



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
Secretaria da Fazenda

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

Resolução Nº 160 /2017

Sessão: 43ª Sessão Ordinária de 11 de julho de 2017

Processo Nº 1/1465/2016

Auto de Infração Nº: 1/201605022

Recorrente: DANONE LTDA

Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Conselheiro Relator: Leilson Oliveira Cunha

**EMENTA: ICMS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO
ESCRITURAÇÃO DE INVENTÁRIO NA EFD.**

**1. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE INVENTÁRIO DA EFD.
2. REENQUADRAMENTO DE PENALIDADE. 3.
DISPOSITIVOS INFRINGIDOS: ARTS. 276-A, 276-G E 276-
L TODOS DO RICMS. 4. PENALIDADE NOS TERMOS DO
ART. 123, V, "e" DA LEI 12.670/96 COM NOVA REDAÇÃO
DADA PELA LEI 16.258/17, E CONSOANTE O ART. 106, II
"c" DO CTN 5. RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO E
NÃO PROVIDO. 6. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIAL
PROCEDENTE, POR UNANIMIDADE, NOS TERMOS DO
VOTO DO RELATOR E DA MANIFESTAÇÃO ORAL DO
REPRESENTANTE DA PROCURADORIA GERAL DO
ESTADO, CONTRÁRIO À DECISÃO SINGULAR E DO
PARECER DA ASSESSORIA PROCESSUAL TRIBUTÁRIA.**

**PALAVRA CHAVE: ICMS. DESCUMPRIMENTO DE
OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO ESCRITURAÇÃO.
INVENTÁRIO. EFD. PARCIAL PROCEDENTE.**

RELATÓRIO

A acusação fiscal tem o seguinte relato de infração:

OMITIR INFORMACOS EM ARQUIVOS MAGNÉTICOS OU NESSES INFORMAR
DADOS DIVERGENTES DOS CONSTANTES NOS DOCUMENTOS FISCAIS.
O CONTRIBUINTE DECLAROU NA EFD-FISCAL REFERENTE AO INVENTARIO

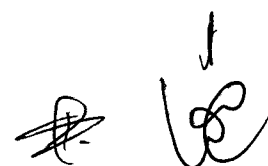
FINAL(31/12/2011) INFORMACOES DIVERGENTES DO APRESENTADO NO DECORRER DA FISCALIZACAO TOTALIZANDO UMA DIFERENÇA DE R\$ 15.591.607,29{VIDE INFORMACOES COMPLEMENTARES)

Auto de infração com multa fixada em R\$ 779.580,36 (setecentos e setenta e nove mil, quinhentos e oitenta reais e trinta e seis centavos). Base de Cálculo R\$ 15.591.607,29 (quinze milhões, quinhentos e noventa e um mil, seiscentos e sete reais e vinte e nove centavos). Artigos infringidos: 276-A, 276-G do Dec. 24.569/97, com penalidade fixada nos termos do art. 123, VIII, L da Lei 12.670/96. Período da infração 12/2011.

Nas informações complementares, o auditor fiscal consigna que Verificou a existência de informações divergentes no confronto entre os Inventários declarados na EFD-FISCAL (Arquivo Solare) e Pasta EFD_FISCAL (Detalhamento da EFD) e o Inventário Final (31/12/2011) apresentado pelo contribuinte. A divergência no inventário final foi constatada a partir do início da fiscalização. O contribuinte foi intimado pelos Termos de Intimação n° 2015.17278 e n° 2016.01682 para apresentação do inventário real, já que este foi declarado 0 (zero). Pelo Princípio da Verdade Material, o novo inventário foi aceito para a continuação do trabalho de auditoria.

