



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ

Secretaria da Fazenda

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

RESOLUÇÃO Nº 065 /2011 - 06ª. **SESSÃO ORDINÁRIA DE:** 17/01/2011
PROCESSO Nº 1/4701/2009 **AUTO DE INFRAÇÃO Nº** 1/2009.14028
RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
RECORRIDO: PAULO CLEMENTE COSTA
AUTUANTE: ANTONIO CLÉCIO DE SOUSA
RELATOR: CONSELHEIRO ALFREDO ROGÉRIO GOMES DE BRITO

EMENTA: - DIEF/OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - Empresa enquadrada como "ESPECIAL" no regime de recolhimento. 1. Preexistência de disposição sancionatória (art. 123, VI, "a"), em face da Lei que, promovendo alteração da legislação, e silente, deixou de inferir dos regimes "outros" e "especial" (Lei nº 14.447/2009), fato que não desautoriza ou dispense da obrigatoriedade em proceder à transmissão da DIEF, pelas empresas enquadradas nos regimes acima aludidos. 2. Não há, na legislação tributária estadual, obrigação de fazer (accessória) sem penalidade correspondente. 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. Considerações e observância do art. 106, II, "a", do Código Tributário Nacional.

RELATÓRIO

O *Auto de Infração* infere de descumprimento de obrigação tributária acessória por contribuinte enquadrado no regime Especial de recolhimento e, como tal, deixara de entregar ao Fisco, na forma e nos prazos regulamentares *Declaração de Informações Econômico-Fiscais - DIEF -*, referentes aos períodos de Julho de 2007 a 2009.

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, Termo de Revela, Despachos e ainda as Intimações por AR e por Edital, publicadas regularmente.

Transcorrido o prazo assinalado para a interposição da impugnação, foi lavrado o **Termo de Revelia** e encaminhado ao *Contencioso Administrativo Tributário*, julgado parcialmente-procedente em 1ª Instância com interposição do recurso de ofício.

Intimado da decisão que ainda se lhe apresentava desfavorável, o autuado também não 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 “**Especial**” tendo por motivo o descumprimento de obrigação acessória, qual seja, a não entrega de **Declarações de Informações Econômico-Fiscais (DIEF)** é assaz singular, em que, sem *Termo de Início*, passa-se, diretamente, à emissão de *Termo de Intimação*.

Na 195ª *Sessão de Julgamento da 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, 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 pessoais, 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:
1. 300 Ufirces por documento quando se tratar de contribuinte enquadrados nos regimes de recolhimento não previstos nos itens 2 e 3 desta alínea;	1. 600 Ufirces por cada período de apuração, quando se tratar de contribuinte inscrito sob o regime Normal de Recolhimento;
2. 200 Ufirces quando se tratar de contribuinte enquadrado no regime EPP;	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 de ME ou MS	3. 100 Ufirces por documento quando se tratar de contribuinte enquadrado no regime ME.

Pelo exposto, assim decidimos:

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, dera-se 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 *examen* (alínea "e" que se desdobra em itens) não faz referência aos contribuintes enquadrados no regime "Outros" (bem como o "Especial"), mas literalmente, apenas aos regimes: "Normal", "Empresa de Pequeno Porte" e "Microempresa" (sem juízo de valor tenha sido mero lapso ou intenção do legislador, 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".

Calha refletir 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!" Estaríamos diante de autêntico absurdo.

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 este contexto, entendemos 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 no art. 123, VIII, "d", sendo esta a que me inclino momentaneamente aplicar, por sugestão do eminente Procurador do Estado, sem embargo de vir a entender, doravante, por mais acurada reflexão, de modo diverso, elegendo norma de sanção mais adequada a presente questão.

ELEIÇÃO DA PENALIDADE APLICÁVEL

Como já nos referimos, a *Diligência Fiscal Específica* sob contribuinte enquadrado também no Regime de Recolhimento "**Especial**" 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, podendo acusado exercitar o contraditório, pela exibição do recibo gerado da entrega, isto é, da transmissão de dados. Não há, por conseguinte, tese jurídica plausível para afastar o cometimento da infração.

Comprovada a omissão, se alguma discussão comporta, é senão a de eleger 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.

Na esteira desse entendimento, de plano, 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**, na redação dada pela Lei nº 13.633, de 2005, que correspondia a 300 (trezentas Ufirces) para cada período mensal, com fulcro que a nova redação dada a este dispositivo, pela Lei nº 14.447/2009, não menciona 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**, admitido que não há obrigatoriedade sem sanção, e que aquela, não fora revogada, por via oblíqua.



ATOS PRETÉRITOS:

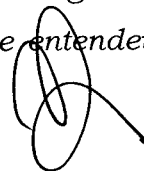
Efeitos jurídicos de Lei benigna. Retroatividade.

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.*)

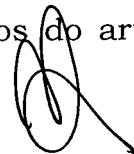


Com efeito, e considerando o trâmite do processo por móvel recursal, em 2ª. Instância, ainda que na órbita administrativa, trata-se, a rigor, de **um ato não definitivamente julgado** - aquele que não possui uma decisão final prolatada - logo, e sem subsunção do fato a norma, não haveria como, senão 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 DÍEF 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 DÍEF -, 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 a norma primeira precitada neste parágrafo, a alínea “a” do inciso VI, do artigo 123).

QUANTIFICAÇÃO, MENSURAÇÃO OU DOSIMETRIA DA PENALIDADE

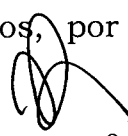
Com efeito, da análise das peças que se encartam neste processo, consolida-se o entendimento de que a pretensão fiscal preexistente é legítima, restando examinar a sua extensão e alcance, face às expressões “Declaração”, “Período” e “Documento”, a considerar que:

- a) O contribuinte autuado era enquadrado no Regime Especial;*
- b) O período da infração vai de julho/2007 a julho/2009; e*
- c) A DIEF deverá ser transmitida semestralmente.*

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

A obrigação a que está obrigada a cumprir, no caso em tablado, - pela empresa de regime especial -, há cada seis, e a da entrega ou transmissão, fracionada no respectivo período, de um documento para cada mês, e não apenas um único documento consolidado de todo o semestre.

Logo, em se tratando de obrigação mensal e por documento de cada período mensal, e se o período de transmissão envolve um único ato, - o de transmissão -, a obrigatoriedade por semestre, alcança registros, por



documento mensal, correspondente ao semestre. Logo, dá-se à obrigatoriedade o correspondente a seis documentos, 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: (...)."

Em síntese, eis como resultou quantificado o período para fins de apuração do valor correspondente a multa aplicável, em sede de julgamento singular, reduzida em relação ao valor originariamente lançado na autuação: "Cabe ressaltar o equívoco cometido pelo autuante ao inserir o mês de julho de 2009, quando ainda encontrava-se no prazo de entrega, conforme Instrução Normativa nº 11/2006, a qual regulamenta os prazos de entrega da Dief, no caso de regime de recolhimento 'especial', onde o prazo é semestral, onde o 1º semestre encerra em 15 de agosto, e para o segundo semestre é até o dia 15 de fevereiro..."

Período	Metodologia	Ufirces
Jul a dez/2007	06 X 90 Ufirces	540
Jan a Dez/2008	12 x 90 Ufirces	1.080
Jan a Jun/2009	06 x 90 Ufirces	540
Julho-2009	Excluído	
TOTAL		2.160

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, o período correspondente a julho/2007 a junho /2009, o que resulta em 24 Dief's X 90 UFIRCES = 2.160 UFIRCES.

Demonstrativo do Crédito Tributário

Período: Julho/2007 a Junho/2009 = 24 meses.

24 (meses) X 90 (Ufirces) = 2.160 Ufirces

Multa = 2.160 Ufirces
Art. 123, VI, "a" da Lei nº 12.670/96

VOTO

Pelo exposto, voto pelo conhecimento do recurso oficial, dando-lhe provimento para confirmar, em parte, 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


RESOLUÇÃO 067


DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos em que é recorrente a **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª. INSTÂNCIA** e recorrido **PAULO CLEMENTE COSTA - ME,**

RESOLVEM os membros da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do recurso oficial, e por maioria de votos, dar-lhe parcial provimento para julgar parcialmente-procedente a acusação fiscal, por aplicação 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 04. de ^{abril} janeiro de 2011.


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


José Sidney Valente Lima
CONSELHEIRO


Jannine Gonçalves Feitosa
CONSELHEIRA


José Rômulo da Silva
CONSELHEIRO


Cícero Roger Macedo Gonçalves
CONSELHEIRO

PRESENTE:

Matteus Viana Neto
PROCURADOR DO ESTADO

CONSULTOR TRIBUTÁRIO