

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

RESOLUÇÃO nº 009/2023

47ª (QUADRAGÉSIMA SÉTIMA) SESSÃO ORDINÁRIA DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO, REALIZADA EM 22/11/2022

PROCESSO Nº: 1/347/2017 AUTO DE INFRAÇÃO: 201624429

RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RECORRIDO: MURANO GRILL COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA

RELATOR ORIGINÁRIO: MATHEUS FERNANDES MENEZES

CONSELHEIRA RELATORA (DESIGNADA): DALCÍLIA BRUNO SOARES

EMENTA: FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA NA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL- EFD. Julgado **PARCIAL PROCEDENTE** o lançamento. Reexame Necessário conhecido, negado provimento. Afastado o reenquadramento da penalidade para o art. 123, VIII, L da Lei nº 12.670/96, suscitado pela recorrente. No plano factual, não há qualquer dúvida em relação a capitulação legal do fato, nem sobre às circunstâncias materiais dele, nem sobre a natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação, não se enquadrando dentre as hipóteses do art. 112 do CTN. No mérito, o sujeito passivo deixou de **escrever** no registro de entradas da Escrituração Fiscal Digital – EFD, notas fiscais eletrônicas recebidas nos exercícios de 2012. Entretanto, perícia realizada identificou a escrituração de parte das notas fiscais autuadas, as quais foram excluídas do levantamento fiscal, fato que reduziu a base de cálculo conforme Laudo Pericial. Decisão, por voto de desempate da presidência, no sentido de conhecer do Reexame Necessário interposto, negar-lhe provimento para manter a decisão singular de **PARCIAL PROCEDÊNCIA** do lançamento, nos termos do Laudo Pericial e com penalidade do art. 123, III, g da Lei 12.670/96. Fundamentação legal: art. 269, 276-A, §3º, do Decreto nº 24.569/1997. Nota Explicativa nº 01/2022. Penalidade: art. 123, inciso III, alínea "g", da Lei nº 12 670/1996, alterada pela Lei nº 16.258/2017.

PALAVRAS - CHAVES: ESCRITURAÇÃO. EFD. NOTAS FISCAIS. PENALIDADE ESPECÍFICA. PARCIAL PROCEDENTE. NORMA EXPLICATIVA. PERÍCIA.

RELATÓRIO:

O Auto de Infração relata que o sujeito passivo deixou de registrar notas fiscais eletrônicas de entradas na Escrituração Fiscal Digital - EFD referente ao exercício de 2012, conforme planilha demonstrativa em anexo, no montante de R\$ 951.174,46. Indica como artigos infringidos: art. 269, do Decreto nº 24.569/1997 e penalidade do art. 123, III, g da Lei nº 12.670/1996, modificada pela Lei nº 16.258/2017.

Na Informação Complementar consta que a empresa foi notificada a justificar inconsistências, algumas foram acatadas e, o remanescente sem justificativa foram autuadas.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

O sujeito passivo apresentou defesa ao Auto de Infração requerendo a IMPROCEDÊNCIA da ação fiscal, argumentando que todas as notas indicadas pela autoridade fiscal estavam devidamente registradas no SPED Fiscal, anteriormente ao início da ação fiscal, conforme CD anexo.

A Célula de Julgamento de 1ª Instância encaminhou o processo a Célula de Perícias e Diligências para que responderem aos quesitos formulados à fl. 20. De acordo com Laudo Pericial, parte das notas fiscais listadas no levantamento fiscal estavam escrituradas, restando comprovada a falta de escrituração da nota fiscal nº 118906, no valor R\$ 175,95.

O auto de infração foi julgado **PARCIAL PROCEDENTE** pela 1ª Instância em função da redução do crédito tributário apurado no Laudo Pericial, confirmou a penalidade do art. 123, inciso III, alínea “g”, da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 16.258/2017. Julgador singular interpôs **Reexame necessário**.

