



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

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

RESOLUÇÃO Nº 538 /2008 - 137ª. SESSÃO ORDINÁRIA DE: 01/10/2008
PROCESSO Nº 1/1771/2006 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/2006.15.244
RECORRENTE: MOINHO CRUZEIRO DO SUL S/A
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
AUTUANTE: ANTONIO ERIVAN M. DE ANDRADE
RELATOR: CONSELHEIRO ALFREDO ROGÉRIO GOMES DE BRITO
Conselheira-Revisora: Camila Borges Duarte

EMENTA: **OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA/Multa Efeito Confiscatório** - **1.** Leciona Hugo de Brito Machado que "O tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isto mesmo é que não pode ser confiscatório. Já a multa, para alcançar a sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte que as condutas que ensejam sua cobrança retem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória". O contribuinte deixara de remeter, nos prazos, regulamentares, os arquivos magnéticos que, até julho de 2005 tinha formato SISIF e a partir de agosto 2005, com a edição da Instrução Normativa nº. 14/2005 passou a ter layout DIEF. Ao revogar a Instrução Normativa que determinava as condições de envio das informações dos contribuintes usuários de sistema eletrônico de processamento de dados, o legislador pretendeu com isso estabelecer um só formato na remessa dos dados. **2.** Recurso oficial conhecido e parcialmente-provido. **3.** Auto de Infração julgado, parcialmente-procedente, por unanimidade de votos. Reformada em parte, a decisão exarada em 1ª instância, conforme manifestação oral, em Sessão, do representante da PGE, alterando o Parecer da Consultoria Tributária/CONAT. **4.** Infringido: Arts 285, 289 do Dec. n º 24.569/97 - RICMS, Penalidade: Art. 123, VI, "e" item 1 da Lei nº12.670/96 c/ redação dada pela Lei nº 13.633/2005, de 28/07/2005, que cominou penalidade específica para o não envio da DIEF, quando acrescentou a alínea "e" ao inciso VI do art. 123, da Lei nº. 12.670/96.

RELATÓRIO

Nos autos do processo administrativo tributário, sua peça inaugural, - *Auto de Infração* - relata o seguinte:

"Deixar o contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados de entregar a SEFAZ arquivo magnético referente a operações com mercadorias ou prestações de serviço. O Contribuinte deixou de entregar (...) os arquivos magnéticos do SISIF do período de 2003, conforme Informação Complementar".

Dentre os dados contidos destacamos a base de cálculo da autuação, considerada todo o faturamento anual do autuado (R\$ 6.799.923,00) sobre o que aplicada multa equivalente a um por cento, as disposições regulamentares tidas por infringidas (arts. 285, 289, 299, 300 e 308 do Dec. nº 24.569/97 c/c o Convênio 57/95) e penalidade sugerida: Art. 123, VIII, "i", da Lei nº. 12.670/96.

Da instrução processual constam:

- a) *Ordem de Serviço* para execução da *Auditoria Fiscal*;
- b) *Os Termos de Início (e o de Conclusão) de Fiscalização*;
- c) Consulta em sistemas de dados e emissão de relatórios gerenciais.

Embora lavrado Termo de Revelia, há, nos autos, impugnação ao lançamento tributário.

Julgado em 1ª. Instância procedente, fora expedida a intimação necessária, motivo pelo qual insurgiu-se o autuado, em grau de recurso.

O *Parecer da Consultoria Tributária* (reformado, em sessão, pelo representante da d. Procuradoria Geral do Estado) opina pela manutenção da decisão revisanda.

É o breve relatório.

VOTO DO RELATOR

Questão Preliminar:

- Sobre o alegado “efeito confiscatório da multa” aplicada:

Nesse aspecto, conquanto comporta examinar sobre a aplicação da multa a mais consentânea ao presente processo, no exame de mérito, não há fundamento que se amolde à tese suscitada, vez que a Constituição Federal, quando tratou de Confisco, o fez em relação a tributo, o qual, sem sombra de dúvida, não pode ser cobrado com tal efeito.

