



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

**RESOLUÇÃO 078/2023**

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

**15ª SESSÃO VIRTUAL ORDINÁRIA DE 14 DE MARÇO DE 2023**

**PROCESSO DE RECURSO No.: 1/1094/2021**

**AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/202106039 CGF: 06. 486.132-5**

**REEXAME NECESSÁRIO**

**RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

**RECORRIDO: LÍGIA HENRIQUE DE SOUSA ME**

**CONSELHEIRA RELATORA: IVETE MAURÍCIO DE LIMA**

**EMENTA:** OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – Deixar de registrar na Escrituração Fiscal Digital – EFD, notas fiscais eletrônicas de operações de entrada relativas ao período de janeiro de 2017 a dezembro de 2017. Infração aos artigos 276-G, inciso I do Decreto nº 24.569/97 e penalidade prevista no art. 123, III, “g” da Lei nº 12.670/96, com redação dada pela Lei nº 16.258/2017. PARCIAL PROCEDÊNCIA declarada em Primeira Instância, motivada pela aplicação da penalidade mais benéfica, a do art. 123, VIII, “L” da Lei nº 12.670/96. Reexame Necessário Conhecido e Desprovido para manter a PARCIAL PROCEDÊNCIA, por maioria de votos, nos termos do voto da Conselheira Relatora, mas contrário ao entendimento manifestado em sessão pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

**PALAVRAS CHAVE: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – NOTA FISCAL DE ENTRADA - ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – REENQUADRAMENTO DA PENALIDADE - PARCIAL PROCEDÊNCIA.**

**RELATÓRIO:**

Conforme peça basilar, o agente fiscal relata que o contribuinte realizou operações de entradas amparadas com notas fiscais eletrônicas no total de R\$ 1.210.090,66 (Um milhão, duzentos e dez mil, noventa reais e sessenta e seis centavos) sem informá-las no Livro Registro de Entradas – EFD.

Em relato complementar, a autoridade fiscal descreve como se deu o procedimento de fiscalização e transcreve os dispositivos legais infringidos e o cálculo da penalidade aplicada.

Dentre os documentos relacionados como anexos ao auto de infração destaca-se como prova 01 (uma) planilha gravada em CD contendo as Notas Fiscais Eletrônicas destinadas e não escrituradas na EFD.

A autoridade fiscal indica nos campos específicos que a conduta adotada configura infração prevista no art. 276-G, inciso I do Decreto nº 24.569/97, que deve ser combatida com a penalidade inserta no art. 123, III, “g” da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 16.258/2017, resultando na MULTA no valor de R\$ 121.009,07 (Cento e vinte e um mil, nove reais e sete centavos), equivalente a 10%.

Contrapondo-se a acusação fiscal, o sujeito passivo interpõe defesa às fls. 28/35, com os seguintes argumentos:

1. Precedentes do CONAT – Aplicação da penalidade mais benéfica;
2. Ausência de prova do ilícito no auto de infração;
3. Relativização da presunção de veracidade dos atos da administração;
4. Cerceamento do direito de defesa e do contraditório;
5. Ausência de prejuízo à arrecadação tributária.

Declarada em Primeira Instância a PARCIAL PROCEDÊNCIA do feito fiscal, tendo o julgador monocrático afastado as preliminares suscitadas pela impugnante e no mérito aplicado a tese da penalidade mais benéfica, a revista no art.123, VIII, “I” da Lei nº 12.670/96 (multa de 2% ou inferior a 1.000 Ufirce’s) em consonância com os precedentes citados da Câmara Superior, que resultou na redução do credito tributário para R\$ 23.414,85 (Vinte e três mil, quatrocentos e quatorze reais e oitenta e cinco centavos).

Interpõe Reexame Necessário por ser a decisão contrária em parte ao Fisco.

É o RELATÓRIO.

#### **VOTO DA RELATORA**

A demanda processual requer que se reexamine a decisão de PARCIAL PROCEDÊNCIA motivada pelo reenquadramento da penalidade atinente ao descumprimento de obrigação acessória, especificamente à falta de registro na Escrituração Fiscal Digital – EFD de notas fiscais eletrônicas de entradas relativas aos períodos de janeiro a dezembro de 2017.

