



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - 3a. Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº:	0036/2022
PROCESSO Nº:	1/6361/2018
AUTO DE INFRAÇÃO Nº:	1/2018.15287-5
RECORRENTE:	CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA
RECORRIDO:	EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A
CONSELHEIRO RELATOR:	JOSÉ ERNANE SANTOS
1ª SESSÃO ORDINÁRIA EM:	14/02/2022

EMENTA: ICMS – FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS DE FISCAIS DE ENTRADA NA EFD/SPED. REEXAME NECESSÁRIO. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. Contribuinte deixou de escriturar notas fiscais de entrada dos exercícios 2014 e 2015. Irregularidade detectada a partir do cruzamento entre arquivos eletrônicos no formato EFD e a base de dados fornecida pelo Laboratório Fiscal da Sefaz, conforme mídia digital juntada ao processo. Contribuinte solicitou perícia técnica para comprovar que diversas notas foram canceladas, outras não ingressaram no Estado do Ceará e outras são de operações não reconhecidas. Decisão singular que abordou de forma genérica o pedido de perícia, não enfrentando-o adequadamente e com fundamentação robusta. Questão de ordem pública. Cerceamento do direito de defesa do contribuinte. Retorno do autos para novo julgamento. Reexame necessário conhecido e provido parcialmente por unanimidade de votos e de acordo com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - 3a. Câmara de Julgamento

PALAVRAS-CHAVE: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NA EFD. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. FALTA DE ANÁLISE DO PEDIDO DE PERÍCIA. RETORNO PARA NOVO JULGAMENTO.

RELATÓRIO

Conforme se extrai do relato da infração, o contribuinte fora autuado por infringir o art. 276-G, inciso I do Decreto nº 24.569/97, supostamente por:

“DEIXAR DE ESCRITURAR, NO LIVRO FISCAL PRÓPRIO PRÓPRIO, INCLUSIVE NA MODALIDADE ELETRÔNICA, DOCUMENTO FISCAL RELATIVO A OPERAÇÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. CONSTATAMOS QUE A EMPRESA ACIMA QUALIFICADA, DEIXOU DE ESCRITURAR NAS EFD, PERÍODO DE 01/2014 A 12/2015, NFE DESTINADAS NO VALOR DE R\$35.622.024,55, CONFORME ATESTAM INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES E ANEXOS” [sic]

Nas informações complementares, o sr. Auditor informa que, através do Termo de Início de Fiscalização nº 2018.03572, solicitou à empresa, além da documentação fiscal, arquivos eletrônicos no formato EFD, caso não tivessem sido transmitidos à Sefaz, e planilhas da memória de cálculo do ICMS ST do período fiscalizado.

Informa ainda que solicitou ao laboratório fiscal os dados da pré-auditoria.

Na posse da base fornecida pelo laboratório fiscal, foram feitos cruzamentos de dados, ocasião em que constatou que a empresa deixou de informar nas EFD do período fiscalizado NF-e no valor total de R\$35.622.024,55, pelo que



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - 3a. Câmara de Julgamento

aplicou a penalidade do art. 123, item III, letra G, da Lei nº 12.670/96, com a alteração da Lei nº 16.258/17, resultando em multa no valor de R\$3.562.202,46.

Anexou cópias do mandado de ação fiscal, termos de início e de conclusão da fiscalização, telas do cadastro do contribuinte e de sua diretoria, protocolo de entrega de documentos e CD com a relação das notas fiscais ausentes na escrituração da empresa.

Às fls. 21/43, o contribuinte apresenta impugnação, em que começa pugnando pela nulidade para o que apresenta quatro preliminares. São elas:

1. Que a divergência apurada no confronto entre sistemas da Sefaz indica um mero indicio de irregularidade.

Alega que o fato de algumas notas fiscais existentes na base de dados da Sefaz não se encontrarem registradas na EFD da empresa, representa, no máximo, mero indicio de ilicitude, não, necessariamente, a prática de ilícito.

Diz que, por não ter o agente fiscal esgotado os meios de prova à sua disposição, o ato infracional imputado ao contribuinte é fundado em mera presunção, o que é vedado no direito pátrio, pois o Poder Público tem o dever de provar as alegações que pendem sobre os particulares.

Conclui esse ponto aduzindo que, caso o Auditor tivesse agido com maior prudência, indicando ao contribuinte, por ocasião da lavratura do termo de intimação, os dados relativos às notas fiscais apontadas pelo confronto de sistemas, certamente o AI em tela não teria sido lançado.

