



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
4ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RESOLUÇÃO Nº 15/2021

15ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL DE 21 DE SETEMBRO DE 2020

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/2661/2018 – AUTO DE INFRAÇÃO: 1/201805269

RECORRENTE: DIVEPEL DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS PEIXOTO LTDA.

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATOR ORIGINÁRIO: CONS. MICHEL ANDRÉ BEZERRA LIMA GRADVOHL

RELATOR VOTO VENCEDOR: CONS. FREDY JOSÉ GOMES DE ALBUQUERQUE

EMENTA: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – ENVIO DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS EM FORMATO DIFERENTE DO PADRÃO ESTABELECIDO PELA LEGISLAÇÃO – CADASTRO INCORRETO DE CÓDIGOS DE PRODUTOS – MATERIALIDADE NÃO COMPROVADA - IMPROCEDÊNCIA.

1. Com o advento da EFD e seu continuado aperfeiçoamento, o tipo infracional que versa sobre a entrega de arquivo eletrônico em padrão diferente do estabelecido pela legislação ou em condições que impossibilitem a leitura dos dados nele contidos tornou-se de inviável materialização prática, uma vez que ele é um módulo do Sistema Público de Escrituração Digital, parametrizado nacionalmente pela Receita Federal do Brasil e regulamento pela Instrução Normativa RFB nº 1685/2017 (parcialmente alterado pela IN nº 1839/2018), que expressamente determina que *“A recepção do arquivo digital da EFD será efetuada no ambiente nacional do SPED, administrado pela RFB”* (art. 15).
2. A validação prévia da consistência do “lay-out” do arquivo digital da EFD é condição para o seu recebimento no Sistema Público de Escrituração Digital, não se admitindo atribuir ao contribuinte a materialização da conduta que represente divergência de padronização do arquivo eletrônico quando o mesmo foi integralmente recepcionado pela administração fazendária competente pela validação de dados, passando a ser considerados eletronicamente válidos quando da perfectibilização da transmissão.
3. Não é materialmente possível admitir a transmissão de dados fora da padronização, porquanto a recepção do arquivo digital é precedida da verificação dos dados cadastrais do declarante, da autoria, autenticidade e validade da assinatura digital, da integridade do arquivo, da existência de arquivo já recepcionado para o mesmo período de referência, e da versão do PVA-EFD e das tabelas utilizadas (art. 11 da IN RFB Nº 1685/2017).



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
4ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

4. A recepção do arquivo digital da EFD não implica o reconhecimento da veracidade e legitimidade das informações prestadas, contudo, as premissas fáticas registradas no auto de infração, atribuindo ao contribuindo a prática de ato relacionado à transmissão de arquivos magnéticos diferentes do padrão estabelecido pela legislação, não foram comprovadas pela autoridade autuante, além de serem materialmente inexequíveis em circunstâncias fáticas indicadas na autuação.
5. Dá-se provimento ao Recurso Ordinário, para o fim de julgar **IMPROCEDENTE** o auto de infração, conforme parecer da Assessoria Processual Tributária, contrariamente à manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado.

Palavras-chaves: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EFD – SPED – “LAY-OUT” – LEIAUT – ENVIO DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS EM FORMATO DIFERENTE DO PADRÃO ESTABELECIDO PELA LEGISLAÇÃO – CADASTRO INCORRETO DE CÓDIGOS DE PRODUTOS – MATERIALIDADE NÃO COMPROVADA – ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – SISTEMA PÚBLICA DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL.

RELATÓRIO:

Trata-se de autuação referente ao exercício fiscal de 2014, sob o color do contribuinte ter utilizado e enviado arquivos magnéticos em sua EFD/SPED em formato diferente do padrão estabelecido pela legislação, sendo apontado nas informações complementares que a empresa cadastrou códigos diversos para determinados produtos, mas que seriam iguais por não existir nenhuma alteração nas características básicas dos mesmos, tendo a autoridade fiscal autuante apontado a infringência dos arts. 285, 289, 299, 300 e 308 do Decreto nº 24.569/97 – RICMS, além de aplicar a penalidade prevista no art. 123, VIII, “i” da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 16.258/2017.