Diante das provas acostadas pelo autuante fica evidenciado o ilícito cometido pelo contribuinte, ainda que parcialmente, sobre o qual recai o peso da legislação em vigor, mais especificamente aquela parcela que dispõe sobre as obrigações de fazer e deixar de fazer, consoante estabelece o 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 ao parágrafo pelo Decreto nº 30.115 de 10 de março de 2010 - DOE CE de 12.03.2010).”

Em consonância com os dispositivos legais citados, 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.”*

Com efeito, deveria o contribuinte ter enviado a EFD sem omitir as operações efetivamente realizadas, ou seja, escriturando as notas fiscais eletrônicas emitidas por outros contribuintes destinadas a ele (entradas), independente da sistemática de tributação e da natureza da operação.

Ressalta-se que, a lavratura do auto de infração ocorreu em 26/5/2021 referente ao período de janeiro de 2017 a dezembro de 2017, tendo o autuante indicado no campo específico do auto de infração a penalidade prevista no art. 123, III, “g” da Lei nº 12.670/96, com redação atualizada pela Lei nº 16.258/2017, que estabelece a multa de 10% sobre o total das operações não escrituradas.

Entretanto, no caso em que se cuida, a autoridade fiscal não menciona se a multa de 10% estabelecida na nova redação dada pela Lei nº 16.258/2017 seria mais benéfica ao sujeito passivo, para justificar a sua aplicação retroativa, uma vez que existe a possibilidade da multa vigente à época (1 vez o valor do imposto) ser mais benéfica, na hipótese de operações tributadas com alíquota de 7%.

Também não menciona se requereu do contribuinte a comprovação da escrituração contábil ou mesmo se fez essa verificação, para fins de aplicação da atenuante prevista no dispositivo legal vigente à época (20 Ufirce's por documento fiscal), que também seria mais benéfica do que a prevista na redação posterior (multa de 10%).

É bem verdade que a atividade fiscalização é vinculada e por essa razão ele se deteve a aplicar para o ato infracional citado, “deixar de escriturar documento fiscal de entrada”, a penalidade específica, ainda que sem observar se a mudança introduzida pela Lei nº 16.258/2017 traria benefício ao sujeito passivo, conforme antes exposto.

Todavia, o papel do julgador administrativo é o de revisar os lançamentos tributários e fazer o controle da legalidade, buscando interpretar o direito positivo e construir a norma jurídica em dada situação de fato que deve se pautar em princípios constitucionais basilares, dentre eles a segurança jurídica e isonomia tributária.

Não se pode perder de vista que, uma das medidas para se efetivar a segurança jurídica é evitar a disparidade das decisões administrativas, ou seja, que o produto de reiteradas decisões no mesmo sentido, em casos idênticos, seja observado pelo julgador, evitando assim que se gere uma insegurança para a sociedade.

A disparidade das decisões administrativas é a antítese dessa certeza, conforme muito bem assevera Arruda Alvim, Araken de Assis e Eduardo Arruda Alvim (2012, p. 742), *“a orientação divergente decorrente de turmas e câmaras, dentro de um mesmo tribunal – no mesmo momento histórico e a respeito da aplicação de uma mesma lei – representa grave inconveniente, gerador da incerteza do direito, que é o inverso do que se objetiva com o comando contido numa lei, nascida para ter um só entendimento.*

Com efeito, esta Conselheira segue na linha do entendimento majoritário deste Contencioso, por compreender com base no que estabelece o art. 276-A, §§ 1 e 2º do Decreto nº 24.569/97, que a Escrituração Fiscal Digital – EFD é um conjunto de registros de documentos fiscais e informações que são transmitidas para o Fisco em “arquivos” digitais e que além da penalidade específica (deixar de escriturar) indicada pela autoridade fiscal, essa conduta também se encaixa no que se estabelece o art. 123, VIII “L” da Lei nº 12.670/96.

É assim que estabelece o art. 276-A, §§ 1 e 2º do Decreto nº 24.569/97:

*“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.”*

Cabe registrar que, antes da mudança introduzida pela Lei nº 16.258/2017 era comum a lavratura de auto de infração com base no cruzamento de informações dos documentos fiscais com os arquivos eletrônicos (DIEF ou EFD) e a depender da concepção da fiscalização, a aplicação da penalidade variava: 1 (uma) vez o valor do imposto (art. 123, III, “g), 10% (art. 126) ou 2% e não inferior a 1.000 Ufirce’s (art.123, VIII, “l” com redação da Lei nº 13.418/03).