Não houve interposição de Recurso Ordinário

A Assessoria Processual Tributária manifestou-se no sentido de conhecer do reexame necessário, negar-lhe provimento para manter a decisão singular de PARCIAL PROCEDÊNCIA, com aplicação da penalidade prevista no art.123, III, alínea "g" da Lei n 12.670/96, modificada pela Lei nº 16.258/2017.

Em síntese é o relatório.

VOTO DA RELATORA:

No mérito, a infração denominada de FALTA DE ESCRITURAÇÃO caracteriza-se pela conduta “omissiva” de o contribuinte não escriturar notas fiscais em seus livros físicos ou digitais. Logo, a prova da infração decorre da própria ausência de registro dos documentos listados na planilha fiscal no Registro de Entrada da Escrituração Fiscal Digital- EFD.

A Escrituração Fiscal Digital (EFD) substituiu a escrituração em livros impressos a partir de a vigência do Decreto nº 29.041/2007, entretanto, seu arquivo não incorporou apenas o registro de livros fiscais, também, incluiu quaisquer outras informações de interesse do Fisco necessárias ou não à apuração do ICMS:

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;

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

IV - Registro de Apuração do ICMS.

Art. 276-C. A EFD compõe-se da totalidade das informações, em meio digital, necessárias à apuração do ICMS incidente sobre as operações e prestações praticadas pelo contribuinte, inclusive o ICMS relativo à apuração do ICMS devido por substituição tributária, ou quaisquer outras de interesse do Fisco.

Ou seja, o contribuinte obrigado a Escrituração Fiscal Digital (EFD) deve praticar duas condutas: escriturar e prestar informações fiscais, nos moldes do Manual de Orientação instituído pelo Ato COTEPE/ICMS nº 09/2008, deve preencher diversos campos e registros em único arquivo eletrônico, com os mais variados tipos de informações:

Art. 276-A. Os contribuintes do ICMS ficam obrigados à Escrituração Fiscal Digital (EFD) nos termos e nos prazos estabelecidos nesta Seção
§ 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 nº 9, de 18 de abril de 2008, ou outro que venha a substituí-lo.

Interpretação sistemática da legislação tributária sobre o tema mostra que as condutas de escriturar e informar não se confundem, são obrigações tributárias autônomas cujo descumprimento enseja sanções específicas, fundamentadas em diferentes dispositivos da Lei nº 12.670/1996 e do Decreto nº 24.569/1997.

A mera mudança de livro físico para meio eletrônico, no qual o contribuinte deve registrar suas operações, não tem o condão de modificar a própria obrigação acessória infringida e nem sua consequência jurídica, pois a conduta de “escriturar” cada nota fiscal no “Livro Registro de Entradas” permaneceu fundamentada no art. 269 do Decreto nº 24.569/1997:

Art. 269. O livro Registro de Entradas, modelos 1 ou 1-A, Anexos XXXI e XXXII, destina-se à escrituração dos documentos fiscais relativos às entradas de mercadorias ou bens e às aquisições de serviços de transporte e de comunicação efetuadas a qualquer título pelo estabelecimento.
§ 1º Serão também escriturados os documentos fiscais relativos às aquisições de mercadorias que não transitarem pelo estabelecimento adquirente, bem como os pertinentes aos serviços utilizados nessas operações.

É competência do legislador atribuir sanção de acordo com o "bem jurídico" que visa proteger, por isso não cabe ao aplicador da norma modificar sanção específica para atribuir o mesmo grau de relevância e peso a todas as informações contidas na EFD.

Entendo que não constitui justiça fiscal penalizar o contribuinte que omitiu simples informação relativa ao código de produto de operação declarada, com aquele

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

que omitiu toda a operação, pois, o potencial ofensivo desta última conduta é maior, seus efeitos fiscais são mais danosos, com possível repercussão na cobrança de imposto (normal, antecipado ou devido por substituição tributária).

