



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº: 214/2022

15ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 14.06.2022

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/2326/2019

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201902564-1

RECORRENTE: MALWEE MALHAS LTDA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATORA: CONSELHEIRA ANA CAROLINA CISNE NOGUEIRA FEITOSA

EMENTA: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – Deixar de escriturar na Escrituração Fiscal Digital - EFD/2015 notas fiscais eletrônicas de entrada de mercadorias ou bens ou omitir informações em arquivos eletrônicos relativas a referidos documentos fiscais de entrada, emissões essas destinadas à empresa autuada. **PARCIAL PROCEDÊNCIA** da autuação. Aplicação do princípio da retroatividade benéfica, consoante estabelece o artigo 106, inciso II, letra "c" do CTN. Recurso Ordinário conhecido e improvido, por maioria de votos, para ratificar a decisão parcialmente condenatória exarada em 1ª Instância, reenquadrando a penalidade aplicada para a prevista no art. 123, VIII, "L", da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017, de acordo com o voto da Conselheira Relatora, em dissonância com o Parecer da Assessoria Processual Tributária adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

PALAVRAS-CHAVE: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL - OMISSÃO DE INFORMAÇÕES - NOTA FISCAL DE ENTRADA - RETROATIVIDADE BENIGNA - PARCIAL PROCEDÊNCIA

01 – RELATÓRIO

O auto de infração em epígrafe detém o seguinte relato:

DEIXAR DE ESCRITURAR, NO LIVRO PRÓPRIO, INCLUSIVE NA MODALIDADE ELETRÔNICA, DOCUMENTO FISCAL RELATIVO A OPERAÇÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. CONTRIBUINTE DEIXOU DE ESCRITURAR AS NOTAS FISCAIS DA PLANILHA NFE_DEST_N_ESCRIT_2015, COMPONENTE DO ARQ EXCEL PLAN_PROB, QUE SOMA R\$ 3.979.718,42, EM OPER NÃO LANÇADAS E SEM QUALQUER JUSTIFICATIVA NO CURSO DA AÇÃO FISCAL.

Os autuantes apontam como dispositivo infringido o art. 276-G, inciso I, do Dec. nº 24.569/97 e sugere a penalidade inserida no art. 123, III, "G", da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017.

Segue demonstrativo do crédito tributário:



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

Demonstrativo Tributário(R\$)	do Crédito
Multa (10%)	R\$ 397.971,85
TOTAL	R\$ 397.971,85

Às Informações Complementares (fls. 04 à 06) o agente do fisco elucida a ação fiscal, nos seguintes termos:

1. A empresa autuada está cadastrada no regime normal de recolhimento e enquadrada no CNAE 1412601 – confecção de peças do vestuário, exceto roupas íntimas e as confeccionadas sob medida, não possui emissor de cupom fiscal, adota o processamento eletrônico de dados, está obrigada a emissão de Nfe desde 01/07/2010 e está obrigada a efetuar EFD desde 01/01/2012;
2. A ação fiscal foi deflagrada pelo Termo de Início de Fiscalização nº 2018.13405, cuja ciência de seu por via postal pela assinatura do Aviso de Recebimento (AR) em 26/10/2018, data a partir da qual o contribuinte não goza mais da espontaneidade de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional – CTN;
3. Analisando-se as notas fiscais eletrônicas de entrada comparativamente àquelas que compõem os arquivos da Escrituração Fiscal Digital (EFD) transmitidos em 2015, verificou-se que houve a falta de escrituração de 1096 (mil e noventa e seis) notas fiscais eletrônicas de entrada nos referidos arquivos transmitidos ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) pelo contribuinte ora fiscalizado, com valor total de R\$ 3.979.718,42 (três milhões, novecentos e setenta e nove mil, setecentos e dezoito reais e quarenta e dois centavos), conforme atestam as planilhas NFE_DEST_N_ESCRIT_2015 e EFD_ENTRADA_MERC, as quais representam a relação de notas fiscais de entradas não escrituradas e o conjunto de documentos de entradas escriturados no período em exame, ambas componentes de arquivo probatório anexado em CD, intitulado PLAN_PROB;
4. O contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos, através do Termo de Intimação nº 2018.14476 e após decorrido o prazo legal, não houve qualquer manifestação do intimado;
5. A obrigatoriedade de escriturar notas fiscais de entrada é determinada pelo art. 269 do Dec. 24.569/97 e pelos arts. 276-A c/c 276-G, inciso I depreende-se que a obrigatoriedade da escrituração desses documentos passou a ser por meio da Escrituração Fiscal Digital – EFD.