É suficiente transcrever a lição de HUGO DE BRITO MACHADO, *in verbis*:

“No plano estritamente jurídico, ou plano da Ciência do Direito, em sentido estrito, a multa distingue-se do tributo porque em sua hipótese de incidência a ilicitude é essencial, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Em outras palavras, a multa é necessariamente uma sanção de ato ilícito, e o tributo, pelo contrário, não constitui sanção de ato ilícito”.

“No plano teleológico, ou finalístico, a distinção também é evidente. O tributo tem por finalidade o suprimento de recursos financeiros de que o Estado necessita, e por isto mesmo constitui uma receita ordinária. Já a multa não tem por finalidade a produção de receita pública, e sim desestimular o comportamento que configura sua hipótese de incidência, e por isto mesmo constitui uma receita extraordinária ou eventual”.

“Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isto mesmo é que não pode ser confiscatório. Já a multa, para alcançar a sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte que as condutas que ensejam sua cobrança restem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória”.¹

¹ Curso de Direito Tributário, 25ª. Edição, Editora Malheiros, SP, 2004, p. 59.

Quaisquer mais comentários se tornam dispiciendos, ante a doutrina que, por precedentes exarados no Contencioso Administrativo Tributário cearense, adotam a linha de raciocínio acima exposta.

O presente processo administrativo tributário contém a acusação fiscal de descumprimento de obrigação acessória em que, sendo o contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados, deixara de entregar a Secretaria da Fazenda Estadual arquivos de suas operações comerciais, em meio magnético.

Em situação análoga, e relevante ao tema em exame, tem sido a discussão que tem considerado a DIEF uma nova obrigação acessória bem como a substituta d'outras obrigações preexistentes, destacando-se a GIM, cujo capítulo se fez inteiramente revogar, no RICMS e para a qual, não se tornaria aplicável os dispositivos que lhe são inerentes, por considerarem tacitamente revogados.

A considerar que prospera, por maioria de votos, o entendimento nesta Câmara, assentado em diversos precedentes, de que a DIEF, de per si, em determinado período, não se poderia aplicar-se sanção, em face de seu descumprimento, posto que está norma embora vigente, não tinha eficácia.

Mas de modo específico, a outras obrigações que foram incorporadas à DIEF, cobrar-lhe-ia, a penalidade desta nova obrigação acessória criada, que consolidara e reunira obrigações acessórias diversas, tratar-se-ia, doravante, de único e novo instrumental de cumprimento e apuração de obrigação acessória, portanto.

Assim a penalidade assente na legislação tributária para o conjunto de obrigações acessórias reunidos na DIEF, passaram a ser a prevista para a DIEF, quando aquelas obrigações deixaram de ser cobradas e apresentadas

de modo isolado, mesmo não tendo sido objeto de revogação a penalidade que lhe era específica.

Passou-se a dar aplicabilidade sobre o que fora estabelecido pela alínea "e" ao inciso VI do artigo 123, da Lei nº. 12.670/96" *in verbis*:

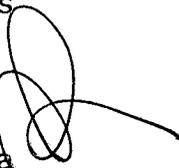
"e) deixar o contribuinte, na forma e nos prazos regulamentares, de entregar ao fisco a Declaração de Informações Econômico-fiscais - DIEF, **ou outra que venha a substituí-la**, multa equivalente a:

- 1)** 300 (trezentas) Ufirces por documento, quando se tratar de contribuinte enquadrado nos regimes de recolhimento não previstos nos itens 2 e 3 desta alínea;
- 2)** 200 (duzentas) Ufirces por documento, quando se tratar de contribuinte enquadrado no regime de Empresa de Pequeno Porte - EPP;
- 3)** 100 (cem) Ufirces por documento, quando se tratar de contribuinte enquadrado no regime de Microempresa - ME, ou Microempresa Social - MS".

Por esse mister, e dentre as teses suscitadas, passamos adotar, após meditar na temática, a tese e precedente firmado nesta Egrégia 1ª. Câmara de Julgamento, nos fundamentos do voto da Conselheira, Dra. Elineide Silva e Souza, em sede do processo que trata o Auto de Infração nº 200516751 lavrado em virtude da não remessa dos arquivos magnéticos contendo as operações com mercadorias e prestações de serviços realizadas no exercício de 2003.