Cabe ao **Secretário da Fazenda**, no uso de sua competência constitucional, expedir ato para fiel execução das leis e regulamentos estaduais, nos termos do art. 93, III, da Constituição Estadual do Ceará. Neste contexto, a Nota Explicativa nº 01/2022 não trouxe inovações, apenas explicitou normas expressas na Lei nº 12.670/1996 e no Decreto nº 24.569/1997.

Neste sentido, a Nota Explicativa nº 01/2022 explicita que a infração de “*falta de escrituração de documentos fiscais de entradas de mercadorias*” se caracteriza pela ausência de registro da operação em campo específico da EFD, classificado como “*obrigatório*”, estabelecido por Ato COTEPE/ICMS.

Em relação a infração de “*omissão de informações ou informar dados divergentes de documentos fiscais em arquivos eletrônicos*”, a Nota Explicativa nº 01/2022 explicita que ela se caracteriza pela “ausência de registro em campo específico da EFD ICMS/IPI, referente ao documento fiscal, quando não classificado como “*obrigatório*” ou sempre que *houver informação a ser prestada*”:

1. Aplica-se a penalidade de que trata o art. 123, inciso III, alínea “g”, da Lei n.º 12.670, de 27 de dezembro de 1996, nos casos de falta de escrituração de documentos fiscais referentes a operações ou prestações de entradas de mercadorias ou de serviços na Escrituração Fiscal Digital (EFD), observado o seguinte:

1.1. A falta de escrituração de que trata o item 1 caracteriza-se pela ausência de registro em campo específico da EFD ICMS/IPI classificado como “*obrigatório*”(O) ou em campo classificado como “*obrigatório sempre que houver informação a ser prestada*”(OC), ambos nas colunas “*Entri*” do respectivo registro do documento fiscal, conforme disposto no Guia Prático da EFD ICMS/IPI estabelecido por Ato COTEPE/ICMS.

2. Aplica-se a penalidade prevista do art. 123, inciso VIII, alínea “i”, da Lei n.º 12.670, de 1996, exclusivamente nos casos em que, havendo a informação na EFD ICMS/IPI dos dados do documento fiscal de entrada em todos os campos classificados como “*obrigatório*”(O) e/ou como “*obrigatório sempre que houver informação a ser prestada*”(OC), fiquem constatadas as seguintes inexistências:

2.1. ausência de registro em campo específico da EFD ICMS/IPI, referente ao documento fiscal, não classificado como “*obrigatório*”(O) ou como “*obrigatório sempre que houver informação a ser prestada*”(OC);

2.2. divergência de registro de informação na EFD ICMS/IPI de dado constante no documento fiscal.

Cumprido destacar que os autos de infração que tramitam no CONAT já adotam os critérios estabelecidos na Nota Explicativa nº 01/2022, pois lançam multa calculada com a base no artigo 123, inciso III, alínea “g” da Lei nº 12.670/1996 às infrações

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

relatadas como “*falta de escrituração de documentos fiscais de entradas de mercadorias*”, principalmente após a inclusão da “modalidade eletrônica” pela Lei nº 16.258/2017, o que caracteriza prática reiterada da administração pública, anterior a publicação da referida norma explicativa.

Assim, a Nota Explicativa nº 01/2022 deve ser observada como norma complementar que explicita quais registros da EFD ensejam a aplicação das penalidades previstas na alínea “g” do inciso III e na alínea “l” do inciso VIII, ambas do art.123 da Lei nº 12.670/1996, cujos critérios correspondem aos mesmos adotados pela fiscalização da Secretaria da Fazenda na lavratura dos autos de infração emitidos em decorrência das infrações de *falta de escrituração de documentos fiscais de entradas de mercadorias* e de *omissão de informações ou informar dados divergentes de documentos fiscais em arquivos eletrônicos*”.