E aqui se abre um parêntese para ressaltar que a subsunção do mesmo fato à diferentes penalidades não implica em inobservância ao princípio da tipicidade cerrada, mas tão somente no surgimento do benefício da dúvida quanto a sanção mais adequada, dada a incerteza na extensão dos efeitos, cabendo ao julgador seguir o *princípio in dubio pro contribuinte* estatuído no art. 112 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;”*

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 enquadram ao mesmo fato.

Por qual motivo o legislador prevê penalidades diferentes para situações fáticas semelhantes “deixar de escriturar nota fiscal de entrada” e “omitir informações constantes nos documentos fiscais”?

Por que ao ato de deixar de transmitir a EFD se aplica a penalidade de 600 (seiscentas) Ufirce’s e para o ato de deixar de escriturar o documento fiscal na EFD geraria efeito tão mais gravoso?

Por que anteriormente a alteração da Lei n 16.258/2017, a própria fiscalização aplicava sanções divergentes sobre um mesmo fato, a depender da interpretação da autoridade fiscal?

Se a penalidade prevista no art. 123, VIII, “L” somente se aplica em relação às informações de campos do documento fiscal, por que o legislador definiu a MULTA de 2% sobre as **operações**

ou **prestações omitidas** ou **divergentes**, hipótese que não se confunde com informações de campos do documento fiscal?

Se a penalidade prevista no art. 123, VIII, “L” é comum até os dias atuais se aplicar na falta de escrituração de nota fiscal de saída por que no caso de nota fiscal de entrada não poderia ser aplicada?

Num contexto de Nota Fiscal Eletrônica, no qual a Administração Tributária detém em sua base de dados todas as informações das operações destinadas ao contribuinte, seja interna ou interestadual, qual seria a real **natureza ou extensão dos efeitos** de se aplicar uma penalidade mais gravosa em relação às entradas quando comparada com às saídas?

Como se vê, pairam dúvidas quanto à natureza ou extensão dos seus efeitos, inclusive, se as dificuldades geradas ao Fisco pela falta de escrituração ou informação na EFD de nota fiscal de entrada são tão mais gravosas a ponto de não ter como se encaixar na penalidade mais benéfica, ainda que genérica.

Mostra-se indubitável a importância para a Administração Tributária de controlar às operações de entradas de um contribuinte para que se evite sonegação das saídas posteriores e ainda para que o Fisco tenha controle mais eficaz na cobrança do ICMS em operações interestaduais (substituição tributária, antecipado ou diferencial de alíquota).

No entanto, não há como se alegar que o Fisco perde o total controle da operação, no cenário da Nota Fiscal Eletrônica, bastando para isso cruzar informações das notas fiscais destinadas a determinado contribuinte, ainda que em operação interestadual, com a sua escrituração fiscal ou com os registros eletrônicos dos sistemas de trânsito (COMETA ou SITRAM).

Ainda que se cogite que a falta de escrituração da NF-e de entrada traz dificuldades para a realização de levantamentos fiscais, como por exemplo, levantamento de estoque, em razão da falta de códigos dos produtos/itens, essa informação poderá ser suprida pelo contribuinte ou por outros meios, caso contrário, culminaria em “embaraço à fiscalização” ou mesmo em “omissão de entradas”.

Todas as questões postas demonstram claramente que a discussão não pode ser encerrada na simples conclusão de que, aplica-se sempre a penalidade específica, desvinculando-se de princípios estatuídos no CTN, do *in dubio pro contribuinte* e da retroatividade benigna.

Com efeito, dúvidas não há que a falta de escrituração foi constatada a partir de cruzamento de informações prestadas em arquivos eletrônicos com as constantes nos documentos fiscais, que pode equivaler perfeitamente ao ato de “omitir informações em arquivos”, sejam *magnéticos/eletrônicos/digitais*, conseqüentemente tal comportamento deveria ser combatido com a 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, a seguir transcrito, com supedâneo no art. 112, incisos II e IV do Código Tributário Nacional – CTN:

*“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;”*

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:

*“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 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;”*

Destarte, feita a subsunção do fato à norma, observa-se que a tipificação normativa na data do julgamento apresenta penalidade menos gravosa ao imputado (2% limitada a 1.000 UFIRCEs por período de apuração), do que previa o preceito normativo da época da experimentação do fato típico (5%).

