



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
Conselho de Recursos Tributários - CRT  
1ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº 409/2010 - 205ª. SESSÃO ORDINÁRIA DE: 03/12/2010  
PROCESSO Nº 1/0957/2009 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/2008.18568  
RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA  
RECORRIDO: GILBERTO E JANELENE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS LTDA.  
AUTUANTE: ELIANE MARIA BEZERRA DE SOUZA  
RELATOR: CONSELHEIRO ALFREDO ROGÉRIO GOMES DE BRITO

**EMENTA:** - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA/DIEF - Regime "OUTROS". Enquadramento. 1. Não se cogita da inexistência, na legislação tributária estadual, obrigação de fazer (accessória) sem a correspondente penalidade. 2. Embora a Lei nº 14.447/2009 seja silente - e não se refira a este regime - quanto à aplicação de penalidade, persiste a obrigação accessória *sub oculis* (elaborar/transmitir DIEF). Nenhum ato normativo dispensou contribuinte enquadrado nesse regime da obrigatoriedade em transmitir DIEF. Em melhor subsunção do fato a norma, hodiernamente, é a disposição preexistente na Lei nº 12.670/96, *in casu*, a do art. 123, VI, "a". 3. Auto de Infração julgado **parcialmente procedente**, confirmando o julgamento singular, exarado em 1ª instância, entretanto, com aplicação de dispositivo sancionador diverso, contrariamente às disposições contidas no Parecer da Consultoria Tributária/CONAT e em conformidade com as razões orais, em Sessão, do representante da d. PGE. 4. **Infringido:** Art. 1º do Dec. nº 27.710/2005 c/c o art. 4º, III, da Instrução Normativa nº 27/2009. **Penalidade:** Art. 123, VI, "a", da Lei nº 12.670/96.

## RELATÓRIO

O *Auto de Infração* infere de descumprimento de obrigação tributária acessória por contribuinte enquadrado no regime "**Outros**" que, nessa condição, deixara de entregar ao Fisco, na forma e nos prazos regulamentares *Declaração de Informações Econômico-Fiscais - DIEF -*, referentes aos períodos encravados: De janeiro de 2005 a dezembro/2007.

A peça acusatória e inaugural do *processo administrativo tributário* estampa todos os dados inerentes ao lançamento, sendo instruída com documentos dentre os quais, essencialmente destacamos: Ordem de Serviço, Termo de Intimação, Consulta de Situação de Entrega da DIEF, Consulta de Contribuinte, Despachos e ainda as Intimações por AR e por Edital na forma regulamentar.

O processo foi julgado parcialmente procedente, em 1ª. Instância.

Intimado da decisão que ainda se lhe apresentava desfavorável, o autuado veio à colação e interpôs junto ao *Conselho de Recursos Tributários* recurso voluntário.

O *Parecer da Consultoria Tributária* adotado pelo representante da d. Procuradoria Geral do Estado sugeriu o conhecimento do recurso oficial, negando-lhe provimento, para confirmar a decisão parcial-condenatória, nos moldes exarados pelo julgador singular.

*É o breve relatório.*

ARGB

## **VOTO DO RELATOR**

### **CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES**

A *Diligência Fiscal Específica* que instaurou, no presente processo, procedimento fiscal sobre contribuinte enquadrado no Regime **“OUTROS”** tendo por motivo o descumprimento de obrigação acessória, qual seja, a não entrega de **Declarações de Informações Econômico-Fiscais (DIEF)** é assaz singular, o que torna dispensável a lavratura de *Termo de Início de Fiscalização* e passam os auditores, diretamente, à emissão do *Termo de Intimação*, ensejo que não caracteriza perda da espontaneidade para fins de cumprimento da obrigação tributária (acessória) objeto do aludido termo.

