

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

RESOLUÇÃO nº 027/2023

46ª (quadragésima sexta) SESSÃO ORDINÁRIA DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO,
REALIZADA EM 21/11/2022

PROCESSO Nº: 1/1770/2019

AUTO DE INFRAÇÃO: 1/201900576-8

RECORRENTE: INDÚSTRIAS REUNIDAS DE MÓVEIS DO NORDESTE LTDA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

CONSELHEIRA RELATORA: DALCÍLIA BRUNO SOARES

EMENTA: **FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL- EFD.** Julgado **PROCEDENTE** o lançamento. Recurso Ordinário conhecido, negado provimento. **Decisão 1. Afastada nulidade do julgamento singular** considera-se que o julgador singular manifestou-se sobre todos os pontos arguidos em sede de impugnação, relevantes à convicção adotada na decisão singular. **2. Afastada a nulidade da autuação por descon sideração de informações impeditivas ao lançamento apresentadas pelo contribuinte no curso da fiscalização,** entende-se que é ônus do contribuinte provar eventuais divergências entre as notas fiscais indicadas como não escrituradas e os dados enviados à SEFAZ, antes de iniciada a ação fiscal. ou provar a não ocorrência das operações. **3. Afastada a improcedência** arguida pela recorrente, pois o contribuinte não identificou quais notas fiscais objeto do levantamento, estariam escrituradas nos arquivos anexados aos autos que comprovariam a escrituração, nem que estes foram transmitidos antes de iniciada ação fiscal. Assim como o Boletim de Ocorrência não se presta afastar acusação. **4. No mérito,** a ausência de registro na EFD de notas fiscais de entradas, listadas na planilha fiscal caracteriza infração tributária cuja penalidade específica do art. 123, III, "g" da Lei 12.670/96. **Decisão,** por maioria de votos, no sentido de conhecer do Recurso Ordinário interposto, negar-lhe provimento para julgar **PROCEDENTE** o auto de infração, confirmando a decisão exarada em 1ª Instância, mantendo a penalidade específica lançada, com base na Lei nº 16.258/2017. **Decisão em desacordo com manifestação oral da Procuradoria Geral do Estado.** 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. PROCEDENTE. NORMA EXPLICATIVA.

RELATÓRIO:

O Auto de Infração relata que o sujeito passivo deixou de registrar notas fiscais eletrônicas de entradas emitidas sem destaque de imposto, na Escrituração Fiscal Digital - EFD referente aos exercícios de 2014 e 2015, conforme planilha "relação de NFE destinada e não escriturada na EFD. Indica como artigos infringidos: art. 276-G, I, 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.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

Outro aspecto é que o Boletim de Ocorrência consiste em ato unilateral onde a empresa pode arguir qualquer coisa por isso tal documento não constitui elemento de prova capaz de produzir efeitos tributários, assim como, a legislação é clara quando prescreve a responsabilidade objetiva da pessoa jurídica, que somente poderá ser excluída mediante despacho fundamentado da CATRI, nos termos do art. 878, § 3º do Decreto nº 24.569/97.

No mérito, 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;
- 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.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

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 de o 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 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

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

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 “Ent” 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 “l”, 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 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*”.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

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.

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

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

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 comprovar 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 recorrente 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 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.

Em face ao exposto, voto no sentido de conhecer do recurso ordinário interposto, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão de PROCEDÊNCIA proferida

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

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:

PERÍODO	BASE DE CÁLCULO	MULTA (10%)
JAN A DEZ/2014	179.277,00	R\$ 17.927,70
JAN A DEZ/2015	667.987,69	R\$ 66.798,77
VALOR GLOBAL		R\$ 84.726,47

DECISÃO:

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é Recorrente: INDÚSTRIAS REUNIDAS DE MÓVEIS DO NORDESTE LTDA e Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DA 1ª INSTÂNCIA.

RESOLVEM os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário interposto, para decidir: **1. Quanto à nulidade da decisão do julgamento singular por falta de apreciação de todos os pontos arguidos pela defesa:** por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade, por considerar que todos os pontos arguidos em sede de impugnação, relevantes à convicção adotada pelo julgador singular foram analisados; **2. Quanto à nulidade da autuação por descon sideração sem qualquer justificativa, de informações impeditivas ao lançamento apresentadas pelo contribuinte no curso da fiscalização, causando indevida inversão do ônus da prova:** por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade, pois as notas fiscais indicadas como não escrituradas resultam do cruzamento das notas fiscais eletrônicas destinadas ao contribuinte com aquelas escrituradas na EFD, com base em informações transmitidas ao fisco pela própria empresa, sendo ônus dela provar eventuais divergências; **3. Quanto ao pedido de improcedência:** por maioria de votos, afastar a improcedência arguida pela recorrente, pois o contribuinte não identificou quais notas fiscais objeto do levantamento, estariam escrituradas nos arquivos anexados aos autos que comprovariam a escrituração, nem que estes foram transmitidos antes de iniciada ação fiscal. Assim como o Boletim de Ocorrência não se presta a afastar acusação conforme argumentos apresentados pela Conselheira Relatora. **Em conclusão:** a 4ª

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

Câmara, resolve conhecer do Recurso Ordinário, afastar as preliminares de nulidade suscitadas e por maioria de votos julgar **PROCEDENTE** o auto de infração confirmando a decisão exarada em 1ª Instância, mantendo a penalidade específica lançada, com base na Lei nº 16.258/2017 e Nota Explicativa nº 01/2022. Vencidos os Conselheiros Carlos Mauro Benevides Neto e Thyago da Silva Bezerra que se manifestaram pela parcial procedência com aplicação da penalidade estabelecida no art. 123, VIII, I da Lei 12.670/96. Decisão em desacordo com manifestação oral da Procuradoria Geral do Estado que também se manifestou pelo reenquadramento da penalidade para o art. 123, VIII, I da Lei 12.670/96. O advogado representante da recorrente, Dr. Itaércio Bezerra, foi convocado para promover a sustentação oral, mas não compareceu.

Presentes a **46ª (quadragésima sexta) 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, Thyago da Silva Bezerra e Nelson Bruno do Rego Valença. Presente à sessão o Procurador do Estado, Dr. Rafael Lessa Costa Barboza. 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