



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

RESOLUÇÃO Nº. 10/2022

1ª SESSÃO VIRTUAL ORDINÁRIA DE 14 DE FEVEREIRO DE 2022

PROCESSO Nº: 1/5412/2018

AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/2018.11126

RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

RECORRIDO: ANTÔNIO JOSÉ DE ASEVEDO ME

CONSELHEIRA RELATORA: IVETE MAURÍCIO DE LIMA

EMENTA: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – Deixar de escriturar notas fiscais eletrônicas de saídas na Escrituração Fiscal Digital – EFD no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2015, referentes às operações sujeitas à substituição tributária. Infringência ao art. 276-A, § 3º, combinado com os art. 285 e 289 do Decreto nº 24.569/97 e penalidade prevista no art. 126 da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 16.258/2017. PARCIAL PROCEDÊNCIA declarada em Primeira Instância, em razão do reenquadramento da penalidade para a inserta no art. 123, VIII, “I” da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017, em consonância com o estabelecido no art. 106, inciso II, letra “c” do Código Tributário Nacional. Reexame Necessário Conhecido e parcialmente provido por maioria de votos para julgar o feito fiscal PARCIALMENTE PROCEDENTE, nos termos do voto da conselheira relatora, aplicando a penalidade prevista no art. 123, inciso VIII, alínea “I” da Lei nº 12.670/96, limitado a 1.000 Ufirce’s, em conformidade com o parecer da Assessoria Processual Tributária e manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

PALAVRAS CHAVE: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – OPERAÇÕES SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - NOTA FISCAL DE SAÍDA - RETROATIVIDADE BENIGNA – PARCIAL PROCEDÊNCIA

RELATÓRIO:

Relata o autuante na peça basilar que o contribuinte em tela emitiu notas fiscais eletrônicas de saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária no montante de R\$ 630.683,08 (Seiscentos e trinta mil, seiscentos e oitenta e três reais e oito centavos) e deixou de escriturá-las nas respectivas EFD’s de saídas dos exercícios 2014 e 2015.

Indica que tal conduta contraria o art. 18 da Lei nº 12.670/96, sugerindo a penalidade prevista no art. 126 da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 16.258/2017, lançando a multa autônoma de R\$ 63.068,30 (Sessenta e três

mil, sessenta e oito reais e trinta centavos), que equivale a 10% do valor das operações de saídas não escrituradas na EFD.

Complementarmente o agente fiscal descreve sobre os procedimentos de fiscalização e que o contribuinte não apresentou as justificativas solicitadas no Termo de Intimação nº 2018.02567, quanto o não lançamento das notas fiscais de saída indicadas na planilha anexa.

Esclarece que a autuação se baseia na EFD e no banco de NF-e do contribuinte de 2014 e 2015, que se referem à movimentação com mercadorias sujeitas à substituição tributária, ou seja, com ICMS recolhido anteriormente a estas movimentações.

Informa que a conduta descrita representa infringência ao art. 276-A, § 3º, combinado com os art. 285 e 289 do Decreto nº 24.569/97.

Dentre os documentos que foram entregues juntos ao auto de infração, destaca-se como prova, 01 (um) CD com EFD (NF-e 2014 e 2015) e Tabela Demonstrativa com a relação de NF-e de saídas não lançadas na EFD, na qual especifica a data da emissão, o número, a chave de acesso e o total de cada documento fiscal, com a indicação ao final do montante (R\$ 630.683,08) e da MULTA (R\$ 63.068,30), resultante da aplicação do percentual de 10%.

Na defesa interposta (fls. 101/105), a autuada expõe que atendeu a intimação nº 2018.02567 por meio da petição entregue em 20/03/2018, na qual respondeu todos os questionamentos relativos aos levantamentos realizados pelo agente fiscal e se o agente não ficou satisfeito com os esclarecimentos deveria ter intimado o contribuinte para comparecer na instituição, conforme previsto no art. 3º, II e III da LC nº 130/2014, não obstante o seu direito de esclarecimentos no curso da ação fiscal, conforme art. 4º, XIX da LC nº 130/2014.