Na 195ª *Sessão de Julgamento desta 1ª. Câmara de Julgamento*, realizada em 12.11.2010, em sede do julgamento do Proc. nº 1/1435/2009 (AI nº 1/2008.18571) em que a autuada, era uma entidade desportiva denominada *São Paulo Esporte Clube*, de um dos distritos de uma pequena cidade do interior cearense (*Campos Sales*), com inscrição no CGF, enquadrada no regime *“Outros”*, fora autuada pela não entrega da DIEF, repercutiu em gravame considerável, a teor de que dados e informações, em face do contribuinte em questão, não teria grande representatividade no contexto da arrecadação ou da fiscalização.

Entretanto, exauridas as questões subjetivas e considerações de ordem pessoal, neste julgamento fluiu o exame do texto da Lei nº 14.447/2009 no qual não menciona, dentre os regimes de pagamento, **“outros”** e **“especial”**, para fins de aplicação de penalidade, cogitando-se, nas discussões, a princípio, da improcedência da autuação, como assim

entendera um dos Conselheiros presentes, em razão dos textos normativos adiante delineados:

Art. 123, inciso VI, alínea e, itens 1, 2 e 3 da Lei nº 12.670/96: Faltas relativas à apresentação de informações econômico-fiscais:	
Redação Original: Lei nº 13.633/2005	Nova redação: Lei nº 14.447/2009
e) deixar o contribuinte, na forma e nos prazos regulamentares, de entregar ao Fisco a DIEF ou outra que venha a substituí-la, multa equivalente a:	e) deixar o contribuinte, na forma e nos prazos regulamentares, de transmitir a EFD, quando obrigado, ou a DIEF, ou outra que venha a substituí-la, multa equivalente a:
<ol style="list-style-type: none"><li>1. 300 Ufirces por documento quando se tratar de contribuinte enquadrados nos regimes de recolhimento <i>não previstos nos itens 2 e 3</i> desta alínea;</li><li>2. 200 Ufirces quando se tratar de contribuinte enquadrado no regime EPP;</li><li>3. 100 Ufirces por documento quando se tratar de contribuinte enquadrado no regime de ME ou MS</li></ol>	<ol style="list-style-type: none"><li>1. 600 Ufirces por cada período de apuração, quando se tratar de contribuinte inscrito sob o regime Normal de Recolhimento;</li><li>2. 200 Ufirces por documento, quando se tratar de contribuinte enquadrado no regime EPP;</li><li>3. 100 Ufirces por documento quando se tratar de contribuinte enquadrado no regime ME.</li></ol>

Após o exame dos autos e respectiva decisão, outros vieram também a exame e julgamento, prosperando, em diversas assentadas, a decisão que ora passamos a considerar:

O cerne da discussão que se trava nos presentes autos, é o de fixar e aplicar a penalidade ao caso concreto, considerando que, em face da Lei nº 14.447/99, dar nova redação a alínea "e" e seus desdobramentos (itens 1, 2 e 3) do inciso VI (no **art. 123**) [alínea que fora introduzida na Lei nº 12.670/96 pela Lei nº 13.633/2005].

A redação em vigor do dispositivo em liça (alínea "e" se desdobra em itens) não faz referência aos contribuintes enquadrados no regime "Outros", referindo-se, apenas, aos regimes: "Normal", "Empresa de Pequeno Porte" e "Microempresa." (sem juízo de exame de valor quanto à intenção do legislador, - mero lapso ou não, em não contemplar os regimes "Outros" e "Especial").

A distinguir que, na redação originária do dispositivo *sob oculis*, - art.123, VI, "e", o **item 1** inferia da aplicação da multa de:

"1. Trezentas Ufirces por documento, quando se tratar de contribuinte enquadrado nos regimes de recolhimento não previstos nos **itens 2 e 3** desta alínea".

Ora, como os **itens 2 e 3** se referiam a Empresa de Pequeno Porte, Microempresa e Microempresa Social), por lógica dedução, restavam, para fins de aplicação da multa assente no item 1, os que estivessem enquadrados nos regimes de pagamento “Normal”, “Outros” e “Especial”.