E mais, que, em virtude da alteração da penalidade, far-se-á aplicação da lei mais benéfica, conforme determinação do Art.106, II, 'c' do CTN, considerando que o SISIF foi incorporado pela Declaração de Informações Econômico-Fiscais-(DIEF).

Revogação expressa da Instrução Normativa nº.04/2000, instituidora do SISIF. Penalidade inserta no art. 123, VI, 'e' I, por período, da Lei 12.670/96, com redação da Lei nº. 13.633/2005.



O entendimento da eminente Conselheira Elineide Silva e Souza ora em transcrição abaixo (tem sido adotado com aprovo do representante da d. Procuradoria Geral do Estado) é de que:

"Em Fevereiro de 2005 o Governo do Estado do Ceará por meio da Secretaria da Fazenda editou o Decreto nº. 27.710, criando o documento Declaração de Informações Econômico-Fiscais - DIEF, e revogando expressamente em seu art.2º a Guia de Informação e apuração do ICMS - GIM e Guia de Anual de Informações Econômico-fiscal - DIEF".

Art. 2º Ficam revogadas, a partir de janeiro de 2005 as Seções I, II, do Capítulo III do Título II do Livro Segundo do Decreto nº. 24.569, de 31 de julho de 1997.

"A criação da DIEF foi uma tentativa da Sefaz de simplificar as obrigações acessórias, facilitando desta forma o cumprimento de tais obrigações por parte das empresas. A DIEF busca incorporar em só documento, vários outros tais como: GIM, GIDEC, GIAME, e entrega do inventário".

"Embora tenha sido criada oficialmente em fevereiro de 2005 pelo Decreto acima mencionado, a mesma somente foi regulamentada através da Instrução Normativa nº. 14/2005, publicada no D.O.E. em 14/06/2005, que estabeleceu as condições de envio bem como o layout a ser utilizado na formatação das informações."

"Acontece que a Instrução Normativa, acima mencionada, além de determinar o layout e fixar prazo de entrega dos mesmos, em seu artigo 7º revogou expressamente a Instrução Normativa nº. 4/2000, de 4 de fevereiro de 2000 que estabelecia o layout SISIF para entrega das informações econômico-fiscais por meio de sistema eletrônico de processamento de dados."

"A Lei nº. 13.633 de 28 de julho de 2005, com publicação no D.O.E. em 28.07.2005, cominou penalidade específica para o não envio da Dief, quando acrescentou a alínea "e" ao inciso VI do artigo 123, da Lei nº. 12.670/96."

"Aqui se faz necessário fazer alguns esclarecimentos acerca do SISIF e da DIEF. O Sisif é um sistema integrado que possibilitava ao contribuinte, possuidor do sistema eletrônico de dados, formatar seus dados de vendas de acordo com que determinava cada registro a

ser informado, passando no final os dados por um programa validador que garantia a integridade dos dados enviados (...)"

"Ao revogar a Instrução Normativa que determinava as condições de envio das informações dos contribuintes usuários de sistema eletrônico de processamento de dados, o legislador pretendeu com isso estabelecer um só formato na remessa dos dados para Sefaz."

"Também é necessário que se esclareça que estamos tratando da infração de não remeter, nos prazos, regulamentares os arquivos magnéticos para Sefaz, que até julho de 2005 tinha como formato o Sisif e a partir de agosto 2005, com a edição da Instrução Normativa nº. 14/2005 passou a ter layout Dief."

"Ora ao estabelecer um novo layout de entrega dos arquivos magnéticos, o legislador também criou uma penalidade específica, passando a atribuir um novo valor ao descumprimento da norma (não remeter no prazo regulamentar)".

"Esse entendimento ora explanado foi ratificado pela própria Administração quando em junho de 2007 editou a Instrução Normativa nº. 06/2007, determinou que "os contribuintes do ICMS obrigados a entregarem as informações econômico-fiscais relativamente a exercícios anteriores a 2005, poderão efetuar a entrega das referidas informações no formato da Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIEF)".

"Tanto no Direito Penal quanto no Direito tributário, aplica-se a Lei mais benéfica, aos casos anteriores à sua vigência, desde que ainda estejam pendentes de solução final, nos termos do art. 106, II, letra 'c', do Código Tributário Nacional - CTN".