Requer a NULIDADE do auto de infração por atipicidade formal, uma vez que a hipótese descrita não recai sobre o art. 126 da Lei nº 12.670/96 e não reflete a especialidade, assim não guarda amparo formal e nem tampouco material.

Subsidiariamente, pede o reconhecimento de que a penalidade adequada ao fato é a prevista no art. 123, VIII, "I" da Lei nº 12.670/06, com o valor da Ufirc relativa a 2014 (R\$ 3,2075 e para 2015 no valor de R\$ 3,3390, resultando na MULTA de R\$ 8.621,28 (Oito mil, seiscentos e vinte e um reais e vinte e oito centavos).

Em Primeira Instância, a julgadora monocrática decide pela PARCIAL PROCEDÊNCIA (fls. 114/118, sob o entendimento de que o agente fiscal deixou claro que não houve explicação corretiva por parte da autuada e que as notas fiscais de saídas não foram registradas nas EFD's, tendo procedido em conformidade com o art. 142 do CTN e que a modalidade da ação fiscal não permitir a espontaneidade.

Esclarece que o prazo estabelecido no art. 821, § 2º do Decreto nº 24.569/97 é o prazo máximo para a realização de uma fiscalização, o que não significa que não possa ser concluída antes.

Considera que as justificativas e documento acostado pela autuada às fls. 110/112 não afasta o ilícito praticado, tendo em vista que a ferramenta apropriada seria a própria Escrituração Fiscal Digital – EFD.

No mérito, observa que a autuada se enquadra no regime de recolhimento normal e está obrigada a emissão de nota fiscal eletrônica a partir de 01/09/2014 e da Escrituração Fiscal Digital – EFD de 01/01/2010, com amparo no Convênio ICMS nº 143/2006, incorporado ao RICMS/Ce por meio do Decreto nº 29.041/2007.

No tocante à penalidade, a julgadora diz que compartilha do entendimento da impugnante de que a falta de escrituração de notas fiscais de saídas guarda consonância com a penalidade inserta no art. 123, VIII, “I” da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017, em consonância com o estabelecido no art. 106, inciso II, letra “c” do Código Tributário Nacional.

Conclui com base no levantamento fiscal (CD em anexo) que a MULTA deve ser reduzida para o valor de R\$ 12.613,92 (Doze mil, seiscentos e treze reais e noventa e dois centavos), acarretando a PARCIAL PROCEDÊNCIA, razão pela qual submete esta decisão ao Reexame Necessário, nos termos do art. 104, § 2º da Lei nº 15.614/2014.

A Célula de Assessoria Processual Tributária no Parecer nº 231/2021 (fls. 127/130) concorda com o reenquadramento da penalidade realizado pela julgadora de Primeira Instância, mas sugere a correção no valor da MULTA, uma vez que não houve observância ao limite legalmente estabelecido em 1.000 Ufirce's, no caso dos 2% ultrapassar esse resultado.

Dessa forma, indica para o exercício de 2014 o valor de R\$ 5.909,24 e para 2015 o valor de R\$ 2.712,03, totalizando a MULTA no valor de R\$ 8.621,27 (Oito mil, seiscentos e vinte e um e vinte e sete centavos), conforme demonstrativo acostado pela julgadora singular às fls. 119/120.

É o RELATÓRIO.

VOTO DA RELATORA

A presente demanda requer que se reexamine a decisão de Primeira Instância de PARCIAL PROCEDÊNCIA do feito fiscal, motivada pelo reenquadramento da penalidade, que resultou em MULTA de menor valor do que a indicada pelo autuante, sem interposição de Recurso Ordinário por parte do sujeito passivo.

A infração configurada na peça basilar se refere ao descumprimento de obrigação acessória, especificamente a falta de registro na Escrituração Fiscal Digital – EFD de notas fiscais eletrônicas emitidas pelo contribuinte no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2015.