Dispensável verificar se o legislador teria ou não a intenção isentar da pena pelo descumprimento da obrigação os regimes acima sublinhados.

A “*prima facie*” e “*data vênia*”, entendo que não, posto que remanesce ainda, dentre as obrigações acessórias de tais regimes – *Outros e Especial* –, a de elaborar e transmitir, por via eletrônica, a DIEF. A tais regimes não fora dada a dispensa da obrigação. Logo, como conceber que o legislador, não dispensando da obrigatoriedade do ato de fazer, tenha por deliberação não lhe assentar, pelo descumprimento da obrigação, nenhuma norma de sanção?

Seria inconcebível admitir que a norma estabelecesse: - *Contribuinte tal, você está obrigado a transmitir a DIEF*. E este replicasse: “*E se eu não der cumprimento, o que me aconteceria?*”. E o Fisco respondesse: - “Nada, absolutamente nada, porque não existe sanção no Regulamento ICMS!”

Com efeito, fora este, também, o fundamento essencial condutor da decisão de parcial-procedência a que dera também, o julgador singular, quando entendera que, no período, a norma aplicável não estava em vigor (por ser vigente somente após noventa dias da data da publicação da Lei que a estabeleceu – anterioridade nonagesimal), pela qual assentiu no que assinala o art. 123, VIII, “d”, correspondente a duzentas Ufirces, por cada período.

Por este contexto, entendera o julgador singular que, em matéria tributária, sobretudo em se tratando das obrigações que tem natureza acessória, o legislador estabelecera, na ausência de penalidade específica, uma de modo genérico que se vê plasmado no art. 123, VIII, “d”, da Lei nº 12.670/96.

Data vênia, não é esta que nos inclinamos, momentaneamente, em aplicar, posto que, por mais acurada reflexão, de modo diverso, elegemos norma de sanção mais adequada a presente questão.

## ELEIÇÃO DA PENALIDADE APLICÁVEL

Como já nos referimos, a *Diligência Fiscal Específica* sob contribuinte enquadrado no Regime de Recolhimento “**Outros**” tendo por motivo o descumprimento de obrigação acessória, qual seja, a não entrega/transmissão de **DIEF** é procedimento singular e mui simples, mas necessário, sendo tal documento (Declaração) mecanismo de controle analítico imprescindível, reunindo em um, vários que foram sendo extintos, como a GIM, GIDEC, SISIF, etc.

A esse teor, trata-se de situação fática em que a materialidade da acusação resta quase sempre comprovada nos autos, pelos relatórios gerenciais emitidos e anexos à acusação fiscal, que inferem da omissão do contribuinte em transmitir, via *internet*, a referida Declaração (DIEF) podendo o acusado exercitar o contraditório, pela **exibição do recibo** gerado na respectiva transmissão. Fora desta prova cabal, não há, por conseguinte, tese jurídica plausível para afastar o cometimento da infração.

Comprovada a omissão, se alguma discussão comporta, é senão a de eger e aplicar a penalidade, quantificando-a, em dosimetria com o período assinalado em face da legislação de cada época.

E se o cerne da discussão que se trava nos presentes autos, é o de fixar e aplicar corretamente a penalidade ao caso concreto. Comporta refletir em torno do direito intertemporal e, sob tal vertente, passamos a afastar aos regimes “outros” e “especial”, a partir da produção de efeitos da Lei nº 14.447/2009, a aplicação da multa assinalada no artigo **123**, inciso **VI**, alínea “**e**”, item **1**, seja na redação dada por esta, seja pela redação originária, decorrente da Lei nº 13.633, de 2005, que correspondia a 300 (trezentas Ufirces) para cada período mensal.