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
4ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

As razões centrais da autuação consistem na premissa de que, ao longo de todo o exercício fiscal de 2014, o contribuinte teria incluído em sua Escrituração Fiscal Digital (EFD) arquivos em formato diferente do padrão estabelecido "lay-out" oficial, apontando como divergências (a) o Registro 0200, que obriga que o código de produto deve ser o mesmo na emissão dos documentos fiscais, na entrada de mercadorias ou em qualquer outra informação prestada ao Fisco, (b) a proibição de utilização de código duplicado ou atribuído a itens (produtos) diferentes, (c) o cadastro de códigos diferentes para os mesmos respectivos produtos, conforme detalhamento do arquivo *TABELA DE PRODUTO (Descrições Duplicadas).xls*, constante no CD às fls. 25, além de indicar, também nas informações complementares, produtos que teriam sido replicados e duplicados, realizando as junções necessárias em todos os demais itens de produtos com códigos diferentes para duas ou mais descrições iguais (fls. 13/15 - arquivo *DEMONSTRAÇÃO DE ARQ ELETRÔNICO DIF DO PADRÃO DA EFD - 131 fls.xls*).

Em julgamento singular, derivado de impugnação apresentada pelo contribuinte, a 1ª Instância confirmou a infração do art. 123, letra "i", inciso VIII, da Lei nº 12.670/96, sendo julgada procedente a ação fiscal, razão pela qual a parte manejou recurso ordinário, em que reitera as razões impugnatórias e suscita:

1) Nulidade da Decisão Singular, por entender necessária a fundamentação quanto á admissão da prova pericial que fora indeferida, aduzindo que haveria ocorrido flagrante violação à busca da verdade material e reiterando o pedido de perícia;

2) No mérito, que a autuação seria improcedente, por entender que prestou integralmente as informações de acordo com os códigos indicados pela fabricante dos produtos que comercializa e que, em caso de divergência, aplicar-se-ia o disposto no art. 123, III, "L", da Lei nº 12.670/96, que representa tipo infracional próprio, além de questionar o cálculo correto da multa indicada na autuação, na medida em que não poderia ser multiplicada por 12, sob o color de que não teria sido demonstrada a ocorrência da pretensa infração em todos os meses do ano fiscalizado.



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
4ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

A Assessoria Processual Tributária emitiu o Parecer de nº 173/2020 (fls. 55/56v), nos seguintes termos:

“A Escrituração Fiscal Digital I- EFD constitui-se em um arquivo único, de forma digital, com transmissão via Internet, do conjunto de registros dos documentos fiscais da escrituração e os respectivos demonstrativos de cada período de apuração dos impostos (IPI e ICMS), referente às operações ou prestações praticadas pelo contribuinte, como de outras informações de interesse econômico-fiscais de forma padronizada, conforme o Ato COTEPE/ICMS nº 09, de 18 de abril de 2008 e suas atualizações.”

ATO COTEPE/ICMS Nº 9, DE 18 DE ABRIL DE 2008

Dispõe sobre as especificações técnicas para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital - EFD.

Art. 1º Fica instituído, nos termos do Anexo Único deste ato, o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital EFD, a que se refere a cláusula primeira do Convênio ICMS 143/06 de 15 de dezembro de 2006, que deve ser observado pelos contribuintes do ICMS e IPI para a geração de arquivos digitais.

ANEXO ÚNICO DO A TO COTEPE/ICMS Nº 09/2008

Manual De Orientação Do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital – EFD

2.4- CÓDIGOS EM OPERAÇÕES E LANÇAMENTOS

2.4.1- As operações e os lançamentos constantes no arquivo serão identificados através de códigos associados a tabelas externas oficiais previamente publicadas, a tabelas internas, a tabelas intrínsecas ao campo do registro informado e a tabelas elaboradas pelo informante.

2.4.1.1- As tabelas externas criadas e mantidas por outros atos normativos e cujos códigos sejam necessários à elaboração do arquivo digital deverão seguir a codificação definida pelo respectivo órgão regulador.