O contribuinte interpõe tempestiva impugnação em que resumidamente consigna conforme abaixo exposto:

- a) A infração deve ser integralmente cancelada, uma vez que o respectivo pagamento do tributo referente ao período fiscalizado resulta na ausência de interesse na arrecadação pelo Estado do Ceará, quedando, por isso, inexigível penalidade em razão de equívoco no cumprimento da referida obrigação acessória;
- b) O Código Tributário Nacional impõe, em síntese, dois deveres simultâneos: (i) uma vez verificada a ocorrência do evento tributável, deve o contribuinte pagar a quantia correspondente (obrigação tributária principal); e (ii) realizar todos os deveres instrumentais determinados pela legislação, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (obrigação acessória);
- c) É possível concluir que os deveres instrumentais somente existem para que o Fisco possa fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias principais pelos contribuintes, as quais consistem no pagamento do tributo;
- d) O único propósito de existência dos deveres instrumentais é o cumprimento para com o interesse da fiscalização e arrecadação dos tributos, nos termos do já mencionado artigo 113, §2º, do Código Tributário Nacional;
- e) É possível concluir que os deveres instrumentais somente devem ser convertidos em obrigação tributária principal (art. 113. §3º do CTN) consistente no pagamento de multa nas situações em que não haja o cumprimento para com os interesses da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, os quais são atingidos pelo pagamento do tributo pelos contribuintes;

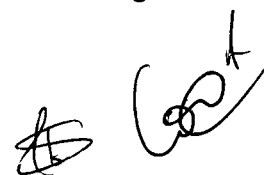


- f) Sendo verificado o adimplemento da obrigação tributária por meio do pagamento do imposto, tal como no presente caso, bem como tendo em vista que a informação correta acerca do inventário real da Impugnante constava de seu livro inventário, está cumprido o interesse de fiscalização e de arrecadação, razão pela qual eventual multa oriunda do descumprimento de dever instrumental que não implique na falta de recolhimento do tributo deve ser de plano afastada;
- g) A necessária proporcionalidade entre a multa aplicada e a infração cometida. A severidade das sanções visa proteger a arrecadação tributária e estimular, por vias oblíquas, o pagamento de tributos devidos. Deve existir uma graduação razoável entre o que se paga e o que se recebe, e entre o que se recebe pelo que não se paga. Isto é, a punição deve guardar relação direta entre a infração cometida e o mal causado, assim como com o bem jurídico que se deseja proteger. No caso concreto, a base de cálculo sobre a qual incidiu a multa de 5% é demasiadamente ampla. Colaciona decisões do STF nesse sentido;
- h) Ao final, no mérito requer seja acolhida a presente Impugnação, a fim de que seja cancelada a multa ora combatida, em sua integralidade ou, subsidiariamente, que seja diminuída a patamares não confiscatórios a penalidade aplicada.

Em decisão singular, a autoridade julgadora de 1ª instância decide pela procedência do feito fiscal. Aduzindo, sucintamente que, se Exige do contribuinte harmonia entre os dados informados ao Fisco, o que no caso não aconteceu, tendo o próprio contribuinte admitido em sua defesa a divergência das informações, resumindo sua impugnação em alegar ausência de prejuízo e desproporcionalidade entre a infração praticada e a multa aplicada. Nesse sentido, decide com amparo no art. 276-A do RICMS e fixando penalidade nos termos do art. 123, VIII, L da Lei 12.670/96.

O contribuinte interpõe tempestivo Recurso Ordinário em que consigna os mesmos fundamentos da peça de impugnação, acrescentando:

- a) Que a capitulação legal da penalidade cominada está equivocada, uma vez que se refere à situação totalmente distinta daquela constatada pela Autoridade Fiscal. Assim, a multa aplicada se apresenta manifestamente descabida em razão da não configuração da infração à legislação tributária atribuída à Recorrente;
- b) O cotejo de informações feito pela Autoridade Fiscal foi entre a EFD-Fiscal (arquivo magnético) e o inventário real apresentado pela Recorrente (que se trata de um controle contábil e não fiscal). Não houve, portanto, divergências entre arquivo magnético e documento fiscal, mas entre arquivo magnético e documento contábil, situação esta que foge da tipificação prevista pelo artigo 123, VIII, 'L' ora em debate;
- c) A Recorrente optou por efetuar a escrituração de suas operações por meio da EFD, diversos livros fiscais, dentre eles o livro inventário, nos termos do



artigo 276-G do RICMS/CE, deixaram de ter a natureza de documento fiscal, passando a ter a característica de documento contábil, cujas informações, portanto, não são voltadas para o Fisco, mas apenas para o próprio controle interno das empresas;