O Contencioso Administrativo Tributário (CONAT) deve fundamentar suas decisões com base na legislação tributária, que inclui Instrução Normativa, Nota Explicativa, Pareceres e Norma de Execução e demais atos normativos emitidos pelo titular da Secretaria da Fazenda, pois o processo administrativo tributário se rege pelos princípios descritos no art. 37 da Constituição Federal de 1988, dentre os quais o princípio da estrita legalidade, conforme art. 36 da Lei nº 18.185/2022.

Nesse sentido, a autoridade julgadora não pode aplicar penalidade de forma discricionária, quando houver a subsunção dos fatos à norma juridicamente válida e específica a conduta infracional relatada nos autos, bem como deve o Contencioso Administrativo Tributário (CONAT) atualizar sua jurisprudência sempre que houver alteração legal sobre a matéria.

Observo que o juiz deve justificar o objeto e os critérios gerais da ponderação utilizados na decisão, enunciando as razões que autorizam afastar norma e as premissas fáticas que fundamentam a conclusão (Art. 489, § 2º do CPC), no caso inexistem motivos para deixar de aplicar norma **específica e juridicamente válida**, não sendo o “valor mais benéfico da multa” critério jurídico que justifique aplicar o art. 112 do CTN.

No caso dos autos, **não existem dúvidas** quanto a *capitulação legal do fato, nem sobre a natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, nem sobre a natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação*, logo, não se enquadra dentre as hipóteses do art. 112 do CTN.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

De acordo com Paulo de Barros Carvalho, a dúvida de que trata o art. 112 do CTN refere-se ao plano factual, não a lei propriamente dita, pois essa quando válida produz efeitos até que seja expulsa do sistema:

”Havemos de convir que a dúvida de que se fala no enunciado normativo refere-se ao plano factual e, não ao legislativo. Não é a lei propriamente dita, como previsão hipotética, geral e abstrata, que está sendo questionada. A lei, quando integra o sistema jurídico, como norma válida, produz efeitos até que seja expulsa do sistema. Caso contrário, deverá ser aplicada.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30.ed. São Paulo: Saraiva, 2019, fl. 532)

No plano factual, os fatos relatados no Auto de Infração e Informação Complementar estão bem determinados e congruentes com a conduta omissiva descrita no art. 123, inciso III, alínea "g", da Lei nº 12.670/96, não há qualquer menção nos autos sobre o contribuinte ter omitido quaisquer outras informações em arquivos eletrônicos ou que tenha informado dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais (art. 123, VIII, "I", da Lei nº 12.670/96), mas sim que omitiu o registro completo da operação, o que autoriza a subsunção dos fatos à norma **específica** (art. 123, inciso III, alínea "g", da Lei nº 12.670/96).

Ainda que ‘em tese’ houvesse conflito entre normas, este se resolveria com a aplicação do princípio da especialidade – *lex specialis derogat legi generali* (norma especial revoga a geral), pois todos os elementos da regra geral encontram-se dentro de norma específica, inclusive o registro na modalidade eletrônica. Entendo que deixar de aplicar o art. 123, inciso III, alínea "g", da Lei nº 12.670/96 resulta em revogação tácita de norma específica por norma de conteúdo genérico, ato que subverte a ordem jurídica.

A conduta infracional de “falta de escrituração de documentos fiscais de entradas de mercadorias” se caracteriza pela simples ausência de registro do próprio documento fiscal na Escrituração Fiscal Digital (EFD), circunstância que comprova a infração e sujeita a empresa a multa prevista no art. 123, III, g, da Lei nº 12.670/96, com redação da Lei nº 16.258/2017:

Art. 123.(...)

