



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

RESOLUÇÃO Nº. 014/2019

6ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 13 DE MARÇO DE 2019 – 13h 30 min.

PROCESSO Nº: 1/539/2017

AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/2016.24951

RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

RECORRIDO: ESMALTEC S/A

CGF: 06.305053-6

CONSELHEIRO RELATOR: JOSÉ AUGUSTO TEIXEIRA

CONSELHEIRA DESIGNADA (voto divergente): IVETE MAURÍCIO DE LIMA

EMENTA: DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Divergência de informações entre o SPED Fiscal e o SPED Contábil referente ao inventário final de 2012. Improcedência declarada na Primeira Instância, situação fática não consignada na regra imposta da sanção punitiva prevista no art. 123, VIII, "I" da Lei nº 12.670/96. PARCIAL PROCEDÊNCIA do feito fiscal motivada pelo reenquadramento da penalidade para a prevista no art. 123, V, "e" da Lei nº 12.670/96, com a nova redação dada pela Lei nº 16.258/2017, que estabelece sanção menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da autuação. Reexame Necessário conhecido com provimento parcial.

PALAVRAS-CHAVE: DIVERGÊNCIA DE INFORMAÇÕES – INVENTÁRIO - SPED FISCAL – SPED CONTÁBIL – NÃO ESCRITURAÇÃO

RELATÓRIO:

A narrativa da infração denuncia que a partir do confronto do Registro H005 do SPED Fiscal informado com o valor ZERO e o valor do Balanço Contábil, constatou-se uma divergência nessas informações no montante de R\$ 96.265.823,00 (Noventa e Seis Milhões, duzentos e sessenta e cinco mil e oitocentos e vinte e três reais) relativo ao inventário em 31/12/2012.

Nas Informações Complementares o agente fiscal discorre sobre a ação fiscal, sobre o regime de recolhimento e a atividade econômica do contribuinte e que o mesmo é beneficiário do FDI, tendo feita a opção para ser fiscalizado pelas informações da EFD, nos termos da Instrução Normativa nº 37/2014.

Descreve ainda todo embasamento legal que rege a obrigatoriedade da Escrituração Fiscal Digital – EFD, finalizando com a assertiva de que a conduta de escriturar o inventário com o valor zero não representa uma falta de escrituração.

Conclui que para a infração materializada nos autos deve ser aplicada a penalidade prevista no art. VIII, "I" da Lei nº 12.670/96, que estipula uma multa de 5% sobre os dados divergentes, resultando no valor de R\$ 4.813.291,15 (Quatro milhões, oitocentos e treze mil, duzentos e noventa e um reais e quinze centavos).

Consta às fls. 67/90, documentação concernente à solicitação de autorização para depósito administrativo do valor exigido no AI nº 2016.24951-9.

Na Primeira Instância é declarada a IMPROCEDÊNCIA com fulcro no Princípio da Legalidade, pois a caracterização da infração não está condizente com o suporte fático discriminado na lei da penalidade em comento.

Em suma, o julgador monocrático concordou com os argumentos iniciais da impugnante, visto que o agente fiscal confrontou 02 (dois) arquivos referentes ao inventário (SPED Fiscal x SPED Contábil), que não se enquadram na definição legal de "documento fiscal", contrariando assim a regra imposta literalmente na sanção punitiva.

Submete a decisão ao Conselho de Recursos Tributários conforme legislação processual – Lei nº 15.614/2014.

A Assessoria Processual Tributária corrobora com os fundamentos da decisão de Primeira Instância, opinando para que seja conhecido o Reexame Necessário, porém, negando-lhe provimento para confirmar a decisão de IMPROCEDÊNCIA.

É o RELATÓRIO.

VOTO DA RELATORA:

Da descrição da infração relatada pelo autuante na peça basilar e nas Informações Complementares, infere-se facilmente que a metodologia de fiscalização se baseia no confronto de informações dos arquivos eletrônicos SPED Fiscal com o SPED Contábil, especificamente no tocante ao valor do inventário em 31/12/2012.

