



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">1. 300 Ufirces por documento quando se tratar de contribuinte enquadrados nos regimes de recolhimento não previstos nos itens 2 e 3 desta alínea;2. 200 Ufirces quando se tratar de contribuinte enquadrado no regime EPP;3. 100 Ufirces por documento quando se tratar de contribuinte enquadrado no regime de ME ou MS	<ol style="list-style-type: none">1. 600 Ufirces por cada período de apuração, quando se tratar de contribuinte inscrito sob o regime Normal de Recolhimento;2. 200 Ufirces por documento, quando se tratar de contribuinte enquadrado no regime EPP;3. 100 Ufirces por documento quando se tratar de contribuinte enquadrado no regime ME.

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.

Dá 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:

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

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

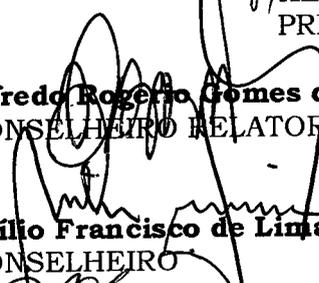
DECISÃO

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 ...5 de dezembro de 2010.

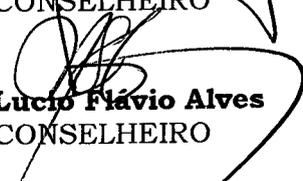

Ana Maria Martins Timbó Holanda
PRESIDENTE DA CÂMARA, em exercício


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