De início, cabe salientar que o sujeito passivo na fase de impugnação não comprovou os registros dos documentos fiscais de saídas elencados pela autoridade fiscal, restando plenamente caracterizado o descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 276 – A do Decreto nº 24.569/97, com redação dada pelo Decreto nº 30.115 de 10/03/2010, que assim determina:

“Art. 276-A. Os contribuintes do ICMS ficam obrigados à Escrituração Fiscal Digital (EFD) nos termos e nos prazos estabelecidos nesta Seção.

§ 1º A Escrituração Fiscal Digital (EFD) constitui-se em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse do Fisco, bem como no registro de apuração do ICMS, referente às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, em arquivo digital. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto nº 29.041, de 26.10.2007, DOE CE de 01.11.2007)

§ 2º O arquivo de que trata o §1º será obrigatoriamente submetido ao programa disponibilizado pela Sefaz e pela Receita Federal do Brasil (RFB), para validação de conteúdo, assinatura digital e transmissão. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto nº 29.041, de 26.10.2007, DOE CE de 01.11.2007)

§ 3º O contribuinte está obrigado a escriturar e a prestar informações fiscais, em arquivo digital, referentes à totalidade das operações de entrada e de saída de mercadorias, das aquisições e prestações de serviços, dos lançamentos realizados nos exercícios fiscais de apuração e de outros documentos de informação correlatos, nos moldes do Manual de Orientação, Anexo Único, do Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008, ou outro que venha a substituí-lo. (Redação dada ao parágrafo pelo Decreto nº 30.115 de 10 de março de 2010 - DOE CE de 12.03.2010).”

Como se vê, a legislação vigente não deixa dúvidas de que o contribuinte estava obrigado a transmitir a EFD sem omitir informações ou mesmo sem informar com divergência as operações efetivamente realizadas, ou seja, escriturando fielmente as notas fiscais eletrônicas por ele emitidas (saídas), independente da sistemática de tributação e da natureza da operação.

Em se tratando da penalidade, busca-se agora identificar a penalidade adequada à situação fática, de acordo com a legislação vigente na data da autuação.

Apenas para contextualização, ressalta-se que antes de existir a obrigatoriedade da entrega ou transmissão de arquivos magnéticos com especificação das operações de entradas e saídas, a verificação dos lançamentos das notas fiscais em seus respectivos livros fiscais somente era possível se o agente fiscal designado para ação fiscal estivesse com a posse de tais instrumentos.

Nessa toada, as Administrações Tributárias foram instituindo obrigações acessórias que exigem dos contribuintes a transmissão de informações econômico-fiscais por meio de arquivos magnéticos, inicialmente no formato SINTEGRA, que foi substituído pelo SISIF, a partir de 2005 pela DIF e de 2010 no padrão nacional da Escrituração Fiscal Digital – EFD.

Assim sendo, a norma sancionadora vai ganhando novos contornos para adaptação a um contexto em que o Fisco se baseia em cruzamento de informações dos documentos fiscais de entrada e saída com os arquivos nos moldes instituídos pela administração tributária.

Entretanto, os conflitos surgem no momento do agente fiscal sugerir a penalidade, pois dependendo da sua concepção, essa pode sofrer variação.

Explicando melhor, no presente processo, à época da infração (2014 e 2015) a ausência de informações no Livro Registro de Entrada, poderia ser considerada como a específica infração “deixar de escriturar no Livro de Entrada”, sendo a penalidade sugerida aquela inserta no art. 123, III, “g” da Lei nº 12.670/96, que equivale a 1 (uma) vez o valor do imposto ou ser reduzida para 20 UFIRCES se comprovado o lançamento contábil.

Aqui se abre um parêntese para salientar que a instituição dessa penalidade se deu num cenário em que as notas fiscais de entrada eram somente escrituradas no livro fiscal próprio instituído para tal fim (em papel), não existia ainda a obrigação acessória de “transmitir arquivos” com informações de suas operações econômico-fiscais.

De outra forma, a época da infração poderia também considerar que essa conduta se adequaria à penalidade prevista no art. 123, VIII, “I” da Lei nº 12.670/96, com redação dada pelo art. 1º, inciso XIII da Lei nº 13.418/2003, equivalente a 5% do montante omitido.

