, exige primeiro verificar qual é a finalidade dessa modalidade de multa.

(...)

Não houve danos relevantes causados a administração pública e, ademais, existem circunstâncias atenuantes decorrentes da boa-fé da Requerente, a qual prestou corretamente todas as informações que permitiram à D. Fiscalização identificar a existência do erro e,

tão logo ele foi constatado, providenciou a retificação da EFD do ano-calendário de 2019.

Essa ausência de danos e as circunstâncias atenuantes foram ignorados pela D.

Fiscalização, mas poderiam ter sido utilizadas como fundamento, em conjunto com as demais justificativas apontadas acima, para não aplicar a multa neste caso concreto.

Por fim, o último requisito legal é que a cobrança da multa seja necessária. A necessidade aqui tem um sentido técnico que deve ser extraído da doutrina. A esse respeito, conforme PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA, o termo necessidade faz referência à utilização do meio menos gravoso aos direitos dos particulares na consecução dos objetivos da norma sancionadora, de modo que a multa seja aplicável quando for absolutamente indispensável.

Por sua vez, os direitos da Requerente que estão sendo afetados pela aplicação da multa são dois: o direito de propriedade (artigo 5, inciso XXII, da CF/88) e o direito ao livre exercício da atividade econômica (artigo 170, parágrafo único, da CF/88).

(...)

Por fim, cabe ainda mencionar o julgamento recentemente iniciado do RE 640.452/RO, Tema 487 da Repercussão Geral, que versa sobre o caráter confiscatório da multa aplicada em razão de descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental. Em seu voto, o Ministro Relator Luís Roberto Barroso, concluiu que a multa isolada não pode exceder o limite de 20% do valor do respectivo tributo, ocasião em que julgou procedente o recurso do contribuinte e propôs como tese:

“A multa isolada, em razão do descumprimento de obrigação acessória, não pode ser superior a 20% (vinte por cento) do valor do tributo devido, quando há obrigação principal subjacente, sob pena de confisco”.

(...)

O PEDIDO

Assim sendo, diante de tudo o que foi exposto, e com base nos documentos e informações juntados ao processo administrativo, a Requerente pleiteia seja acolhida e integralmente provida a presente Impugnação, para que seja julgado improcedente o Auto de Infração objeto do Processo Administrativo nº 15746-720.067/2023-12, cancelando-se integralmente a multa formal

exigida pela D. Fiscalização, arquivandose, ainda, o processo administrativo correlato.

Termos em que, protestando provar o alegado por todos os meios de prova em Direito admitidos, sem exceção de quaisquer, especialmente pela juntada de novos documentos ou quaisquer outras providências que se entendam necessárias para a elucidação da verdade real dos fatos ora alegados, pede deferimento.

Seguindo a marcha processual, a 5ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 02 decidiu pela improcedência da impugnação da recorrente, porquanto confirmada a inexatidão da EFD-Contribuições posteriormente, sanada. A decisão recebeu como ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

APRESENTAÇÃO DA EFD-CONTRIBUIÇÕES COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS. MULTA.

As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

A inobservância dessa disposição acarretará a imposição da multa equivalente a 5% sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Tão logo intimada, a recorrente interpôs recurso administrativo voluntário reiterando o fundamental cancelamento da multa, em síntese, dada a abusividade e desproporcionalidade da sanção frente a conduta praticada.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relatora.

Preenchidos os requisitos necessários de admissibilidades tratados no Decreto nº 70.235/72 e RICARF, conheço do Recurso Voluntário.