Com fulcro na nova redação dada a este dispositivo, pela Lei nº 14.447/2009, não se vê mais expressa menção de imputação a estes regimes de recolhimento, diante da não entrega/transmissão da DIEF, o que, segundo nosso entendimento, não poderia subsistir a obrigação sem a penalidade, a qual cravamos o disposto no art. 123, VI, "a", de modo distinto, como havíamos concebido, inicialmente, - a do art. 123, VIII, "d" - por ser aquela, mas específica, e subsumir-se em maior adequação do **fato e norma**, admitindo que não se cogita de existir obrigação tributária, mesmo acessória, sem a sanção correspondente, e que a obrigação em relevo, não fora revogada, por via oblíqua, isto é, pelo silêncio da norma de sanção derivada da Lei nº 14.447/2009.

#### **ATOS PRETÉRITOS:**

##### **Efeitos jurídicos de Lei benigna. Retroatividade.**

Por presentemente temos bem agora, em face dos julgamentos realizados em 12.11.2010 e em 1º.12.2010, reexaminando a **redação originária** e a **nova redação** do dispositivo sancionador, introduzidos pelas Leis nº 13.366/2005 e nº 14.447/ 2009 a Lei nº 12.670/96, sugere-se, a princípio, a ausência de penalidade - *por lapso ou intenção do legislador, não importa* - vez que esta nova redação não contempla mais os regimes "**Especial**" e "**Outros**", cingindo-se somente às empresas enquadradas nos regimes: "Normal", "Empresa de Pequeno Porte/EPP" e "Microempresa/ME."

É certo que a lei, em face da segurança jurídica e a previsibilidade que lhe é intrínseca, como regra, deve dispor para o futuro e mui embora cogitando, de plano, do art. 106, II, "a" do CTN, temos que a *lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando deixe de defini-lo como infração.*



Desse modo, reforça nosso entendimento em não se aplicar a previsão contida na redação originária, sem, contudo, poder aplicar também, a penalidade decorrente da nova redação, por inexistir subsunção do fato a norma (nova), vez que, repetimos, não infere de penalidade, nos termos ali exarados, para os regimes: *Especial e Outros*.

Há, por conseguinte, a considerar também que o legislador não dispensou da entrega da DIEF e nem deixou de definir como infração a não transmissão desta pelos contribuintes enquadrados naqueles regimes, *(data vênia o entendimento do Conselheiro José Rômulo da Silva, que entendeu, por via reflexa, pela atipicidade e votar pela improcedência)*.

Com efeito, e considerando o trâmite do processo por móvel recursal, em 2ª. Instância, ainda que na órbita administrativa, trata-se, a rigor, de **um ato não definitivamente julgado** – aquele que não possui uma decisão final prolatada - logo, e sem subsunção do fato a norma, não haveria como, senão pela vertente da revogação, aplicar-se retroativamente a lei nova para inferir de ausência de penalidade, no cotejo das normas em realce, e dizer ser a vigente mais favorável ao sujeito passivo, comparativamente a da época da ocorrência do fato.

Mas mesmo a dicção constitucional em que “a lei penal não retroagira, salvo para beneficiar o réu”, e seguindo nessa trilha o Código Penal em que “a lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores...”, não é o caso que se cuida, pela disposição sancionadora preexistente.

Nem ao menos se trata de disposição protetora que dá azo à retrooperância da lei mais branda, denominada **lex mitior**, na esteira da retroatividade benéfica ou retroatividade benigna, porquanto, reafirmamos, já preexistia, desde 1996, com o advento da Lei nº 12.670 disposição que se amolda ao descumprimento da obrigação acessória, na



forma como ocorreu, pela não transmissão/entrega da DIEF pelos precitados regimes.



Por todo o exposto, e *data vênia*, reafirmo conclusivamente, retificando entendimento anterior esposado, dada maior reflexão e convencimento pessoal, em poder-se imputar penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória - pela não entrega/transmissão da DIEF -, de contribuinte enquadrado nos regimes *especial* (e outros também), desde a produção de efeitos da Lei nº 14.447/2009, nos termos do art. 123, VI, "a" da Lei nº 12.670/96.