Entendeu o agente fiscal que para a divergência encontrada, a penalidade acertada seria a prevista no art. 123, VIII, "I" da Lei nº 12.670/96, lançando assim a multa autônoma que resultou no valor de R\$ 4.813.291,15 (Quatro Milhões, oitocentos e treze mil, duzentos e um reais e quinze centavos), que equivale a 5% aplicado sobre a divergência constatada.

É bem verdade que o contribuinte registrou no SPED Fiscal valor zero, levando à fiscalização a compreender que esse procedimento significa "escriturar sem estoque", pois a seu ver, não pode ser entendido como "falta de escrituração", tendo como base a determinação contida no Guia Prático EFD – ICMS/IPI – Versão 2.0 sobre o Registro H005 – Totais do Inventário.

Na Primeira Instância foi declarada a IMPROCEDÊNCIA, entretanto, verifica-se que no presente caso, há necessidade de aprofundar o debate nesse tipo de infração, consoante a seguir exposto.

Diante da situação fática configurada nos autos não se pode olvidar que o sujeito passivo cometeu um ilícito fiscal, que trata especificamente da obrigação acessória de prestar informações ao Fisco do inventário final (31/12/2012).

De início, impende salientar que, o fato de ter o agente fiscal indicado uma penalidade inadequada para a situação fática narrada nos autos, não provoca consequentemente a IMPROCEDÊNCIA do feito fiscal.

É certo que a autoridade julgadora não deverá inovar o feito fiscal, sob pena da nulidade de sua decisão, entretanto, quando a situação narrada se coaduna com outra penalidade, desde que não haja majoração da multa, mostra-se pertinente o conhecido fenômeno de "subsunção do fato à norma".

Ora, defender que a autoridade julgadora não poderá modificar a penalidade indicada pelo atuante é o mesmo que dizer que os julgadores administrativos devem se restringir a confirmar ou a negar a infração e a penalidade descrita nos autos, o que se denota como desarrazoado, uma vez que seria o mesmo que restringir a atuação dos julgadores administrativos, com base na interpretação da norma, orientada por princípios constitucionais.

É de bom alvitre ressaltar que no presente caso, é indubitável que a infração descrita pelo agente fiscal não se coaduna com a penalidade sugerida por ele, pois da leitura literal do seu dispositivo legal, a omissão ou divergência requer o confronto de arquivo eletrônico com as informações constantes nos documentos fiscais, concluindo sem esforço que "inventário" não é "documento fiscal, consoante fundamentos do julgador singular.

Por outro lado, a obrigatoriedade de informar a Administração Tributária o inventário final de cada exercício sempre existiu, o que vem sofrendo mudanças é o meio utilizado para apresentar essa informação.

De início, o contribuinte registrava manualmente cada item do estoque no Registro de Inventário, no modelo tradicional encadernado, conforme requisitos exigidos no Regulamento do ICMS.

Com a implantação do processamento eletrônico de dados – PED, novos requisitos foram instituídos, que diferencia do tradicional, inclusive sua utilização depende de prévia autorização do Fisco, passando essa informação ser preenchida eletronicamente.

A partir da implantação da Dief, institui-se a obrigação de enviar essa informação eletronicamente nesse layout, apesar de continuar sendo exigida a obrigação de manter a escrituração em livro próprio, seja manual ou PED. 2

Com a Escrituração Fiscal Digital - EFD, enquadrando-se o contribuinte nessa obrigatoriedade, todas as informações relativas às operações econômico-fiscais passaram a ser transmitidas por esse meio, consequentemente, os livros fiscais emitidos manualmente ou por PED são substituídos por esse instrumento, inclusive o Livro Registro de Inventário, objeto de análise na presente autuação, com base no que prevê o art. 276-G:

“Art. 276-G. A escrituração prevista nesta Seção substitui a escrituração e impressão dos seguintes livros:

(...)