- d) A autuação fiscal se toma ainda mais descabida quando se verifica que a base adotada para o cálculo da multa aplicada não está em consonância com aquela prevista pelo dispositivo legal supostamente violado. Conforme se depreende da simples leitura do artigo 123, VIII, "L" da Lei nº 12.670/96, a base de cálculo da multa deve corresponder ao valor das operações ou prestações omitidas ou que foram informadas incorretamente. No entanto, não é isso o que se constata no presente feito;
- e) O livro inventário trata-se de documento contábil no qual são registradas as entradas e saídas de determinado período e serve para o controle do estoque de dada empresa. O seu saldo é determinado mediante simples operação aritmética,; ao saldo inicial do estoque são somadas as operações de entrada e subtraídas as operações de saída. Portanto, o saldo constante de um livro inventário não retrata as operações ocorridas em certo período;
- f) Ao final, requer seja dado integral provimento ao Recurso Ordinário para reformar a r. decisão recorrida, a fim de que seja cancelada a multa constituída ou, alternativamente, seja a penalidade reenquadrada para aquela prevista no art. 123, V, "a" da Lei 12.670/96 ou reduzida a patamares não confiscatórios.

A Assessoria Processual Tributária se manifesta pela procedência do feito fiscal conforme os fundamentos expostos na decisão singular.

O Parecer queda-se acolhido pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

Em apertada síntese, é o que se relata.



VOTO DO RELATOR

Consoante se colhe da peça acusatória fiscal, a infração consiste em o contribuinte haver declarado na EFD-FISCAL referente ao inventário final de 31/12/2011 informações divergentes do apresentado no decorrer do procedimento fiscalizatório. Tendo a autoridade fiscal tipificada a infração como divergência de informações, razão de que na aludida EFD se encontrava o valor de zero e o inventário apresentado ao auditor fiscal no curso da ação fiscal fora de R\$ 15.591.607,29.

Com a introdução no ordenamento jurídico da Escrituração Fiscal Digital – EFD/SPED, esta passou a ser a forma efetiva de escrituração das operações e prestações praticadas pelo contribuinte, .se constituindo no instrumento legal apto de apresentação ao Fisco das informações inerentes àquelas operações e prestações de interesse do Fisco. Substitui, portanto, a escrituração em meio físico dos livros fiscais, conforme preceitua os arts. 276-A e 276-G do RICMS.

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.

(...)

Art. 276-G. A escrituração prevista nesta Seção substitui a escrituração e impressão dos seguintes livros:

I - Registro de Entradas;

II - Registro de Saídas;

III - Registro de Inventário;

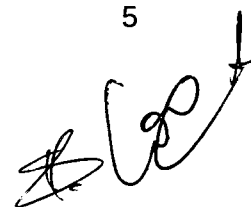
IV - Registro de Apuração do ICMS.

V - Registro de Apuração do IPI;

VI - Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo D.

VII – Registro de Controle da Produção e do Estoque.

Observa-se dentre os livros os quais foram substituídos pela EFD, que se encaixa o Livro de Registro de Inventário, portanto, diferentemente quando vigia a DIEF (Declaração Econômico-Fiscal das operações e prestações) a obrigatoriedade de escrituração dos inventários levantados pelo contribuinte se cinge na própria EFD, despidendo, assim mesmo, do livro físico como suporte para a informação a ser prestada ao Fisco. É dizer, o dever de escriturar os inventários se amolda na declaração na EFD do estoque levantado no final do exercício quando de envio no mês de fevereiro do exercício subsequente ao do estoque de mercadorias inventariado. Não há mais a falar de escrituração de livro físico neste sentido, porquanto não mais ancorado em dispositivo legal, assim mesmo ausente de



eficácia legal. Vejamos, nesse sentido, a legislação da matéria.