2. Que houve falta de observância do devido processo legal – Intimação prévia exigível, segundo preceitua o art. 158, § 4º do RICMS/CE



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - 3a. Câmara de Julgamento

Aduz, nesse ponto, que o RICMS/CE, art. 158, § 4º, tratando da obrigatoriedade do selo de trânsito, estabelece o procedimento que deve, obrigatoriamente, ser observado pela fiscalização, visando oportunizar que o contribuinte comprove a efetivação das operações nas quais é exigível o cumprimento da referida obrigação acessória.

Argumenta que o preceito da norma mencionada, embora se refira à selagem de notas fiscais em operações de saída, deve, por analogia, ser aplicado ao presente caso, que trata de NFs de entrada, pois o conteúdo jurídico é semelhante, já que visa garantir a regularidade e hígidez das operações envolvendo documentos fiscais em operações interestaduais.

Desse modo, como o Auditor não indicou previamente ao contribuinte quais NFs estavam sob suspeita de se referirem a operações efetivamente realizadas e não escrituradas na EFD, conclui que aquele não cumpriu o que exige o art. 158, § 4º do RICMS/CE, devendo ser declarada nula a autuação.

3. Que as notas fiscais objeto desta autuação foram objeto de outro AI, caracterizando *bis in idem*.

Informa que a relação de notas fiscais listadas às fls. 28/31, que são objeto do Auto de Infração em julgamento neste processo, também foram relacionadas no AI nº 2018.15293-0, cujo elemento motivador é a ausência de selagem. Fundamentando seu argumento, transcreve diversas resoluções da 1ª Câmara deste Contencioso em que os processos restaram extintos em virtude do reconhecimento do *bis in idem*, requerendo que o mesmo destino seja dado ao processo em tela.

4. Aplicação da multa com caráter retroativo

Aponta no fundamento deste pedido preliminar que a multa aplicada à suposta conduta infracional objeto da peça acusativa – a do art. 123, inciso III, alínea



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - 3a. Câmara de Julgamento

G da Lei 12.670/96, com a redação dada pela Lei 16.258/2017 -, somente é aplicável para os fatos ocorridos após a entrada em vigor da legislação que a inseriu no sistema normativo.

Assim, conclui, como a Lei 16.258/2017 somente entrou em vigor em 09/06/2017, ela não pode ser aplicada ao presente caso, uma vez que o objeto desta autuação refere-se a fatos geradores do período que vai de janeiro/2014 a dezembro/2015, portanto, anteriores.

Como a lei tributária somente pode retroagir para beneficiar, o que não ocorre neste caso, está consubstanciada a nulidade da autuação, haja vista a imprecisão da acusação fiscal.

Apegando-se ao princípio da eventualidade, o contribuinte passa às alegações de mérito, as quais são, praticamente, a repetição dos argumentos apontadas nos pedidos preliminares. Resumimos:

1. Alega a não exigibilidade de escrituração uma vez que as notas fiscais indicadas como não escrituradas pelo contribuinte estão classificadas em três situações, quais sejam:

- a) Representam operações canceladas pelos próprios emitentes;
- b) Não possuem qualquer registro de ingresso no Estado do Ceará;
- c) Não representam operações reconhecidas pelo contribuinte.

Apresenta dois exemplos de notas fiscais canceladas pelo emitente e dois de notas fiscais que não ingressaram no Estado do Ceará, conforme extrato retirado do sistema da Receita Federal, acrescendo que muitos outros exemplos de notas fiscais nas mesmas situações estão listadas no CD-R anexada à impugnação.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - 3a. Câmara de Julgamento

Diz, ainda que há vários documentos fiscais apontados pela autoridade autuante como não escriturados, mas que se referem a operações cuja realização não é reconhecida pelo contribuinte.

2. Diz que, em virtude de as mesmas notas fiscais objeto da presente autuação também constarem no AI 2018.15293-0, que trata da ausência de selagem de NFs de entrada, este AI deverá ser declarado extinto por conter lançamentos que podem ser interpretados como *bis in idem*.

3. Reforçando, desta feita em alegação de mérito, o entendimento de que a multa que fora cominada nesta autuação representa retroatividade indevida, defende a declaração de nulidade do AI. Todavia, se esse não for o entendimento do julgador, advoga a revisão da autuação para aplicar ao caso a multa mais específica do art. 123, VIII, L, da Lei 12.670/96, com a redação dada pelo Lei 16.258/2017.

Acresce que, se não for esse o entender do julgador, que, pelo menos em relação às operações sem conteúdo tributário, aplique a minorante prevista no art. 126 da Lei 12.670/96, com a redação dada pelo Lei 16.258/2017.

Finaliza a impugnação reiterando os pedidos de nulidade, conforme as razões apontadas em sede preliminar, ou extinção, por apresentar prática de *bis in idem*.