III – Registro de Inventário;”

Feita essa contextualização em síntese, volta-se agora para análise do caso concreto, no qual se extrai dos autos que o entendimento do agente fiscal é de que a entrega do inventário no SPED Fiscal com valor zerado significa que a empresa declarou que não tem estoque.

Essa conclusão apesar de lógica, mostra-se condizente com uma situação em que o contribuinte informou somente no SPED Fiscal o valor zerado, não tendo a fiscalização outro parâmetro para inferir o seu valor.

Mas no caso em tela, a fiscalização tomou conhecimento pelo SPED Contábil o valor do estoque de mercadorias em 31/12/2012, em montante bastante significativo (R\$ 96.265,823,00) e em parâmetros compatíveis com o perfil econômico da empresa, não havendo amparo para desconsiderá-lo, até por que se refere a uma obrigação acessória instituída nacionalmente.

Diante dessas informações, observa-se que o agente fiscal no decorrer da fiscalização emitiu Termo de Intimação nº 201617849 (fls. 15) em 28/10/2016, requerendo do contribuinte, justificativas para as divergências observadas na auditoria fiscal plena, cujo Relatório Circunstanciado de Ação Fiscal apenso às fls. 19 menciona a divergência constatada no tocante ao inventário final de 2012.

Foram anexados às fls. 21/26 requerimentos enviados pelo contribuinte com relação à documentação solicitada anteriormente ao citado Termo de Intimação, entretanto, não se localizou nenhuma resposta formal dada pelo contribuinte no tocante à divergência do valor do inventário entre o SPED Fiscal e o SPED Contábil.

Nada obsta se inferir que o não atendimento do contribuinte ao requerido no TI nº 201617849, culminaria na aplicação da penalidade específica para “embaraço à fiscalização”, uma vez que a ausência desses registros dificulta o desenvolvimento de levantamento fiscal.

Optou a fiscalização por caracterizar essa conduta como “omissão de divergência de informações”, indicando uma penalidade específica “para documentos fiscais”, aliada a premissa de que o estoque informado como zero no SPED Fiscal significa que a empresa declarou que não tem estoque.

Apesar de já mencionado anteriormente, seria forçoso e desarrazoado no caso em questão, afirmar que o fato de informar “zero” no valor do inventário no SPED Fiscal representa que o contribuinte não tem estoque, quando a fiscalização tem conhecimento por meio de outra obrigação acessória (SPED Contábil) que a empresa declarou existir inventário, tanto é que constatou essa divergência.

Diferentemente, caso o contribuinte tivesse informado exclusivamente o SPED Fiscal com valor zero e/ou ainda o SPED Contábil também zerado, dúvidas não haveria de que o contribuinte tinha a intenção de informar a “inexistência de estoque”, conseqüentemente, teria a fiscalização fortes indícios para empreender metodologia de fiscalização para identificar possíveis irregularidades, dado o perfil econômico do contribuinte.

Por tais razões, conclui-se que, a divergência de informações constatada pelo agente fiscal configura a infração caracterizada como “não escrituração do inventário”, consoante penalidade inserta no art. 123, V, “e”, da Lei nº 12.670/96, com a redação dada pela Lei nº 16.258/2017.

“Art. 123. Art. 123. As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:

(...)

V - relativamente aos livros fiscais:

(...)

e) inexistência, perda, extravio ou não escrituração do Inventário de Mercadorias no livro Registro de Inventário, inclusive o seu não registro na DIEF ou na Escrituração Fiscal Digital, no prazo previsto: multa equivalente a 1.200 (mil e duzentas) UFIRCEs, reduzida em 50% (cinquenta por cento) no caso de empresas optantes pelo Simples Nacional; (Redação da alínea dada pela Lei nº 16258 DE 09/06/2017).