Insurgindo-se contra o feito fiscal, a empresa autuada vem aos autos, mediante impugnação que dormita às fls. 19 à 26 dos autos, na qual argui:

1. As supostas entradas de R\$ 3.979.718,42 não existiram;
2. As escriturações que totalizam R\$ 2.880.143,32 foram feitas antes do início da fiscalização;
3. É comprovado que R\$ 264.865,22 referem-se a documentos fiscais que são decorrentes de operações de terceiros nas quais as mercadorias sequer adentraram no estabelecimento da impugnante;



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

4. A acusação refere-se a mero descumprimento de obrigação acessória que não importou em falta de pagamento do imposto nem decorreu de má-fé;
5. A multa é exorbitante e tem efeito confiscatório;
6. Pelo que requer o cancelamento do auto de infração.

Por seu turno, a julgadora singular pronuncia a **PARCIAL PROCEDÊNCIA** da ação fiscal, em face do reenquadramento da penalidade para a inserta no art. 123, VIII, “L”, da Lei n. 12.670/96, por ser mais benéfica ao contribuinte.

A decisão é submetida ao reexame necessário, com fulcro no art. 104, da Lei n. 15.614/2014.

Às fls. 64 e 65 dos autos, consta o Parecer de nº 21/2022, expedido pela Assessoria Processual Tributária, com manifestação pelo conhecimento do reexame necessário, dando-lhes provimento, para que seja reformada a decisão de parcialmente condenatória proferida em primeiro grau e a fim de que seja declara a procedência do auto de infração.

É o relatório.

02 – VOTO DO RELATOR

O ilícito tributário consubstanciado no auto de infração em epígrafe diz respeito à falta de escrituração de notas fiscais de entradas na Escrituração Fiscal Digital – EFD – 2015, no valor de R\$ 3.979.718,42, com aplicação da penalidade gizada no art. 123, III, “g”, da Lei nº 12.670/96.

Importa esclarecer que a autuação foi realizada com dados fornecidos pelo próprio autuado, e que o agente do Fisco exerceu seu dever de apresentar as provas da autuação, conforme relatório “NFE_DEST_N_ESCRIT_2015”, apenso em CD às fls 44.

Dessa forma, a acusação encontra-se comprovada segundo planilha anexada dos autos, que é apta como meio de prova para a autuação, consoante o inserto no art. 88 da Lei n. 15.614/2014.

Convém pontuar que a responsabilidade em matéria tributária é em regra objetiva, independe da intenção do sujeito passivo e que a inexistência de obrigação principal não desobriga o contribuinte de cumprir com as obrigações acessórias, já que são fatos geradores distintos, consoante o disposto no art. 114 do CTN, portanto, não se podendo falar de falta de prejuízo ao Erário estadual.

Importante observar que a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, de acordo com fincado no art. 113, § 2º do CTN.

E, ainda, que o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal, conforme o estatuído no art. 115 do CTN.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

Assim, insta destacar que a determinação de envio da EFD foi inserida na legislação de regência por intermédio do Decreto nº 29.041/07, que acrescentou o artigo 276-A e seguintes ao RICMS/CE, *in verbis*:

“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.

§ 2º O arquivo de que trata o § 12 será obrigatoriamente submetido ao programa disponibilizado pela Sefaz e pela Receita Federal do Brasil (RFB), para validação de conteúdo, assinatura digital e transmissão.