2.4.2- São tabelas elaboradas pelo informante:



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
4ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

2.4.21- *Tabela de Cadastro de Participantes: O código referente ao cadastro do participante da operação será o mesmo em qualquer lançamento efetuado, observando-se que:*

- a) *Deverá ser informado com as informações utilizadas na última ocorrência do período, sendo que, as alterações do cadastro ou de seu complemento deverão ser informados em registro dependente com sua respectiva data de alteração e suas alterações;*
- b) *O código a ser utilizado é de livre atribuição pelo contribuinte e tem validade apenas para o arquivo informado;*
- c) *Não pode ser duplicado, atribuído a participantes diferentes;*
- d) *À discriminação do código deve indicar precisamente o participante, sendo vedadas discriminações diferentes para o mesmo participante ou genéricas, a exemplo de "fornecedores", "clientes" e "consumidores".*

De acordo com as normas suso transcritas, os registros fiscais das operações realizadas pelos contribuintes devem ser padronizados, sendo vedadas discriminações diferentes para produtos iguais.

A irregularidade praticada pelo contribuinte está demonstrada nas Informações Complementares (fls. 4 a 7), conforme excerto abaixo reproduzido:

A verdade é que, especificamente nesta empresa, a mesma cadastrou códigos diferentes para os mesmos respectivos produtos (para produtos iguais). Ao longo de todo o exercício fiscal (em todos os períodos fiscais), SEM EXISTIR NENHUMA ALTERAÇÃO NAS CARACTERÍSTICAS BÁSICAS dos produtos, entregou ao Fisco o arquivo magnético diferente do padrão estabelecido pela legislação, que é o caso que exemplificamos abaixo:

O fiscal atuante esclareceu que:

Para exercer a justiça fiscal, nesta Ação Fiscal procedemos todas as junções necessárias em todos os demais itens de produtos com Códigos Diferentes para duas ou mais Descrições iguais.

Compulsando-se as Informações Complementares, o próprio fiscal atuante consignou que após realizadas as junções ou agrupamentos dos códigos relativos a produtos iguais não há diferença quantitativa de estoque. E seguiu, esclarecendo que em obediência ao padrão estabelecido pela Legislação, existe sim a irregularidade de se atribuir códigos diferentes para a mesma mercadoria sem que tenha existido nenhuma alteração na sua



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
4ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

característica básica, inclusive o valor unitário produtos nos quatros códigos diferentes do mesmo produto são plenamente satisfatórios com a realidade.

Na realidade, a irregularidade ou equívoco cometido pelo contribuinte, no máximo, caracterizaria embaraço à fiscalização, pois ao atribuir códigos diferentes para os mesmos produtos, dificultou ou promoveu entraves na análise da escrita fiscal realizada pelo fiscal autuante. Mas este não foi o objeto, móvel da autuação.

Decreto nº 24.569/97

Art. 815. Mediante intimação escrita, são obrigados a exibir ou entregar mercadorias, documentos, livros, papéis ou arquivos eletrônicos de natureza fiscal ou comercial relacionados com o ICMS, a prestar informações solicitadas pelo Fisco e a não embaraçar a ação fiscalizadora:

Dessa forma, considerando que o contribuinte registrou detalhadamente em seus livros todas as operações de entradas e saídas, assim como em sua escrita fiscal, entregando os arquivos magnéticos com as mesmas informações constantes dos seus documentos fiscais, que, por sua vez, decorreram dos códigos indicados pela fabricante dos produtos que vende não vislumbro o fato descrito como passível de sanção.

Ademais, os dados contidos nos arquivos magnéticos foram recepcionados pela SEFAZ e não impediu que o agente fiscal procedesse à sua leitura. Pode até ter causado algum trabalho a mais no agrupamento ou junção dos produtos iguais, mas esta conduta não está tipificada pela norma sancionadora.

Isto posto, opino pelo conhecimento do recurso ordinário, dar-lhe provimento para reformar decisão recorrida e declarar a IMPROCEDÊNCIA da autuação, nos termos deste parecer.”

CÉLULA DE ACESSORIA PROCESSUAL TRIBUTÁRIA DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO, em Fortaleza, aos 026 de maio de 2020.

Em manifestação oral havida durante a sessão de julgamento, o representante da PGE pugnou pelo reenquadramento da infração para o art. 123, VIII, “D”, da Lei nº 12.670/96, havendo o contribuinte, também em sustentação oral, retirado a preliminar de nulidade suscitada no recurso ordinário, bem como renunciado à realização de perícia.