Extraí-se do relatório que, uma vez constatado pela fiscalização a omissão e/ou inexatidão de informações na EFD-Contribuições transmitida pela recorrente, relativa ao ano-calendário de 2019, houve a lavratura de auto de infração para exigência da multa encampada no inciso II do art. 12 da Lei nº 8.218/91, *in verbis*:

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

II - multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

Em suas razões recursais, a recorrente adota como pano de fundo matéria que toca inconstitucionalidade da sanção, para tanto vale-se da abusividade e desproporcionalidade da multa. Traslado trecho da peça recursal:

21. Assim, o correto seria a D. Fiscalização ter analisado em conjunto com o artigo 12, inciso II, e parágrafo único, inciso II, da Lei nº 8.218/91, que prevê a multa por preenchimento incorreto da EFD, as regras previstas no artigo 2ºA, inciso VI, da Lei 9.784/1999 e nos artigos 20, parágrafo único, e 22, parágrafo 2º, da LINDB. Se assim tivesse agido a D. Fiscalização, concluiria que a multa em questão não deveria ser cobrada.

22. De acordo com tais normas, os seguintes critérios e condições deveriam ter sido considerados pela D. Fiscalização antes da aplicação da multa:

- (i) o critério da adequação entre meios e fins (proporcionalidade);
- (ii) é vedada a imposição de sanções em medida superior ao necessário para atendimento do interesse público;
- (iii) deve ser considerada na aplicação da multa a gravidade da infração cometida, os danos causados a administração pública e as circunstâncias atenuantes; e
- (iv) a cobrança da multa deve ser necessária.

(...)

27. Portanto, a aplicação da multa numa situação concreta que não tenha violado alguma dessas duas finalidades significa dizer que a multa é inadequada, já que não haverá compatibilidade entre o meio (multa) e o fim por ela pretendido. Uma multa inadequada, a seu turno, corresponde a uma multa desproporcional.

28. No caso concreto da Recorrente, a EFD do ano-calendário de 2019 foi apresentada tempestivamente para a Receita Federal do Brasil, ou seja, não houve qualquer atraso na transmissão das informações pela Recorrente.

29. Ademais, também foram prestadas todas as informações necessárias para a apuração correta PIS e da COFINS, uma vez que o erro no preenchimento da EFD

não ocasionou o recolhimento a menor de tributos, de modo que não houve qualquer impacto tanto para o cálculo desses tributos quanto para o trabalho de fiscalização.

(...)

42. Por fim, cabe ainda mencionar o julgamento recentemente iniciado do RE 640.452/RO, Tema 487 da Repercussão Geral, que versa sobre o caráter confiscatório da multa aplicada em razão de descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental. Em seu voto, o Ministro Relator Luís Roberto Barroso, concluiu que a multa isolada não pode exceder o limite de 20% do valor do respectivo tributo, ocasião em que julgou procedente o recurso do contribuinte e propôs como tese:

Compreendo a irresignação da recorrente, no entanto, entendo irreparável a decisão recorrida por duas razões:

A recorrente ao arguir o efeito confiscatório e sustentar que a multa aplicada, acaba por esbarrar na vedação técnica-jurídica pelos membros deste Colegiado de apreciar o seu pleito, em tese fixada pelo Tribunal Administrativo por meio da Súmula Vinculante CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Não bastasse, sabe-se que a obrigação acessória¹, impõe ao contribuinte o dever de declarar/informar aos órgãos fiscalizadores dados sobre as operações realizadas em determinado período (fato gerador). Dado ônus é imprescindível ao procedimento de fiscalização e de cobrança dos tributos inerentes às operações realizadas pelas pessoas físicas e jurídicas:

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

§ 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.

A obrigação acessória guarda enorme importância ao sistema fiscal; assegura a conformidade tributária, essencial à transparência financeira e fiscal da pessoa jurídica junto aos órgãos fiscalizatórios. Tem ainda o condão de consubstanciar o próprio lançamento fiscal, visto que indica a matéria tributável para plena apuração do montante do tributo devido (art. 142 do CTN), ou até mesmo para que se efetivar a homologação pela fiscalização.

¹ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
[omissis]

§ 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.

Seria cabível afastar à penalidade, se evidenciada a hipótese do inciso III do art. 111 do CTN que assim versa; claramente não é o caso da discussão em debate, já que não observado, no caso concreto, norma isentiva ou de dispensa do descumprimento de obrigação acessória.