§ 3º O contribuinte está obrigado a escriturar e a prestar informações fiscais, em arquivo digital, referentes à totalidade das operações de entrada e de saída de mercadorias, das aquisições e prestações de serviços, dos lançamentos realizados nos exercícios fiscais de apuração e de outros documentos de informação correlatos, nos moldes do Manual de Orientação, Anexo Único, do Ato COTEPE/ICMS n2 9, de 18 de abril de 2008, ou outro que venha a substituí-lo. (...)

Calha observar que a Escrituração Fiscal Digital — EFD substituiu uma série de livros fiscais, dentre os quais o Livro Registro de Entradas, de acordo com art. 276-G, inciso I, do RICMS/CE, senão vejamos:

“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.”

No tocante à penalidade, cabem, no entanto, algumas digressões.

Com o advento da Lei nº 16.258/2017, de 09/06/2017, que modifica a Lei 12.670/1996, várias penalidades sofreram alterações em suas redações, reduzindo o valor da multa, sendo pertinente, portanto, aplicar na espécie o princípio da retroatividade benéfica, consoante estabelece o artigo 106, inciso II, letra “c” do CTN, por se tratar de ato ou fato pretérito, para o qual foi instituída penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Senão vejamos o que dispõe o art. 106, II, “c”, do CTN:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

Ocorre que a conduta infracional ora imputada ao autuado – “deixar de escriturar notas fiscais de aquisição na EFD” - suscita dúvidas quanto à norma penal tributária na qual enquadra-se, se a consubstanciada no art. 123, III, “g”, da Lei nº 12.670/96 ou se a norma revelada no art. 123, VIII, “L”, do mesmo diploma normativo, ambas com a nova redação dada pela Lei nº 16.258/17, mais benéficas ao contribuinte.

Em outras palavras, a ausência de informações no Livro Registro de Entrada da EFD pode ser considerada como a infração de “deixar de escriturar no Livro de Entrada, inclusive na modalidade eletrônica”, sendo a penalidade sugerida aquela inserta no art. 123, III, “g” da Lei nº 12.670/96, que equivale a 10% (dez por cento) do valor da operação ou prestação.

Por outro giro, pode-se considerar que tal ausência significa que o contribuinte “omitiu informações em arquivos magnéticos”, atraindo, como consequência, a penalidade prevista no art. 123, VIII, “L” da Lei nº 12.670/96, equivalente a 2% (dois por cento) do valor das operações ou prestações omitidas ou informadas incorretamente, limitada a 1.000 (mil) UFIRCEs por período de apuração, de acordo com a nova redação.

Nesse contexto, o CTN, no capítulo referente à interpretação e integração da legislação tributária, determina que a legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo (art. 107).

O art. 107, assim, traz à baila o princípio da exclusividade dos critérios de interpretação, ao representar balizamentos no trabalho hermenêutico, dispostos com privatividade no próprio CTN.

Mais adiante, preleciona que a lei tributária, que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado, em caso de **dúvida** quanto: IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação (art. 112, IV, CTN).

Portanto, o postulado ganha nome de retroatividade benéfica, referindo-se à dúvida quanto à sanção aplicável, cabendo, dessarte, a interpretação mais favorável. Ou seja, na eventualidade dos textos legais não serem claros e incontroversos sobre a interpretação da lei punitiva, deve-se preferir a posição mais favorável ao contribuinte em detrimento àquela mais gravosa.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

Assim, deve ser aplicada ao ilícito tributário em exame a norma prevista no art. 123, VIII, “L”, da Lei nº 12.670/96, com a nova redação dada pela Lei nº 16.258/2017, conforme redação abaixo:

“Art. 123. (...)

VIII- ...

L) omitir informações em arquivos eletrônicos ou nestes informar dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais: multa equivalente a 2% (dois por cento) do valor das operações ou prestações omitidas ou informadas incorretamente, limitada a 1.000(mil) UFIRCEs por período de apuração.”