Ressalta-se que, a redação vigente do dispositivo legal acima citado no período da autuação (2016), previa a penalidade de 1% aplicada sobre o total do faturamento, entretanto, no presente caso é cabível a aplicação da regra estatuída na Lei nº 16.258/2017, em sintonia com o princípio da retroatividade benigna estabelecido no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

Fato relevante e que merece destaque, é a intenção clara do legislador cearense na mudança relevante na dosimetria de penalidades relacionadas ao descumprimento de obrigações acessórias, que anteriormente, apresentavam-se gravosas, superando às vezes o descumprimento da obrigação principal no período fiscalizado.

Infere-se com base nessas mudanças, que o caminho trilhado pelo legislador é estabelecer sanções que guardem equivalência com a gravidade da infração, observando os pressupostos e os limites do ordenamento jurídico, num novo cenário em que o ente tributante tem em seu poder as informações necessárias das operações de entradas e saídas realizadas pelo contribuinte, declaradas via Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), instrumento valioso para atuação do Fisco, cujo foco é o descumprimento da obrigação principal.

Face ao reenquadramento da penalidade para a prevista no art. 123, V, “e” da Lei nº 12.670/96, com a nova redação dada pela Lei nº 16.258/2017, que estabelece sanção menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da autuação, o valor do crédito tributário deve ser assim constituído:

CÁLCULO DA MULTA: **1.200 UFIRCES x R\$ 3,69417= R\$ 4.433,00** (Quatro mil, quatrocentos e trinta e três reais)

VOTO DA RELATORA

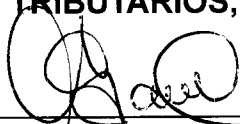
Com estes fundamentos, voto pelo conhecimento do Reexame Necessário, dando-lhe parcial provimento com o fito de modificar a decisão absolutória exarada em 1ª Instância e julgar **PARCIAL PROCEDENTE** o feito fiscal.

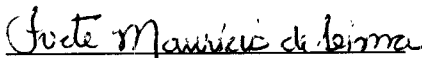
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é **RECORRENTE** a Célula de Julgamento de 1ª Instância e **RECORRIDA** a ESMALTEC S/A

DECISÃO:

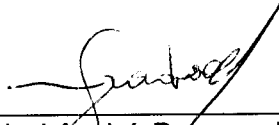
A 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Reexame Necessário e, por maioria de votos, dar-lhe parcial provimento, modificando a decisão absolutória exarada em 1ª Instância, para julgar **parcialmente procedente** o feito fiscal, com o reenquadramento da penalidade aplicada para a prevista no art. 123, V, "e", da Lei nº 12.670/96, com redação dada pela Lei nº 16.258/2017. Decisão nos termos do primeiro voto divergente e vencedor, proferido pela Conselheira Ivete Maurício de Lima, que ficou designada para lavrar a Resolução, e, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Foram votos vencidos os dos Conselheiros José Augusto Teixeira, relator originário e Fredy José Gomes de Albuquerque que votaram pela improcedência, nos termos do julgamento singular e do Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da PGE.

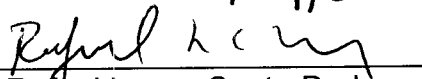
SALA DAS SESSÕES DA 4ª. CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTARIOS, em Fortaleza, aos 13 de março de 2019.


Lúcia de Fátima Calou de Araújo
Presidente da 4ª Câmara


Ivete Maurício de Lima
Conselheira relatora


José Augusto Teixeira
Conselheiro

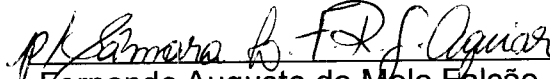

Michel André Bezerra Lima Gradvohl
Conselheiro


Rafael Lessa Costa Barboza
Procurador do Estado

Ciência em: 1 / 1


Francileite Cavalcante Furtado
Conselheira


Fredy José Gomes de Albuquerque
Conselheiro


Fernando Augusto de Melo Falcão
Conselheiro