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
4ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

É o relatório, no que importa ao resultado do julgamento.

VOTO:

Durante os debates orais havidos na sessão de julgamento, verificou-se que o fato infracional atribuído ao contribuinte, qual seja, supostamente haver utilizado e enviado arquivos magnéticos em sua EFD/SPED de forma diferente do padrão estabelecido pela legislação, verdadeiramente, não ocorreu.

Cite-se o que objetivamente ficou consignado no elucidativo parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária, ao afirmar que *“o contribuinte registrou detalhadamente em seus livros todas as operações de entradas e saídas, assim como em sua escrita fiscal, entregando os arquivos magnéticos com as mesmas informações constantes dos seus documentos fiscais, que, por sua vez, decorreram dos códigos indicados pela fabricante dos produtos que vende não vislumbro o fato descrito como passível de sanção”*, concluindo, ainda, que *“os dados contidos nos arquivos magnéticos foram recepcionados pela SEFAZ e não impediu que o agente fiscal procedesse à sua leitura”*.

Com o advento dos da EFD e seu continuado aperfeiçoamento, o tipo infracional em referência, que versa sobre entregar arquivo eletrônico em padrão diferente do estabelecido pela legislação ou em condições que impossibilitem a leitura dos dados nele contidos, tornou-se de inviável materialização prática, uma vez que ele é um módulo do Sistema Público de Escrituração Digital, parametrizado nacionalmente pela Receita Federal do Brasil e regulamento pela Instrução Normativa RFB nº 1685/2017 (parcialmente alterado pela IN nº 1839/2018), que expressamente determina que *“A recepção do arquivo digital da EFD será efetuada no ambiente nacional do SPED, administrado pela RFB”* (art. 15).

Não é razoável admitir que o contribuinte, havendo transmitido e escriturado seus dados fiscais no ambiente exigido pela legislação, possa tê-lo feito *“em padrão diferente”* ou em *“lay-out”* diverso do que o sistema lhe permite realizar, pois a Instrução Normativa acima mencionada



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
4ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

textualmente condiciona o envio do arquivo eletrônico à consistência do “lay-out” e da correta parametrização no envio de dados, ao registrar que (art. 10) “ *O arquivo digital da EFD deve ser submetido à validação de consistência de leiaute efetuada pelo software denominado Programa de Validação e Assinatura da Escrituração Fiscal Digital (PVA-EFD), disponibilizado pela RFB na Internet*”.

Ademais, o § 2º do mesmo dispositivo expressamente consigna que os dados são considerados eletronicamente válidos em face da “*I - consonância da estrutura lógica do arquivo gerado pelo contribuinte com as orientações e especificações técnicas do leiaute do arquivo digital da EFD, conforme disposto no art. 8º; e II - consistência aritmética e lógica das informações prestadas*”.

Outrossim, não é materialmente possível admitir a transmissão de dados fora da padronização, porquanto a recepção do arquivo digital é precedida da verificação dos dados cadastrais do declarante, da autoria, autenticidade e validade da assinatura digital, da integridade do arquivo, da existência de arquivo já recepcionado para o mesmo período de referência, e da versão do PVA-EFD e das tabelas utilizadas (art. 11 da IN 1685/2017).

Não se diga que a simples recepção do arquivo digital da EFD implica o reconhecimento da veracidade e legitimidade das informações prestadas, porque o § 3º da mesma IN registra o contrário e porque a legislação tributária assegura a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização de sua aplicação (art. 194 do Código Tributário Nacional). Contudo, as premissas fáticas registradas no auto de infração, atribuindo ao contribuindo a prática de ato relacionado à transmissão de arquivos magnéticos diferentes do padrão estabelecido pela legislação, não estão comprovadas nos fólios processuais, além de serem materialmente inexequíveis em circunstâncias fáticas idênticas.

A existência de dispositivo legal anacrônico não autoriza a administração tributária a valer-se de interpretações extensivas aos limites impostos pelo princípio da legalidade. Não se extraem efeitos jurídicos da aplicação inadequada de norma a fatos alheios ao seu suporte fático, devendo ser invalidado o lançamento assim pretendido pela administração tributária. Não é lícito atribuir ao contribuinte a prática de ato ilícito impróprio, assim entendido aquele que não é



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
4ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

materializável, calhando à fiveleta trazer aos autos as lições, sempre atuais, de Alfredo Augusto Becker, para quem *“O direito positivo não é uma realidade metafísica, existindo em si e por si; a regra jurídica não é um fim e si mesma, mas um instrumento de convivência social”* (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 71.).