No caso de operações de saídas tributadas normalmente, além da configuração do descumprimento da obrigação também poderia ser lavrado outro auto de infração para cobrança do imposto que deixou de ser declarado em razão da ausência da escrituração, na típica infração de “falta de recolhimento do ICMS”, consoante penalidade inserta no art. 123, I, “c” (1 vez o valor do imposto).

No tocante às operações ou prestações tributadas pelo regime de substituição tributária cujo imposto já tenha sido recolhido, bem como as amparadas por não incidência ou contempladas com isenção incondicionada, poderia se cogitar ainda a aplicação da penalidade prevista no art. 126 da Lei nº 12.670/96, com multa equivalente a 10% sobre o total das operações, hipótese considerada pelo autuante no caso em exame.

A exposição desses pontos tem como objetivo provocar um debate mais aprofundado acerca da matéria e demonstrar que a legislação tributária vigente à época da infração estabelecia penalidades distintas que se enquadram perfeitamente ao mesmo fato.

No caso em exame, como já dito anteriormente, por se tratar de operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, o agente fiscal lançou a multa equivalente a 10% das operações não informadas na EFD, indicando no campo específico a penalidade prevista no art. 126 da Lei nº 12.670/96, com redação dada pela Lei nº 16.258/2017.

Entretanto, verifica-se que na data da autuação, a sanção vigente que melhor se enquadraria para o ato infracional descrito pelo agente fiscal seria a prevista no art. 123, VIII, “I” da Lei nº 12.670/96, com redação dada pelo art. 1º, inciso XIII da Lei nº 13.418/2003, abaixo transcrito, uma vez que a autuação se deu com base no cruzamento de informações dos documentos fiscais de SAÍDAS X arquivos EFD:

“Art. 123. As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:

(...)

VIII – outras faltas:

l- omitir informações em arquivos magnéticos ou nesses informar dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais: multa equivalente a 5% (cinco por cento) do valor das operações ou prestações omitidas ou informadas incorretamente, não inferior a 1.000 (uma mil) Ufirces por período de apuração;”

Oportuno salientar que a penalidade antes transcrita é aplicável independente do regime de tributação, sendo que no caso omissão de informações de notas fiscais de saída de mercadorias tributadas normalmente não há apenas o descumprimento da obrigação acessória, mas ainda a falta de recolhimento do ICMS.

Assim sendo, no caso em que se cuida, com base na legislação vigente na data da autuação, conclui-se que o ilícito fiscal configurado na peça basilar no ato de *“deixar de escriturar notas fiscais de saídas no SPED Fiscal”* resulta ou equivale perfeitamente a conduta de *“omitir informações em arquivos”*, nos moldes previstos no art. 123, VIII, “I” da Lei nº 12.670/96, com redação dada pelo art. 1º, inciso XIII da Lei nº 13.418/2003, equivalente a 5% do montante omitido), com supedâneo no art. 112, incisos II e IV do Código Tributário Nacional – CTN:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

(...)

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

(...)

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

Outrossim, com a publicação da Lei nº 16.258/2017 em 09/06/2017 que modifica a Lei 12.670/1996, várias penalidades sofreram alterações em suas redações, reduzindo o valor da multa, sendo pertinente portanto aplicar o princípio da retroatividade benéfica, consoante estabelece o artigo 106, inciso II, letra “c” do CTN, por se tratar de ato ou fato pretérito, para o qual foi instituída penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Destarte, feita a subsunção do fato à norma, observa-se que a tipificação normativa na data do julgamento apresenta penalidade menos gravosa ao imputado do que previa o preceito normativo da época da experimentação do fato típico.

Pelo acima exposto, fica evidente pela análise das peças que compõe o processo que a empresa cometeu o ilícito relatado na inicial, devendo na conduta da autuada ser aplicada penalidade gizada no art. 123, VIII, "L", da Lei 12.670/96 alterada pela lei 16.258/17.

"Art. 123..

(...)

VIII - ...