Art. 276-L. O Inventário de Mercadorias, levantado no dia 31 de dezembro de cada exercício, deverá ser informado na escrita fiscal do mês de fevereiro do exercício seguinte e, nas outras hipóteses em que a legislação exigir esse documento, na data estabelecida em ato normativo específico, expedido pelo Secretário da Fazenda.

Depreende-se, pois, do dispositivo supramencionado que, a eficácia legal da informação dos inventários ao fisco resta tão somente plasmada na própria EFD, valendo dizer que o fato de se escriturar em livro físico fiscal, que não tem mais previsão legal, e não se declarar (escriturar) na EFD do mês de fevereiro equivale legalmente à não escrituração dos inventários.

No caso que se cuida, o contribuinte informou ao fisco que estava zerado o estoque de 2011, conforme posto na EFD de fevereiro de 2012 todavia quando do exercício da ação fiscal, porque intimado pelo auditor fiscal, a ora autuada apresenta em meio físico um inventário de mercadorias finalizado na quantia de R\$ 15.591.607,29. Com efeito, livre de dúvida, obtém-se que o próprio contribuinte confessa não haver escriturado seu inventário no Sistema de Escrituração Pública Digital – SPED/EFD, não subsistindo eficácia legal ao ato de se apor em meio físico o quantitativo de mercadorias possuída em estoque naquela aludida data. Repita-se, não há mais valor legal nessa conduta porque substituída por outra com força cogente, vale dizer escriturar os inventários na EFD.

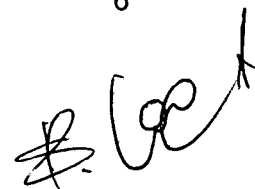
A Lei 15.614, comanda no art. 84, § 7º que quando a infração estiver devidamente determinada, como no caso ora em exame, pode a autoridade julgadora de ofício corrigir erro na indicação dos dispositivos legais infringidos e dos que cominem as respectivas penalidades fixadas no lançamento de ofício realizado. Vejamos:

Art. 84. As irregularidades ou omissões passíveis de correção não serão declaradas nulas.

(...)

§ 7º Estando o processo administrativo-tributário em fase de julgamento, a ausência ou o erro na indicação dos dispositivos legais e regulamentares infringidos e dos que cominem a respectiva penalidade, constantes do auto de infração, serão corrigidos pela autoridade julgadora, de ofício ou em razão de defesa ou recurso, não ensejando a declaração de nulidade do lançamento, quando a infração estiver devidamente determinada.

A sanção prevista inicialmente no lançamento de ofício efetuado não poderia ser imputada ao caso concreto, tendo em vista que aquela multa somente se aplica à omissão ou divergência de informações quando resultante de operações ou prestações praticadas pelo contribuinte, vale dizer, aquelas atividades decorrentes



no campo de alcance do ICMS, o que, indubitavelmente, não se aplica ao mero levantamento de inventário e sua informação ao fisco.

Portanto, percebe-se que a acusação fiscal laborou em erro passível de correção por este relator no que pertine ao enquadramento legal da penalidade, valendo dizer que a conduta praticada pelo contribuinte fora de não escrituração de inventário e não de divergência de informações inerentes ao inventário apresentado na EFD e aquele em meio físico entregue à aquela autoridade fiscal.