Repita-se, o citado encargo não tem qualquer relação com a obrigação principal (pagar tributo) de modo que, a entrega dos dados e dos documentos contábeis-fiscais não excluem a obrigação do contribuinte de apurar o crédito tributário e efetuar o seu recolhimento, posicionamento sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça no bojo do REsp nº 1.116.792/PB, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, a seguir transcrito:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE OU DE USO E CONSUMO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. HIGIDEZ DA OBRIGAÇÃO ACESÓRIA CONSISTENTE NA EXIGÊNCIA DE NOTA FISCAL DOS BENS. INEXISTÊNCIA, EM TESE, DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL (NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS). IRRELEVÂNCIA. FATOR VIABILIZADOR DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. ARTIGOS 175, PARÁGRAFO ÚNICO, E 194, DO CTN. ACÓRDÃO FUNDADO EM LEI LOCAL. CONHECIMENTO PARCIAL DO RECURSO ESPECIAL.

1. O ente federado legiferante pode instituir dever instrumental a ser observado pelas pessoas físicas ou jurídicas, a fim de viabilizar o exercício do poder-dever fiscalizador da Administração Tributária, ainda que o sujeito passivo da aludida "obrigação acessória" não seja contribuinte do tributo ou que inexistente, em tese, hipótese de incidência tributária, desde que observados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade ínsitos no ordenamento jurídico.

2. A relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária stricto sensu (obrigação tributária principal), como ao conjunto de deveres instrumentais (desprovidos do timbre da patrimonialidade), que a viabilizam.

3. Com efeito, é cediço que, em prol do interesse público da arrecadação e da fiscalização tributária, ao ente federado legiferante atribui-se o direito de instituir obrigações que tenham por objeto prestações, positivas ou negativas, que visem garantir o fisco do maior número de informações possíveis acerca do universo das atividades desenvolvidas pelos administrados, o que se depreende da leitura do artigo 113, do CTN, 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, conver-te- se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária." 4. Abalizada doutrina esclarece que:

"Por sem dúvida que a prestação pecuniária a que alude o art. 3º, do Código, dá uma feição nitidamente patrimonial ao vínculo tributário, pois o dinheiro - pecúnia - é a mais viva forma de manifestação econômica. Esse dado, que salta à evidência, nos autoriza a tratar o laço jurídico, que se instala entre sujeito pretensor e sujeito devedor, como uma autêntica e verdadeira obrigação, levando-se em conta a ocorrência do fato típico, previsto no descritor da norma. Mas é inaplicável àquelas outras relações, também de índole fiscal, cujo objeto é um fazer ou não-fazer, insusceptível de conversão para valores econômicos.

Ladeando a obrigação tributária, que realiza os anseios do Estado, enquanto entidade tributante, dispõe a ordem jurídica sobre comportamentos outros, positivos ou negativos, consistentes num fazer ou não-fazer, que não se explicam em si mesmos, preordenados que estão a facilitar o conhecimento, o controle e a arrecadação da importância devida como tributo.

Tais relações são conhecidas pela designação imprecisa de obrigações acessórias, nome impróprio, uma vez que não apresentam o elemento caracterizador dos laços obrigacionais, inexistindo nelas prestação passível de transformação em termos pecuniários. São liames concebidos para produzirem o aparecimento de deveres jurídicos, que os súditos do Estado têm de observar, no sentido de imprimir efeitos práticos à percepção dos tributos. É dever de todos prestar informações ao Poder Público, executando certos atos e tomando determinadas providências de interesse geral, para que a disciplina do relacionamento comunitário e a administração da ordem pública ganhem dimensões reais concretas. Nessa direção, o cumprimento de incontáveis deveres é exigido de todas as pessoas, no plano sanitário, urbanístico, agrário, de trânsito, etc., e, também, no que entende com a atividade tributante que o Estado exerce. (...) no território das imposições tributárias, são estipulados inúmeros deveres, que possibilitam o controle, pelo Estado-Administração, sobre a observância do cumprimento das obrigações estatuídas com a decretação dos tributos. Esses deveres são, entre muitos, o de escriturar livros, prestar informações, expedir notas fiscais, fazer declarações, promover levantamentos físicos, econômicos ou financeiros, manter dados e documentos à disposição das autoridades administrativas, aceitar a fiscalização periódica de suas atividades, tudo com o objeto de propiciar ao ente que tributa a verificação do adequado cumprimento da obrigação tributária.