Caso ultrapassadas as preliminares, pede a improcedência do auto face à fragilidade da metodologia aplicada para a realização e apuração do lançamento.

Alternativamente ao requerimento de improcedência, que seja determinada a realização de perícia para a correta definição da amplitude das falhas apontadas, excluindo-se da autuação as operações que se encaixem nas hipóteses de notas fiscais canceladas pelos próprios emitentes, notas fiscais sem registro de ingresso no Estado do Ceará, e notas fiscais que não representam operações reconhecidas pelo contribuinte.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - 3a. Câmara de Julgamento

Alternativamente, na hipótese de ser mantida no todo ou em parte a autuação, que seja recapitulada a multa para a prevista no art. 123, VIII, L, da Lei 12.670/96, com a redação dada pelo Lei 16.258/2017.

Ainda, alternativamente, na hipótese de ser mantida no todo ou em parte a autuação, que seja recapitulada a multa aplicada, de modo que seja utilizada, para as operações sem conteúdo tributário, a prevista no art. 126 da Lei 12.670/96, com a redação dada pela Lei 16.258/2017.

O julgador da primeira instância afastou as preliminares de nulidade entendendo que houve efetiva omissão de informações das notas fiscais de entrada no LRE/EFD, não mero indício de irregularidade.

No que se refere à analogia, o julgador singular entendeu pela não aplicação desse princípio, uma vez que este só é usado ou invocado, em Direito Tributário, quando houver ausência de disposição expressa, conforme art. 108, *caput*, do CTN, não sendo esse o presente caso.

No mérito, julgou a autuação parcialmente procedente reenquadrando a penalidade aplicada pelo Auditor Fiscal com escopo no art. 123, III, G, para a penalidade do art. 123, VIII, L, da Lei nº 12.670/1996, que consiste em 2% sobre a base de cálculo da autuação, estabelecendo a multa em R\$ 712.440,49.

Por força do reexame necessário os autos subiram à segunda instância.

O parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária (fls. 65/71) é pela parcial procedência da infração, divergindo, entretanto do entendimento expresso na decisão recorrida.

O parecerista entendeu como comprovado o cancelamento das notas fiscais de entrada nºs 001, 2292, 2293, 2294, 2297, 2298, 2299, 2300, 2316, 2317, 2318, 4743, 16027, 31647 e 121054 e as excluiu da base de cálculo da penalidade.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - 3a. Câmara de Julgamento

Recomenda a parcial procedência da autuação, mas subdividindo as sanções a serem adotadas conforme as operações praticadas, se incidente ou não incidente o tributo. Assim, a penalidade do art. 123, III, G, da Lei 12.670/96, deve ser aplicada sobre o montante de R\$ 25.778.039,62, resultando em multa de 2.085,112,64; e a penalidade do art. 126 da Lei 12.670/96, sobre o valor de R\$ 9.704.112,82, gerando uma multa de R\$970.411,28, totalizando R\$ 3.055.623,92.

Relatado.

VOTO

O presente processo cuida da imputação atribuída à empresa por ter esta deixado de escriturar em sua Escrituração Fiscal Digital (EFD), documentos fiscais de entradas de mercadorias no período de 01/2014 a 12/2015, no montante total de R\$35.622.024,55.

Da análise dos autos percebe-se que a Primeira Instância decidiu tomar conhecimento da impugnação, afastar as preliminares arguidas para, no mérito, julgar parcialmente procedente a autuação impondo à autuada a penalidade do art. 123, VIII, L, da Lei nº 12.670/96, por concluir que restou configurada a infração consistente na omissão de informações em arquivos eletrônicos.

Entretanto, existe nos autos matéria de ordem pública que ficou ao largo da cuidadosa análise feita pelo Julgador da primeira da instância, fato que impossibilita o julgamento por esta Câmara.

Note-se que no item VI (fls. 35/39) de sua peça impugnatória a empresa alega que no rol das notas fiscais objeto da autuação, existem NF relativas a operações canceladas, de operações não ingressas no Estado do Ceará e de



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - 3a. Câmara de Julgamento

operações por ela não reconhecidas. Junta mídia (CD-R) contendo uma relação de notas fiscais nestas situações e informa que diversas outras NFs podem estar do mesmo jeito. Diz que traz a prova por *amostragem* devido à exiguidade do tempo que teve para preparar as defesas dos 10 autos de infração lavrados na mesma fiscalização.

Nos pedidos, às fls. 43, item “f”, reitera o pleito pela realização de perícia que considera importante à correta definição da amplitude das falhas indicadas no item VI, para que se exclua da autuação as operações que se encaixem nas situações acima.