Aliás, o mesmo autor chama atenção ao que denomina praticabilidade do direito – que bem se aplica à hipótese dos autos –, asseverando com lucidez que *“Todo o esforço do legislador consiste precisamente em criar este instrumento de ação social, moldando (transfigurando e deformando) a matéria-prima (‘dados’ e diretrizes), oferecida pelas Ciências (inclusive pela Ciência Jurídica), ao melhor rendimento humano, porquanto a regra jurídica somente existe (com natureza jurídica) na medida de sua praticabilidade”* (op.cit., fls. 71).

Ressalte-se que os dados trazidos à colação não impedem a autoridade fazendária de fiscalizar e questionar a condutas praticadas, pois é de sua competência plena o exercício do poder de polícia no que tange ao cumprimento de obrigações tributárias, acessórias e principais, porém, teria que o fazer com fulcro em premissas legais diversas, dentro dos parâmetros fáticos e jurídicos que permeassem a conduta do autuado. Não obstante, o tipo infracional indicado na autuação não é possível de ser materializado para contribuintes que escrituram suas informações de forma digital.

Em face do exposto, **VOTO** por conhecer do Recurso Ordinário, a fim de dar-lhe provimento e julgar **IMPROCEDENTE** o auto de infração, conforme parecer da Assessoria Processual Tributária, contrariamente à manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.

FREDY JOSE GOMES DE
ALBUQUERQUE:02319684425

Assinado de forma digital por FREDY
JOSE GOMES DE
ALBUQUERQUE:02319684425
Dados: 2021.04.19 22:45:42 -03'00'



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
4ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é **Recorrente: DIVEPEL DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS PEIXOTO LTDA.** e **Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.**

Decisão: 1 A 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário, para deliberar sobre as seguintes questões apresentadas pela parte: 1. Em manifestação oral o representante legal da parte decidiu retirar os pedidos de nulidade e de perícia apresentados no recurso, dessa forma, tais pontos não foram analisados pelos conselheiros em sessão. **2. No mérito,** a 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por maioria de votos decidiu pela **IMPROCEDÊNCIA** da acusação fiscal por falta de subjunção dos fatos a norma jurídica, decisão divergente ao Parecer da Assessoria Processual Tributária e manifestação oral da douta Procuradoria Geral do Estado, que entendeu pela Parcial Procedência da autuação, com aplicação da penalidade prevista no art. 123 VIII "d" da Lei nº12.670/1996. Votou contrário a decisão o Conselheiro Relator, Michel André Bezerra Lima Gradvohl, por entender que o padrão exigido no arquivo EFD deve ser obedecido por ser uma obrigação objetiva e instrumental, acompanhou o voto do conselheiro relator a Conselheira Dalcília Bruno Soares. Ficando designado para lavrar a Resolução o Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque por ser o primeiro voto discordante e vencedor. Esteve presente para sustentação oral o representante legal da autuada Dr. Schubert de Farias Machado.

SALA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 22 de fevereiro de 2021.

JOSE AUGUSTO
TEIXEIRA:22413995315

Assinado de forma digital por JOSE
AUGUSTO TEIXEIRA:22413995315
Dados: 2021.04.20 08:21:11 -03'00'

RAFAEL LESSA
COSTA BARBOZA

Assinado de forma digital por
RAFAEL LESSA COSTA BARBOZA
Dados: 2021.05.05 17:30:50
-03'00'

José Augusto Teixeira
PRESIDENTE

Rafael Lessa Costa Barboza
PROCURADOR DO ESTADO

FREDY JOSE GOMES DE
ALBUQUERQUE:02319684425

Assinado de forma digital por FREDY
JOSE GOMES DE
ALBUQUERQUE:02319684425
Dados: 2021.04.19 22:45:58 -03'00'

Fredy José Gomes de Albuquerque
CONSELHEIRO RELATOR DESIGNADO
(VOTO VENCEDOR)