Daí que, em razão da revogação e/ou irretroatividade, cujos efeitos operam com a edição da Lei nº 14.447/2009 que excluiu o regime especial, pelo cotejo comparativo da redação originária (Lei nº. 13.633/2005), para quando não ocorrer entrega/transmissão de DIEF, (que se aplique, doravante, aos processos ainda não definitivamente julgados, e enquanto vigente for à redação dada pela primeira norma legal precitada acima (neste parágrafo), haveremos de consentir, para fins de imputação da penalidade, a que se vê na **alínea "a" do inciso VI, do artigo 123 da Lei nº 12.670/96.**

#### **QUANTIFICAÇÃO, MENSURAÇÃO OU DOSIMETRIA DA PENALIDADE**

O dispositivo sancionador estabelece a expressão **por documento**, por indicativo de cada mês, sendo este o período de apuração disciplinado na legislação de regência, considerando:

- 1) **o mês é o período de apuração do ICMS;**
- 2) **"A DIEF é o documento por meio do qual o contribuinte declara, relativamente a cada período de apuração do ICMS: (...)."**

  
  
9

Em síntese, eis como resulta quantificado o período para fins de apuração do valor correspondente a multa aplicável:

<b>Período</b>	<b>Metodologia</b>	<b>Ufirces</b>
Fev a Out/2007	09 X 90 Ufirces	810
Nov-2005 a Dez/2007	26 x 90 Ufirces	2.340
<b>TOTAL</b>		<b>3.150</b>

Logo, de todos os períodos verificados, somente se aplica a penalidade imposta no art. 123, VI, alínea "a" que determina a multa equivalente a 90 Ufirces por documento, aos períodos acima mencionados (v. tabela) em 35 DIEF's X 90 UFIRCES = 3.150 UFIRCES.

#### **Demonstrativo do Credito Tributário**

**Multa = 35 x 90 Ufirces = 3.150 Ufirces**

Art. 123, VI, "a" da Lei nº 12.670/96

#### **VOTO**

Pelo exposto, voto pelo conhecimento do recurso oficial, dando-lhe provimento, em parte, para confirmar, a decisão parcial condenatória, exarada em 1ª Instância, distintamente da forma como concebera o *Parecer da Consultoria Tributária* do CONAT, adotado, em princípio, pelo representante da *Douta Procuradoria Geral do Estado*, mas reformado, oralmente, na Sessão de Julgamento.

É o voto.

ARGB

## **DECISÃO**

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos em que é recorrente a **Célula de Julgamento de 1ª Instância** e recorrido **Gilberto e Janelene Prestação de Serviços Ltda.**,

**RESOLVEM** os membros da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, pelo conhecimento do recurso oficial, e por maioria de votos, dar-lhe parcial provimento para confirmar a decisão singular de parcial-procedência da acusação fiscal, contudo, pela aplicação de sanção diversa a contida no julgamento referido, qual seja, a do art. 123, VI, "a", nos termos do voto do Conselheiro Relator e das considerações orais, em sessão, do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Foi voto contrário o do Conselheiro José Rômulo da Silva que se manifestou pela improcedência da autuação.

**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos ..15. de dezembro de 2010.

  
**Ana Maria Martins Timbó Holanda**  
PRESIDENTE DA CÂMARA, em exercício

  
**Alfredo Rogério Gomes de Brito**  
CONSELHEIRO RELATOR

**Camila Borges Duarte**  
CONSELHEIRA

  
**Abílio Francisco de Lima**  
CONSELHEIRO

  
**Vanessa Albuquerque Valente**  
CONSELHEIRA

  
**Lucio Flávio Alves**  
CONSELHEIRO

**Jannine Gonçalves Feitosa**  
CONSELHEIRA

  
**José Rômulo da Silva**  
CONSELHEIRO

  
**Cícero Roger Macedo Gonçalves**  
CONSELHEIRO

PRESENTE:

**Matteus Viana Neto**  
PROCURADOR DO ESTADO

CONSULTOR TRIBUTÁRIO