É certo que a Lei nº 16.258/2017, alterou a redação do art. 123, III, “g”, podendo agora ser aplicada para qualquer sistemática de tributação (10%), quando se trata de falta de escrituração no livro de entrada, inclusive na modalidade eletrônica.

Porém, a sua aplicação retroativa não se mostra mais favorável, quando comparada com a redação atual do art. 123, VIII, "I", que estabelece a multa de 2% e como limite a multa de 1.000 UFIRCE's por período de apuração.

Assim sendo, as considerações anteriormente exposta revela claramente a linha de fundamentação desta Relatora que se mostra em harmonia com o entendimento majoritário formado na Câmara Superior, de proceder o reenquadramento da penalidade indicada no auto de infração, para a prevista no art.123, VIII, I da Lei n. 12.670/96, com redação dada pela Lei n. 16.258/2017, em consonância com o art. 112, II e IV do CTN e art. 106, inciso II, "c" do CTN.

Face ao exposto, VOTO para que se conheça do Reexame Necessário, negando-lhe provimento para manter a PARCIAL PROCEDÊNCIA do lançamento declarada na Primeira Instância.

É o VOTO.

#### DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Mês/Ano	Vr. Operação	2% Valor	1.000 UFIRCe	Multa Devida
janeiro/2017	149.979,13	2.999,58	3.944,24	2.999,58
fevereiro/2017	100.419,71	2.008,39	3.944,24	2.008,39
março/2017	162.742,80	3.254,86	3.944,24	3.254,86
abril/2017	122.707,82	2.454,16	3.944,24	2.454,16
maio/2017	236.560,23	4.731,20	3.944,24	3.944,24
junho/2017	713,50	14,27	3.944,24	14,27
julho/2017	128.834,50	2.576,69	3.944,24	2.576,69
agosto/2017	129.221,30	2.584,43	3.944,24	2.584,43
setembro/2017	284,21	5,68	3.944,24	5,68
dezembro/2017	178.627,46	3.572,55	3.944,24	3.572,55
<b>TOTAL</b>	<b>1.210.090,66</b>	<b>24.201,81</b>		<b>23.414,85</b>

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é **RECORRENTE** a CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA e RECORRIDO a empresa LÍGIA HENRIQUE DE SOUSA ME

Aos 14 (quatorze) dias do mês de março do ano 2023 (dois mil e vinte e três), às 8 (oito) horas e 40 (quarenta) minutos, completado o quorum regimental com a presença das Conselheiras Ivete Maurício de Lima, Sabrina Andrade Guilhon e Sandra Maria Tavares Menezes de Castro, e dos conselheiros Geider de Lima Alcântara, Felipe Silveira Gurgel do Amaral e Pedro Jorge Medeiros, realizou-se a abertura da 15ª (décima quinta) Sessão Ordinária da 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará, sob a Presidência de



Raimundo Frutuoso de Oliveira Júnior. Presente à sessão o Sr. Procurador do Estado Dr. Matteus Viana Neto. Também presente, secretariando os trabalhos junto à 1ª Câmara de Julgamento, a Secretária 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 negar provimento para confirmar a decisão proferida no julgamento singular, para julgar **PARCIAL PROCEDENTE** a acusação fiscal, nos termos do voto da Conselheira Relatora, com reenquadramento da penalidade para a prevista no art. 123, inciso VIII, alínea “L” da Lei Nº 12.670/96, por ser mais benéfica ao contribuinte. Foram votos divergentes a conselheira Sabrina Andrade Guilhon e Sandra Maria Tavares Meneses de Castro, que defenderam a aplicação da penalidade inserta no art. 123, inciso III, alínea “g” da lei 12.670/96, em conformidade com entendimento manifestado em sessão pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª. CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza-Ce, aos 10 de ABRIL de 2023.

Ivete Maurício de Lima - **Conselheira Relatora**

Raimundo Frutuoso de Oliveira Júnior – **Presidente da 1ª Câmara**