De outra sorte, deve ser afastada alegativa da ora autuada inerente à confiscatoriedade da multa aplicada, razão de que não compete aos tribunais administrativos declarar inconstitucionalidade em razão do princípio de vedação de confisco, porquanto se afere de reserva legal ao poder judiciário, cabendo a este órgão julgador afastar por inconstitucionalidade apenas nas situações presentes nos termos do art. 48, § 2º da Lei 15.614/14. *Verbis*:

Art. 48. O julgamento de processo administrativo-tributário no CONAT é da competência inicial dos Julgadores Administrativo-Tributários sob a forma monocrática, observado o disposto no art.121 desta Lei, e quando em grau de recurso, dos órgãos do CRT, em deliberação coletiva.

(...)

§ 2º 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, observado:

I – em Ação Direta de Inconstitucionalidade ou Declaratória de Constitucionalidade, após a publicação da decisão;

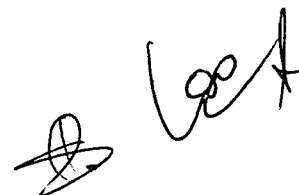
II – em Ação Direta de Inconstitucionalidade, por via incidental, após a publicação da resolução que suspender a execução do ato, pelo Senado Federal;

III – em Súmula Vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do art.103-A da Constituição Federal.

Nessa esteira, comanda o art. 119 do RICMS que devam ser aplicada á conduta infratora à respectiva sanção.

Art. 119. As infrações serão apuradas de acordo com as formalidades processuais específicas, aplicando-se as penalidades respectivas, por intermédio da competente autuação, salvo nos casos de atraso de recolhimento de crédito declarado pelo contribuinte, em documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória.
(GN)

Com efeito, afaste-se, em razão desta assertiva posta, o argumento apresentado em grau de recurso para enquadramento no art. 123, V, "a" da Lei 12.670/96 pelo



atraso de escrituração do inventário, dado que a infração praticada detém pena específica estipulada nos termos do art. 123, V 'e' da lei do ICMS.

Sem embargo, percebe-se indubitavelmente que a conduta infratora do contribuinte se deu pela não escrituração do inventário levantado em 31/12/2011 na EFD, sendo, pois, modificada a penalidade inicialmente aplicada com reenquadramento para a sanção prevista no art. 123, V, "e", da Lei 12.670/96, por ser a penalidade específica para o caso que se cuida, com a nova redação dada pela Lei 16.258/96 em consonância com o art. 106, II, "c" do Código Tributário Nacional – CTN.

Do exposto, pelas linhas traçadas anteriormente decide-se pelo conhecimento do Recurso Ordinário para lhe negar provimento, com reforma da decisão singular, decidindo-se pela PARCIAL PROCEDÊNCIA do feito fiscal nos termos deste voto.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Multa: 1200 UFIRCE
UFIRCE 2011: R\$ 2,6865
Multa em R\$: 3.223,80

É como voto.



DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é Recorrente: DANONE LTDA e Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer dos recursos interpostos, resolve por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso, para reformar a decisão condenatória proferida pela 1ª Instância, julgando **PARCIAL PROCEDENTE** a acusação fiscal, aplicando a penalidade do art. 123, V, "e" da Lei nº 12.670/96 com nova redação dada pela Lei nº 16.258/2017, nos termos do voto do Relator, conforme manifestação oral do representante da douda Procuradoria Geral do Estado. Presente à Câmara, acompanhando o julgamento do presente processo a Dra. Brenda Caroline Garreto R. De Oliveira.


SALA DA SESSOES DA 1ª CAMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTARIOS, em Fortaleza, aos 18 de JULHO de 2017.



Manoel Marcelo Augusto Marques Neto
Presidente


Mateus Miana Neto
Procurador do Estado
Em _____/2017


Valter Barbalho Lima
Conselheiro


José Gonçalves Feitosa
Conselheiro


Maria Elineide Silva e Souza
Conselheira


Filipe Pinho da Costa Leitão
Conselheiro


Leilson Oliveira Cunha
Conselheiro


Matheus Fernandes Menezes
Conselheiro