*l) omitir informações em arquivos eletrônicos ou nestes informar dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais: multa equivalente a **2 (dois por cento)** do valor das operações ou prestações omitidas ou informadas incorretamente, limitada a **1.000 (mil) UFIRCEs por período de apuração;***"

Entretanto, oportuno ressaltar que o crédito tributário definido na Primeira Instância no valor de R\$ 12.613,92 (Doze mil, seiscentos e treze reais e noventa e dois centavos) resulta da aplicação de 2% sobre o total das operações de saídas não escrituradas, conforme demonstrado nas planilhas acostadas às fls. 119/120.

Ocorre que, da forma como procedeu a julgadora monocrática, deixou de observar que no mês de ABRIL/2014, o resultado encontrado no valor de R\$ 7.199,88 ultrapassa o limite legalmente estabelecido de 1.000 Ufirce's que é de R\$ 3.207,50.

Por essa razão, ratifica-se o valor do crédito tributário indicado no Parecer nº 231/2021 (fls. 127/130), que se baseia na mesma planilha elaborada pela julgadora (fls. 119/120), entretanto, reduzindo a MULTA indicada na Primeira Instância de R\$ 12.613,92 para R\$ 8.621,27 (Oito mil, seiscentos e vinte e um reais e vinte e sete centavos), em face da observância ao limite legalmente estabelecido no dispositivo sancionador.

Face ao exposto, VOTO para que se conheça do Reexame Necessário, dando-lhe parcial provimento para modificar em parte a decisão da Primeira Instância de PARCIAL PROCEDÊNCIA no tocante ao valor da MULTA, em conformidade com o parecer da Assessoria Processual Tributária e manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:

MULTA (JANEIRO A DEZEMBRO DE 2014) = R\$ 5.909,24

MULTA (JANEIRO A DEZEMBRO de 2015) = R\$ 2,712,03

MULTA TOTAL = R\$ 8.621,27

Eis o VOTO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é **RECORRENTE** a CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA e **RECORRIDO** ANTÔNIO JOSÉ DE ASEVEDO ME

Presentes na 1ª Sessão Ordinária Virtual de Julgamento o Presidente Dr. Raimundo Frutuoso de Oliveira Júnior, os Conselheiros Ivete Maurício de Lima, Sabrina Andrade Guilhon, Felipe Silveira Gurgel do Amaral, Geider de Lima Alcântara, Marcus Vinicius de Vasconcelos Maia e Pedro Jorge Medeiros. Presentes ainda o Procurador do Estado Dr. Matteus Viana Neto e secretariando os trabalhos Evaneide Duarte Vieira.

DECISÃO:

A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do Reexame Necessário interposto, resolve, por maioria de votos, dar-lhe parcial provimento, para modificar em parte a decisão condenatória exarada em 1ª Instância para julgar o feito fiscal PARCIALMENTE PROCEDENTE, nos termos do voto da conselheira relatora, aplicando a penalidade prevista no art. 123, inciso VIII, alínea "I" da Lei nº 12.670/96, limitado a 1.000 Ufirc's, em conformidade com o parecer da Assessoria Processual Tributária e manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Foi voto contrário o da conselheira Sabrina Andrade Guilho, que manifestou-se pela procedênciada acusação fiscal, nos termos do lançamento.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª. CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTARIOS, em Fortaleza, aos ____ de _____ de 2022.

Assinado de forma digital por
RAIMUNDO FRUTUOSO DE OLIVEIRA JUNIOR
Assinado de forma digital por RAIMUNDO FRUTUOSO DE OLIVEIRA JUNIOR
 https://serepro.gov.br/assinador-digital



MATTEUS VIANA
NETO:15409643372

Assinado de forma digital por
MATTEUS VIANA
NETO:15409643372
Dados: 2022.03.27 15:38:44 -03'00'

Raimundo Frutuoso de Oliveira Júnior
Presidente da 1ª Câmara

Matteus Viana Neto
Procurador do Estado

IVETE MAURICIO
DE
LIMA:4865207538
7

Assinado de forma digital
por IVETE MAURICIO DE
LIMA:48652075387
Dados: 2022.03.21
16:41:43 -03'00'

Ivete Maurício de Lima
CONSELHEIRA RELATORA