(...) Ele (Estado) pretende ver atos devidamente formalizados, para que possa saber da existência de liame obrigacional que brota com o acontecimento fático, previsto na hipótese da norma. Encarados como providências instrumentais ou como a imposição de formalidades, tais deveres representam o meio de o Poder Público controlar o fiel cumprimento da prestação tributária, finalidade essencial

na plataforma da instituição do tributo." (Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário", 20ª ed., Ed. Sa-raiva, São Paulo, 2008, págs. 319/322)5. Os deveres instrumentais, previstos na legislação tributária, ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo, uma vez que vinculam, inclusive, as pessoas físicas ou jurídicas que gozem de imunidade ou outro benefício fiscal, ex vi dos artigos 175, parágrafo único, e 194, parágrafo único, do CTN, verbis:

"Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente. (...)Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal." 6. Destarte, o ente federado competente para instituição de determinado tributo pode estabelecer deveres instrumentais a serem cumpridos até mesmo por não contribuintes, desde que constituam instrumento relevante para o pleno exercício do poder-dever fiscalizador da Administração Pública Tributária, assecuratório do interesse público na arrecadação.

7. In casu: (i) releva-se incontroverso nos autos que o Estado da Paraíba, mediante norma inserta no RICMS, instituiu o dever instrumental consistente na exigência de nota fiscal para circulação de bens do ativo imobilizado e de material de uso e consumo entre estabelecimentos de uma mesma instituição financeira; e (ii) o Fisco Estadual lavrou autos de infração em face da instituição financeira, sob o fundamento de que os bens do ativo imobilizado e de uso e consumo (deslocados da matriz localizada em São Paulo para a filial localizada na Paraíba) encontravam-se acompanhados apenas de simples notas de remessa, elaboradas unilateralmente pela pessoa jurídica.

8. Deveras, é certo que: (i) "o deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS", máxime em se tratando de remessa de bens de ativo imobilizado, "porquanto, para a ocorrência do fato imponible é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade" (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1.125.133/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 25.08.2010, DJe 10.09.2010), ratio igualmente aplicável ao deslocamento de bens de uso e consumo; e (ii) o artigo 122, do CTN,

determina que "sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto".

9. Nada obstante, subsiste o dever instrumental imposto pelo Fisco Estadual com o intuito de "levar ao conhecimento da Administração (curadora do interesse público) informações que lhe permitam apurar o surgimento (no passado e no presente) de fatos jurídicos tributários, a ocorrência de eventos que tenham o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, além da extinção da obrigação tributária" (Maurício Zockun, in "Regime Jurídico da Obrigação Tributária Acessória", Ed. Malheiros, São Paulo, 2005, pág.

134).

10. Isto porque, ainda que, em tese, o deslocamento de bens do ativo imobilizado e de material de uso e consumo entre estabelecimentos de uma mesma instituição financeira não configure hipótese de incidência do ICMS, compete ao Fisco Estadual averiguar a veracidade da aludida operação, sobressaindo a razoabilidade e proporcionalidade da norma jurídica que tão-somente exige que os bens da pessoa jurídica sejam acompanhados das respectivas notas fiscais. 11. Conseqüentemente, não merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a legalidade da autuação do contribuinte por proceder à remessa de bens (da matriz localizada em São Paulo para a filial da Paraíba) desacompanhados do documento fiscal pertinente.

12. Outrossim, forçoso destacar a incognoscibilidade da insurgência especial sob enfoque que demande a análise da validade da legislação local (Súmula 280/STF).

13. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido.

Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Por todo o exposto, **nego provimento** ao recurso voluntário.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa