

**Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento**

Resolução Nº **038/2023**

Sessão: 6ª Sessão Ordinária de 16 de fevereiro de 2023

Processo Nº 1/3526/2018

Auto de Infração Nº: 1/201806340-2

Recorrente: EVIDÊNCIA MÓVEIS E DECORAÇÕES LTDA ME

CGF: 06.309.008-2

Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Conselheiro Relator: Marcus Vinícius de Vasconcelos Maia

EMENTA: ICMS. Obrigação Acessória. Falta de escrituração de notas fiscais eletrônicas em entrada.

1. Contribuinte não escriturou, em sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, notas fiscais eletrônicas referentes a operações de entradas de mercadorias. 2. Reenquadramento da penalidade para a prevista no art. 123, VIII, “L”, da Lei nº 12.670/96. 3. Recurso conhecido e improvido. 4. Dispositivo infringido: art. 276-G, I, do Decreto nº 24.569/97. 5. Nota explicativa nº 01, de 1º de setembro de 2022. 6. Auto de infração parcial procedente, por maioria de votos, conforme voto do relator, nos termos da decisão singular, sendo retificado erro material de cálculo constante do laudo pericial. Manifestação, em sessão, do representante da Procuradoria Geral do Estado, pela procedência da autuação fiscal.

Palavras-chave: ICMS. Obrigação Acessória. Falta de Escrituração. Notas fiscais de entrada. EFD. Parcial procedência.

RELATÓRIO

A autuação fiscal versa sobre o seguinte teor:

“DEIXAR DE ESCRITURAR, NO LIVRO FISCAL PRÓPRIO PRÓPRIO, INCLUSIVE NA MODALIDADE ELETRÔNICA, DOCUMENTO FISCAL RELATIVO A OPERAÇÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. APÓS CONFERENCIA NO SPED 2014-2015, CONSTATAMOS QUE O CONTRIBUINTE EM LIDE DEIXOU DE REGISTRAR AQUISIÇÕES NO MONTANTE DE R\$ 1.005.013,67 DE MERCADORIAS SOB O REGIME NORMAL DE TRIBUTAÇÃO, CONFORME INFORMAÇÕES EM ANEXO. ”

Trata-se de Auto de Infração com imposição de multa no valor de R\$ 100.501,37 (cento mil, quinhentos e um reais e trinta e sete centavos). Período da infração: 01/2014 a 12/2015. Dispositivo infringido: art. 276-G, I, do Decreto nº 24.569/97; com penalidade nos termos do art. 123, III, “g” da Lei nº 12.670/96, com alteração dada pela Lei nº 16.258/17.

Nas informações complementares, sucintamente, a autoridade fiscal expõe que foi realizada Auditoria Fiscal Plena (Mandado de Ação Fiscal nº 2017.14027) na empresa acima qualificada, referente aos exercícios de 2014 e 2015, tendo sido notificada (Termo de Intimação nº 2018.00261) a apresentar documentos fiscais e arquivos eletrônicos para apreciação da equipe de auditoria.

Após análise dos dados e informações apresentadas, e mediante consultas aos sistemas corporativos da SEFAZ, especialmente o SPED Fiscal, constatou-se que a empresa deixou de informar na EFD notas fiscais no exercício de 2014, no valor de R\$ 877.811,68, e no exercício de 2015, no valor de R\$ 127.201,99, conforme detalhado nos relatórios “NF-es destinadas sem registro no SPED 2014/2015” (fls. 15/20).

O contribuinte autuado interpõe tempestiva impugnação ao feito fiscal, suscitando a desproporcionalidade da multa aplicada, não havendo arguido nulidades e adentrado no mérito propriamente dito.

Por meio de Despacho (fls. 48/49), a CEJUL determinou o encaminhamento do feito à CEPED, objetivando esclarecimento sobre os seguintes aspectos:

Converter o curso do julgamento do processo para a realização de Perícia com o intuito de que sejam atendidos os seguintes quesitos:

“1. que seja analisado o levantamento efetuado pelo agente fiscal, conforme CD às fls. 21, e detalhar o montante devido mês a mês, posto a exigência para a devida aplicação da penalidade; 2. se constatada qualquer diferença entre os números apresentados, refazer o levantamento, descrevendo a nova base de cálculo, detalhados os valores mês a mês.”

Em resposta, a CEPED apresentou a seguinte conclusão:

“O presente trabalho teve por objeto responder os quesitos do julgador, assim como trazer aos autos qualquer fato relevante para a prática da justiça fiscal. O exame da escrita fiscal em cotejo com as notas fiscais autuadas confirmou a maior parte da acusação fiscal, no sentido de que, do total levantado pela Fiscalização (R\$ 1.005.013,67), não estão escrituradas operações de entrada no valor de R\$ 990.442,63 (novecentos e noventa mil quatrocentos e quarenta e dois reais e sessenta e três centavos), constatando-se escriturado nos livros próprios de entrada somente o valor de R\$ 14.571,04 (quatorze mil quinhentos e setenta e um reais e quatro centavos), como mostram os quadros

demonstrativos do quesito 2.1 e, com mais detalhes, o ANEXO 04 do laudo pericial, que mostra a análise pericial por documento fiscal. O trabalho pericial apresentou também cálculos alternativos da multa aplicável, como mostram os quadros demonstrativos do quesito 2.1.”

Em manifestação ao laudo pericial (fls. 93/94), a autuada se manifesta pelo reenquadramento da penalidade, nos termos do art. 123, VIII, “L”, da Lei nº 12.670/96, aquiescendo com um dos cálculos apresentados pela CEPED no laudo pericial (fls. 52).

Por ocasião do julgamento de primeira instância, decidiu-se pela parcial procedência da ação fiscal, sendo aplicada a penalidade disposta no art. 123, VIII, “L”, da Lei nº 12.670/96.

Em sede de recurso ordinário, a autuada reitera o termos da defesa, e acrescenta o argumento de que inexistência de respaldo normativo para a sanção imposta, pugnando, ao final, pela improcedência da autuação fiscal.

Em apertada síntese, é o que se relata.

VOTO DO RELATOR

Conforme se depreende da ação fiscal, a presente autuação resultou da não escrituração de notas fiscais de entrada em sua Escrituração Fiscal Digital (EFD), no período de 01/2014 a 12/2015.

Observa-se desde o teor da autuação, da narrativa trazida nas informações complementares e das provas anexadas aos autos, como, ainda, dos artigos da legislação a fundamentação suficiente para a conduta ilícita praticada pela recorrente. Assim considerado, considera-se apta a fundamentação dada autoridade autuante, pautando a autuação em provas extraídas da documentação fiscal da EFD informada pela própria empresa e em planilhas anexadas, como já anteriormente citados. Pelo exposto, observa-se o cumprimento pela fiscalização da previsão contida nos incisos e § 2º do art. 41 do Decreto nº 32.885/18, vigente ao tempo dos fatos.

É correito e pacífico o entendimento em decisões deste Contencioso Administrativo Tributário – CONAT, que o método de fiscalização adotado pela autoridade fiscal repousa em autorização legal imposta nos termos dos arts. 815, § 2º e 818 do Decreto nº 24.569/97, vale dizer, a conformidade legal de auditoria eletrônica com cruzamento de dados constantes nos sistemas fazendários, tais quais, o banco de dados de notas fiscais eletrônicas destinadas a um contribuinte em face de sua Escrituração Fiscal Digital EFD/SPED fiscal.

Adentrando-se no mérito da questão em lide, vejamos, pois, o que nos informam os dispositivos normativos referentes à escrituração dos documentos fiscais, resultantes de suas operações, vale dizer os comandos, em especial para o caso que se cuida, pertinentes aos lançamentos na EFD.

Nesse contexto, há que se ter presente que a obrigatoriedade de envio de todas operações e prestações do contribuinte na EFD está fixada, em especial, nos termos dos arts. 276-A, 276-C, 276-D, 276-E e 276-G do Decreto nº 24.569/97. Portanto, da compreensão dos dispositivos citados, resta clara a obrigação do contribuinte de informar na EFD todas as notas fiscais relativas a suas operações de entrada, nos arquivos da referida declaração.

No que pertine ao mérito, é prudente ressaltar que a condição de contribuinte do ICMS impõe uma série de obrigações, sejam de natureza principal ou acessória, dentre elas a regular escrituração das notas fiscais de aquisição de mercadorias no respectivo Livro Registro de Entradas da EFD, nos termos do inciso I, do § 3º, da Cláusula Primeira do Ajuste SINIEF nº 02/2009.

Assim, diante das provas acostadas pelos autuantes, resta evidenciada a infração à legislação tributária, sendo fundamental trazer à colação o disposto no art. 276 – A do Decreto nº 24.569/97, com redação dada pelo Decreto nº 30.115 de 10/03/2010:

“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



CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

SECRETARIA DA FAZENDA

ao parágrafo pelo Decreto nº 30.115 de 10 de março de 2010 - DOE CE de 12.03.2010).”

Por seu turno, o art. 1º da Instrução Normativa nº 50/2011 assim determina:

“Art. 1º Ficam os contribuintes do ICMS, inscritos no Regime de Recolhimento Normal, obrigados a transmitir, a partir de 1º de janeiro de 2012, por meio de arquivo digital com assinatura digital do contribuinte ou seu representante legal, certificada por entidade credenciada pela Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), as informações necessárias à apuração do ICMS, decorrentes das operações e prestações praticadas pelos contribuintes, registradas na Escrituração Fiscal Digital (EFD), nos termos do Protocolo ICMS nº 03/2011.”

Deste modo, deve o contribuinte escriturar regularmente a EFD, sem omitir as operações efetivamente realizadas, ou seja, escriturando as notas fiscais eletrônicas emitidas por outros contribuintes destinadas a ele (entradas) e as notas fiscais eletrônicas por ele emitidas (saídas), independente da sistemática de tributação e da natureza da operação.

Contudo, à época dos fatos (01/2014 a 12/2015), por considerar que a falta de escrituração foi constatada a partir de cruzamento de informações prestadas em arquivos eletrônicos com as constantes nos documentos fiscais, referida infração equivaleria perfeitamente ao ato de “omitir informações em arquivos magnéticos/eletrônicos”, conseqüentemente tal comportamento deveria ser combatido com a penalidade prevista no art. 123, VIII, “L” da Lei nº 12.670/96.

Destaque-se que a auditoria considerou como infringido o art. 123, III, “g”, da Lei nº 12.670/96. Neste sentido, cabe salientar que a subsunção do mesmo fato a diferentes penalidades não implica em inobservância ao princípio da tipicidade cerrada, mas tão somente no surgimento do benefício da dúvida quanto à sanção mais adequada, cabendo ao julgador se nortear pelo aforisma *in dubio pro contribuinte*, estatuído no art. 112 do Código Tributário Nacional – CTN.

E a dúvida que se fala não se relaciona ao cometimento ou não da infração, mas ao enquadramento da conduta às sanções previstas na legislação tributária que se reportam ao mesmo fato.

Com base nas considerações expendidas, dúvidas não há que a penalidade prevista no art. 123, VIII, “L” da Lei nº 12.670/96, com redação dada pelo art. 1º, inciso X, da Lei nº 16.258/2017, equivalente a 2% do montante omitido, adequa-se perfeitamente à situação fática de “deixar de escriturar nota fiscal de entrada”, devendo a multa cominada ser aplicada retroativamente, com esteio no art. 106, II, “c” e no art. 112, I, II e IV do Código Tributário Nacional – CTN, *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

(...)

“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:

I - à capitulação legal do fato;

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.”

Fica evidente, pela análise das peças que compõe o processo, que a empresa cometeu o ilícito relatado na inicial, devendo ser aplicada a penalidade prevista no art. 123, VIII, “L”, da Lei 12.670/96 alterada pela lei 16.258/17.

“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:

I) 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.”

No tocante à inconstitucionalidade da multa com efeito confiscatório, depreende-se que a alegação de inconstitucionalidade da penalidade não pode ser apreciada por este órgão. Deste modo, cabe ressaltar que não compete ao CONAT afastar a aplicação de penalidade, sob o fundamento de inconstitucionalidade, restando plenamente argúveis e válidos seus preceitos. Assim, nos termos do art. 62 da Lei nº 18.185/22, não se inclui na competência da autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob o fundamento de

inconstitucionalidade, ressalvada a hipótese em que tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal – STF, em ADI, ADC ou Súmula vinculante. No mesmo sentido, colaciona-se a Súmula nº 11 do CONAT: “é vedado aos órgãos de julgamento do Contencioso Administrativo Tributário – CONAT afastar ou reduzir multa sugerida em auto de infração sob o fundamento de apresentar natureza confiscatória por implicar indevido controle de constitucionalidade da lei nº 12.670/96”. Portanto, a inconstitucionalidade suscitada não pode ser apreciada no âmbito deste órgão julgador.

Por fim, impende ressaltar que a atividade da administrativa-tributária é plenamente vinculada aos termos da legislação (art. 3º e 142, do CTN), e considerando o lançamento mediante lavratura de auto de infração norma individual e concreta destinada ao contribuinte em questão, considerou a autoridade autuante que, dada a ocorrência de infração à legislação tributária (antecedente normativo), consubstanciada no descumprimento de dever jurídico integrante da legislação tributária (art. 100, CTN), deve ser a imposição da respectiva sanção (consequente normativo), consistente da aplicação da penalidade cabível, sem prejuízo do imposto devido. Assim, incabível a arguição de ilegalidade de penalidade instituída com base em fato gerador definido em decreto.

Destarte, considero que o teor na Nota Explicativa nº 01, de 1.º de setembro de 2022, não possui efeito vinculante em relação aos julgamentos do CONAT, dada a observância ao princípio da independência orgânica, que norteia os julgamentos administrativos no âmbito deste órgão, observando-se o caráter vinculante da norma tão somente aos agentes autuantes por ocasião da lavratura de autos de infração, nos termos de manifestação, em sessão, do representante da Doutra Procuradoria Geral do Estado.

Portanto, à míngua de elementos trazidos pela autuada, no sentido de desconstituir a acusação fiscal, conheço do reexame necessário e do recurso ordinário interposto, negando-lhe provimento, no sentido de confirmar a decisão singular de parcial procedência da autuação fiscal, pelo renquadramento da penalidade do art. 123, III “g” para o art. 123, VIII “L” da Lei nº 12.670/96, aplicando-se a 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, observando-se a necessidade de retificação dos valores das penalidades calculadas no laudo pericial (fls. 52), em virtude de erro material relativo ao exercício de 2015 e adotado no julgamento de 1ª Instância (fls. 99), nos termos do demonstrativo a seguir especificado.

É como voto.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO

PERÍODO	VALOR 1.000 Ufirces	MULTA	VALOR	VALOR APLICADO
JAN/14	3.207,50	1.411,00 x 2%	28,22	28,22
FEV/14	3.207,50	79.719,63 x 2%	1.594,39	1.594,39
MAR/14	3.207,50	259.234,22 x 2%	5.184,68	3.207,50
ABR/14	3.207,50	211.932,56 x 2%	4.238,65	3.207,50
MAI/14	3.207,50	90.459,92 x 2%	1.809,20	1.809,20
JUN/14	3.207,50	116.316,74 x 2%	2.326,33	2.326,33
JUL/14	3.207,50	40.400,08 x 2%	808,00	808,00
AGO/14	3.207,50	26.407,96 x 2%	528,16	528,16
SET/14	3.207,50	25.566,20 x 2%	511,32	511,32
OUT/14	3.207,50	5.093,25 X 2%	101,87	101,87
NOV/14	3.207,50	414,88 x 2%	8,30	8,30
DEZ/14	3.207,50	20.355,78 x 2%	407,12	407,12
JAN/15	3.339,00	3.526,11 x2%	70,52	70,52
FEV/15	3.339,00	20.827,63 x2%	416,55	416,55
MAR/15	3.339,00	16.264,88 x 2%	325,30	325,30
ABR/15	3.339,00	1.998,80 x 2%	39,98	39,98
MAI/15	3.339,00	4.667,40 X 2%	93,35	93,35
JUN/15	3.339,00	2.980,48 x 2%	59,61	59,61
JUL/15	3.339,00	1.491,12 x 2%	29,82	29,82
AGO/15	3.339,00	26.543,82 x 2%	530,88	530,88
SET/15	3.339,00			
OUT/15	3.339,00	5.891,75 x 2%	117,84	117,84
NOV/15	3.339,00	7.027,83 x 2%	140,56	140,56
DEZ/15	3.339,00	21.910,59 x 2%	438,21	438,21
TOTAL				16.800,53

(*) UFIRCE 2014: R\$ 3,2075 - UFIRCE 2015: R\$ 3,339

OBS: APLICADA A MULTA DE 2% SOBRE O VALOR DAS OPERAÇÕES SE INFERIOR A 1.000 UFIRCES POR PERÍODO

DECISÃO

A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do reexame necessário e do recurso ordinário interposto, resolve, por maioria de votos, negar-lhes provimento, para julgar PARCIAL PROCEDENTE a acusação fiscal, nos termos do voto do conselheiro relator, aplicando-se a penalidade inserta no art. 123, inciso VIII, alínea “L” da Lei nº 12.670/96, contrariamente à manifestação oral em sessão do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, que defendeu a procedência da acusação fiscal com a aplicação do art. 123, III, “g” da Lei 12.670/1996, sendo acompanhado, nessa linha interpretativa, pela Conselheira Sabrina Andrade Guilhon. Por fim, observou-se a necessidade de retificação dos valores das penalidades calculadas no laudo pericial (fls. 52), em virtude de erro material relativo ao exercício de 2015, adotados no julgamento de 1ª Instância (fls. 99), nos termos do demonstrativo especificado nesta decisão.

SALA DA SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 24 de fevereiro de 2023.

Raimundo Frutuoso de Oliveira Junior
Presidente

Marcus Vinícius de Vasconcelos Maia
Conselheiro Relator