"Toda esta explanação esta sendo necessária a compreensão do fato concreto, pois anteriormente a edição da Lei nº. 13.633 de 28 de julho de 2005, a penalidade para não remessa, no prazo regulamentar, estava inserta em tipo que comportar outras ações além da mencionada".

"Neste diapasão, o contribuinte infringiu a Legislação do ICMS que estabelece a obrigatoriedade de apresentação a Sefaz de informações em meio magnético por parte dos contribuintes usuários do sistema eletrônico de processamento de dados, vejamos o que dispõe o artigo 285, §1º e 289 do Regulamento do ICMS".

"Art 285-.....
§1º O estabelecimento que emitir documentos fiscais ou escriturar livros fiscais em equipamento que utilize ou tenha condição de utilizar arquivo magnético, ou equivalente, ficará obrigado às exigências deste Capítulo, inclusive de apresentar em meio de transferência eletrônico junto a SEFAZ, na forma, padrões e prazos previstos em legislação específica, as informações dos livros e demais documentos referidos neste artigo e na legislação pertinente, relativos às suas obrigações acessórias".

"Art. 289. O estabelecimento que emitir, por sistema eletrônico de processamento de dados, pelo menos um dos documentos fiscais a que se refere o art. 285, caput, estará obrigado a manter registro fiscal em arquivo magnético com dados dos documentos emitidos por qualquer meio, referente à totalidade das operações de entradas e de saídas e das aquisições e prestações realizadas no exercício de apuração."

"Entretanto, como Lei nova atribui uma penalidade mais branda esta deve ser aplicada. Restando comprovado nos autos o descumprimento da obrigação de remeter os arquivos magnéticos contendo as operações com mercadorias e prestações de serviços relativas ao período de fevereiro a dezembro de 2003, deve o recorrente se submeter à penalidade estabelecida alínea "e" ao inciso VI do artigo 123, da Lei nº. 12.670/96, com alterações da Lei nº. 13.633/2005".

Demonstrativo do Crédito Tributário

Janeiro a dezembro/2003: Multa = 12 x 300 = 3.600 Ufirces

Multa: 3.600 (três mil e seiscentos) Unidades Fiscais de Referência do Estado do Ceará

VOTO: pelo conhecimento do recurso oficial, dando-lhe parcial provimento, em razão da retroatividade da norma mais benéfica, reformando também, em parte, a também decisão parcial-condenatória de 1ª Instância, distintamente dos fundamentos contidos no Parecer da Consultoria Tributária, e em conformidade com a manifestação oral, em sessão, do representante da Douta Procuradoria Geral do Estado.

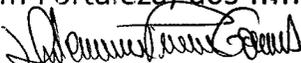
É o voto.

DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente **MOINHO CRUZEIRO DO SUL S/A** e recorrido **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª. INSTÂNCIA**,

RESOLVEM os membros da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso oficial interposto, dar-lhe parcial provimento para julgar parcialmente-procedente a acusação fiscal, reformando, em parte, a decisão exarada em 1ª. Instância, sob fundamento assentado em precedentes da Câmara e nos termos do voto do Conselheiro Relator e da manifestação oral aditada ao *Parecer* da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douda Procuradoria Geral do Estado.

Sala das sessões da 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos tributários, em Fortaleza, aos 22... de dezembro de 2008.


Dulcimeire Pereira Gomes
PRESIDENTE DA CÂMARA


Alfredo Rogério Gomes de Brito
CONSELHEIRO RELATOR


Camilla Borges Duarte
CONSELHEIRA REVISORA


Maria Elinete Silva e Souza
CONSELHEIRA


João Fernandes Fontenelle
CONSELHEIRO


Liduíno Lopes de Brito
CONSELHEIRO


Jannine Gonçalves Feitosa
CONSELHEIRA


José Sidney Valente Lima
CONSELHEIRO

Antonio Luis do Nascimento Neto
CONSELHEIRO

Matteus Viana Neto
PROCURADOR DO ESTADO

CONSULTOR TRIBUTÁRIO