Analisando o julgado da Primeira Instância, percebe-se que, apesar de bem fundamentado nos outros aspectos, com relação à perícia diz apenas que é desnecessária, assim como outras provas, vez que as já existentes se mostram suficientes ao seu livre convencimento sobre a matéria, mesmo à vista dos fortes indícios trazidos pelo contribuinte.

Data máxima vênua, entendemos que o julgador singular não apreciou adequadamente o pedido da parte pela produção da prova técnica.

É certo que o art. 97 da Lei 15.614/2014 concede ao julgador a prerrogativa de indeferir a solicitação de perícia. Transcrevo:

Art. 97. O julgador indeferirá, de forma fundamentada, o pedido de realização de perícia, quando:

I – formulado de modo genérico;

II – não observada a pertinência dos quesitos formulados aos fatos imputados na autuação;



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - 3a. Câmara de Julgamento

III – os fatos forem incontroversos e os elementos contidos nos autos forem suficientes à formação de seu convencimento;

IV – tratar-se de fatos notórios, verossímeis e compatíveis com a realidade e as provas constantes dos autos;

V – a verificação for prescindível ou relacionada com documentos cuja juntada ou modo de realização seja impraticável;

VI – a prova do fato não dependa de conhecimento técnico especializado. (destaquei).

Com efeito, mencionar somente que “[...] *as provas documentais produzidas mostram mais que suficientes à formação do livre convencimento [...]*” e que por isso é desnecessária a produção de outras provas adicionais, não nos parece um fundamento, como requer a lei, para o indeferimento do pedido pela produção da prova pericial, mormente quando o contribuinte apresentou exemplos concretos de notas fiscais indevidamente elencadas no auto de infração, afirmando que existem diversas outras.

Se o fundamento para o indeferimento da perícia é imprescindível, neste caso reveste-se de especial importância, pois a falta da perícia vai subtrair ao contribuinte a possibilidade de comprovar que realmente os exemplos de notas fiscais canceladas e não ingressadas no estabelecimento, trazidos no corpo da impugnação e na mídia juntada, são só amostras de um universo maior de documentos que devem ser excluídos da relação de notas fiscais apresentada pela fiscalização.

Destarte, dada a sua elevada importância para o argumento do contribuinte e face às evidências por ele apresentadas, o não acatamento do pedido



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - 3ª. Câmara de Julgamento

de perícia deveria ser específica e robustamente fundamentado, sob pena de cercear o sagrado direito de defesa constitucionalmente garantido.

De fato, a Constituição Federal de 1988 garante aos litigantes em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º, LV), sendo dever da autoridade julgadora analisar os elementos fáticos e jurídicos trazidos pela parte de maneira individual, específica, fundamentando sua decisão.

Por esse prisma, entendemos que a Autoridade Julgadora Singular abordou de maneira genérica o pedido de realização de perícia feito pelo contribuinte, sem considerar que a utilidade e a necessidade das providências requeridas pelas partes devem ser analisadas levando sempre em alta conta as garantias constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, princípios basilares do Estado Democrático de Direito.

Pelo quanto exposto, o VOTO deste relator é pelo conhecimento do Recurso de Ofício, para dar-lhe parcial provimento e julgar NULA a decisão singular, pela falta de apreciação fundamentada do pedido de perícia, tendo cerceado o direito do contribuinte ao contraditório e à ampla defesa, com todos os meios e recursos a ela inerentes, e determinar o retorno dos autos – nos termos do art. 85 da Lei nº 15.614/2014 -, à instância originária, para novo julgamento.

DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é recorrente Célula de Julgamento de Primeira Instância e recorrido Empreendimentos Pague Menos S/A, RESOLVEM os membros da 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - 3a. Câmara de Julgamento

Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do Reexame Necessário, dar-lhe provimento, para declarar a NULIDADE da decisão proferida em primeira instância, em razão da ausência de apreciação de argumentos constantes da impugnação, referentes ao pedido de perícia feito pela parte. Ato contínuo, resolvem determinar o retorno dos autos à 1ª Instância para realização de novo julgamento. Decisão nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com a manifestação oral do douto representante da douda Procuradoria Geral do Estado. Compareceu à sessão para apresentação de sustentação oral, o representante legal da autuada, Dr. Allex Konne de Nogueira e Souza.

Sala das Sessões da Terceira Câmara de Julgamento do CONAT, em Fortaleza, CE, aos 21 de março de 2022.

JOSÉ ERNANE SANTOS
Relator

ANTÔNIA HELENA TEIXEIRA GOMES
Presidente da 3ª Câmara

ANDRÉ GUSTAVO CARREIRO PEREIRA
Procurador do Estado