Faz-se mister, no entanto, retificar o montante da multa aplicada pela julgadora monocrática, pois como se extrai da leitura do dispositivo supra, a penalidade (2% (dois por cento ou 1.000(mil) UFIRCEs) deve ser aplicada por período de apuração e não uma única vez.

Calha informar, ainda, que a empresa autuada procedeu ao pagamento do crédito tributário, nos termos da decisão de 1ª Instância, sem os benefícios do REFIS, devendo ser intimado para complementação da diferença, considerando a nova memória de cálculo abaixo exposta:

MEMÓRIA DE CÁLCULO DO AUTO DE INFRAÇÃO

MÊS/ANO	B.CÁLCULO	ALÍQUOTA	MULTA (2%)	VALOR LIMITE MULTA	MULTA APLICADA
01/15	R\$ 222.851,02	2%	R\$ 4.457,02	R\$3339,00	R\$3339,00
02/15	R\$ 254.375,50	2%	5.087,51	R\$3339,00	R\$3339,00
03/15	R\$324.623,10	2%	6.492,46	R\$3339,00	R\$3339,00
04/15	R\$ 169.173,30	2%	R\$ 3.383,46	R\$3339,00	R\$3339,00
05/15	R\$230.212,90	2%	R\$ 4.604,24	R\$3339,00	R\$3339,00
06/15	R\$452.572,10	2%	R\$9.051,44	R\$3339,00	R\$3339,00
07/15	R\$816.411,40	2%	R\$16.328,22	R\$3339,00	R\$3339,00



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

08/15	R\$330.671,00	2%	R\$6.613,42	R\$3339,00	R\$3339,00
09/15	R\$304.933,60	2%	R\$6.098,67	R\$3339,00	R\$3339,00
10/15	R\$154.407,30	2%	R\$3.088,14	R\$3339,00	R\$3.088,14
11/15	R\$205.186,60	2%	R\$4.103,73	R\$3339,00	R\$3339,00
12/15	R\$508.641,50	2%	R\$10.172,83	R\$3339,00	R\$3339,00

TOTAL (2015): R\$ 39.817,14

Ante o exposto, VOTO no sentido de conhecer do reexame necessário, negar-lhe provimento, a fim de confirmar a parcial procedência da autuação, nos termos dessa resolução.

Eis o voto.

Eis o voto.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

03 – DECISÃO

DECISÃO

SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos ____ de _____ de 2022.

Processo de Recurso nº 1/2326/2019 – Auto de Infração: 1/201902564. Recorrente: Célula de Julgamento de 1ª Instância. Recorrido: MALWEE MALHAS LTDA. Relatora: CONSELHEIRA ANA CAROLINA CISNE NOGUEIRA FEITOSA. Decisão: A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve por unanimidade de votos, conhecer do Reexame Necessário e por maioria de votos, negar-lhe provimento para confirmar a decisão parcialmente condenatória exarada em 1ª Instância, aplicando a penalidade do art. 123, VIII, “L”, da Lei nº 12.670/96, com as alterações da Lei nº 16.258/2017. Decisão nos termos do voto da Conselheira Relatora e em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Vencidos os Conselheiros Henrique José Leal Jereissati e Manoel Marcelo Augusto Marques Neto, que se pronunciaram pela procedência da autuação, aplicando a penalidade do art. 123, III, “g”, da Lei nº 12.670/96. Nada mais havendo a tratar, a Sra. Presidente deu por encerrados os trabalhos, tendo, antes, convocado os membros da Câmara a participarem da próxima sessão ordinária, a realizar-se no dia 15 de junho do corrente ano, às 8h30min. (oito horas e trinta minutos). E para constar, eu, Silvana Rodrigues Moreira de Souza, Secretária da 2ª Câmara, lavrei a presente Ata que vai assinada por mim e pela Presidente desta Câmara.

SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 23 de agosto de 2022.

Ana Carolina Cisne Nogueira Feitosa

Conselheira Relatora

Maria Elineide Silva e Souza

Ubiratan Ferreira de Andrade

Presidente

Procurador do Estado