III - relativamente à documentação e à escrituração:

g) deixar de escriturar no livro fiscal próprio para registro de entradas, **inclusive em sua modalidade eletrônica**, conforme dispuser a legislação, documento fiscal relativo a operação ou prestação: multa equivalente a 10% (dez por cento) do valor da operação ou prestação; ([Nova redação dada pela Lei n.º 16.258, de 09.06.17](#))

Com base no exposto, **afasto o pedido de reenquadramento da penalidade** suscitado pela impugnante para o art. 123, VIII, I, da Lei nº 12.670/96, entendo que o agente fiscal aplicou multa específica prevista do artigo 123, inciso III, alínea "g", da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017, que representa a correta subsunção dos

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

fatos à norma, definida pelo **legislador** e, referendada pela titular da pasta da Secretaria da Fazenda, motivo pelo qual decido manter a penalidade originalmente lançada.

Altera-se o valor do crédito tributário lançado por meio do auto de infração exclusivamente em função de o laudo pericial indicar redução da Base de Cálculo para R\$ 175,95, confirma-se a exclusão de parte das notas fiscais listadas no demonstrativo elaborado pela Célula de Perícia e Diligências por estarem escrituradas.

Em face ao exposto, voto no sentido de conhecer do reexame necessário interposto, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão de **PARCIAL PROCEDENTE** proferida pela 1ª Instância, aplicando a penalidade específica estabelecida no art. 123, inc. III, G, devendo o sujeito passivo recolher imposto e multa lançados no auto de infração,

É como voto.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:

	Exercício de 2012
BASE DE CÁLCULO	R\$ 175,95
MULTA (10 %)	R\$ 17,59

DECISÃO:

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é **Recorrente: CÉLULA DE JULGAMENTO DA 1ª INSTÂNCIA. Recorrido: MURANO GRILL COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.**

RESOLVEM os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do conhecer do Reexame Necessário interposto, resolve: **1. Quanto ao reenquadramento da penalidade pelo julgamento singular para a estabelecida no art. 123, VIII, I da Lei 12670/96:** por voto de desempate da presidência, resolve não acatar o reenquadramento por entender que a penalidade prevista no art. 123, III, g da Lei nº 12.670/96 é a penalidade específica aplicável à infração identificada, pois a Lei 16.258/2017 incluiu a modalidade eletrônica no dispositivo.

Vencidos os Conselheiros Carlos Mauro Benevides Neto, Ananias Rebouças Brito e Matheus Fernandes Menezes que entendem pela aplicação do art. 123, VIII, I da Lei nº 12.670/96. **Em conclusão**, por voto de desempate da presidência, a 4ª Câmara decide julgar **PARCIAL PROCEDENTE** o feito fiscal nos termos do julgamento singular e laudo

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

pericial, aplicando como penalidade a inserta no art. 123, III, g da Lei 12.670/96. Vencidos os Conselheiros Carlos Mauro Benevides Neto, Ananias Rebouças Brito e Matheus Fernandes Menezes que se manifestaram pela parcial procedência nos termos do julgamento singular e do laudo pericial, porém acatando o reenquadramento da penalidade para o art. 123, VIII, I da Lei 12.670/96. Fica designada para elaborar a resolução a Conselheira Dalcília Bruno Soares que proferiu o primeiro voto vencedor divergente.

Presentes a **47ª (quadragésima sétima) Sessão Ordinária da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará**, sob a Presidência do Dr. Francisco Wellington Ávila Pereira, substituindo Dr. Michel André Bezerra Lima Gradvohl no período de férias. Presentes à Sessão os Conselheiros Dalcília Bruno Soares, Diana da Cunha Moura, Gerusa Marília Alves Melquiades de Lima, Carlos Mauro Benevides Neto, Ananias Rebouças Brito e Matheus Fernandes Menezes. **Ausente à sessão o Procurador do Estado, Dr. Rafael Lessa Costa Barboza** por motivo justificado de saúde. Os procuradores substitutos não puderam comparecer por motivo justificado. Presente, secretariando os trabalhos da 4ª Câmara de Julgamento, a Secretária Edilene Vieira de Alexandria.

SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 09 de fevereiro de 2023.

Dalcília Bruno Soares
CONSELHEIRA RELATORA

Michel André Bezerra Lima Gradvohl
PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA