



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

RESOLUÇÃO Nº. 210/2021

44ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL DE 27 DE JULHO DE 2021 - 13:30 h

PROCESSO No.: 1/4602/2018 AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/201810027

RECORRENTE: MERCÓ QUÍMICA DO BRASIL LTDA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

CONSELHEIRA RELATORA: IVETE MAURÍCIO DE LIMA

EMENTA: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – Deixar de registrar na Escrituração Fiscal Digital – EFD, notas fiscais eletrônicas de operações de entrada relativas aos exercícios 2015. Infração aos artigos 269, 276-A, § 3º, 276-C, 276-G, inciso I e 285 do Decreto nº 24.569/97, com aplicação da penalidade prevista no art. 123, III, “g” da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017. PROCEDÊNCIA declarada em Primeira Instância. Recurso Ordinário Conhecido e parcialmente provido por maioria de votos, para decidir pela **PARCIAL PROCEDÊNCIA** da acusação fiscal, com o reenquadramento para a penalidade do art. 123, VIII, “I” da Lei nº 12.670/1996, em consonância com o art. 112 e artigo 106, inciso II, letra “c” do CTN, decisão em conformidade com a manifestação oral da douta Procuradoria Geral do Estado, mas contrária ao Parecer da Assessoria Processual Tributária.

PALAVRAS CHAVE: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – OMISSÃO DE INFORMAÇÕES – NOTA FISCAL DE ENTRADA – DÚVIDA – NATUREZA - EXTENSÃO DOS EFEITOS – PENALIDADE MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA – PARCIAL PROCEDÊNCIA

RELATÓRIO:

Conforme peça basilar, nos meses de junho, agosto a setembro de 2015, o contribuinte acima identificado deixou de lançar várias notas fiscais de entrada na Escrituração Fiscal Digital, nas quais havia destaque de ICMS.

O descumprimento da referida obrigação acessória sujeita o contribuinte a penalidade no valor de R\$ 3.349,77 (Três mil, trezentos e quarenta e nove reais e setenta e sete centavos), na forma prevista no art. 123, III, “g” da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017, por ter infringido aos arts. 269, 276-A, § 3º, 276-C, 276-G, inciso I e 285 do Decreto nº 24.569/97.

Dentre os documentos que embasam a autuação, destaca-se o Quadro 02 – Notas Fiscais de Entradas não escrituradas e 01 (um) CD-ROM contendo os arquivos originais da EFD e das NF-e destinadas ao contribuinte.

O agente fiscal informa complementarmente sobre o perfil tributário do contribuinte, os procedimentos de fiscalização e a legislação aplicável à matéria, concluindo ao final que o Ajuste SINIEF nº 02/2009 equiparou os registros da EFD ao próprio Livro Registro de Entradas, devendo ser aplicada a penalidade prevista no art. 123, III, "g" da Lei nº 12.670/96, com a multa menos gravosa trazida na redação da Lei nº 16.258/2017, equivalente a 10% do total das operações não escrituradas.

O sujeito passivo impugna o feito fiscal (fls. 22/24), sob o argumento de que a autoridade fiscal cometeu falha óbvia ao não verificar os arquivos EFD, pois todas as notas fiscais indicadas no auto de infração estão registradas.

Na Primeira Instância, a autoridade julgadora decide pela PROCEDÊNCIA (fls. 43/46), considerando irrelevantes as questões trazidas pela impugnante, pois nos relatórios anexados não constam as datas de registros na EFD e em pesquisa por amostragem (NF-e nº 179414 e 15864) não constam escrituração em período anterior à ação fiscal.

O sujeito passivo interpõe Recurso Ordinário (fls. 52/54), ratificando as razões apresentadas na impugnação, mostrando-se insatisfeita com a decisão singular, uma vez que não enviou e muito menos retificou suas EFD's em momento posterior da ciência do auto de infração (12/07/2018), conforme prints das consultas com as datas de envio das EFD's.

A Célula de Assessoria Processual Tributária no Parecer nº 63/2021, acostado às fls. 57/60, conclui que não procede o argumento da Recorrente, posto que não localizou a escrituração de nenhum das 11 (onze) notas fiscais indicadas pelo autuante, em consultas realizadas nota a nota no Sistema Público de Escrituração Digital, nos períodos indicados pelo autuante (consultas anexas às fls. 61/74).

No tocante à penalidade, o Assessor Processual Tributário sugere o reenquadramento para a sanção prevista no art. 123, VIII, "I" da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017, por ser mais benéfica ao contribuinte, resultando na multa no valor de R\$ 669,95 (Seiscentos e sessenta e nove reais e noventa e cinco centavos).

É o RELATÓRIO.

VOTO DA RELATORA:

A presente demanda decorre de análise de Recurso Ordinário interposto contra decisão de Primeira Instância de PROCEDÊNCIA do lançamento fiscal, que trata do descumprimento de obrigação acessória, especificamente à falta de registro na Escrituração Fiscal Digital – EFD de notas fiscais eletrônicas de entradas.

Insurgindo-se contra a decisão monocrática, o sujeito passivo mantém a mesma tese da impugnação, afirmando que as notas fiscais indicadas pelo autuante foram regularmente escrituradas, tendo o agente fiscal se equivocado quando não analisou os arquivos transmitidos.

Como se vê, a autuação pela própria natureza da infração não requer maiores detalhes, por se tratar de um simples descumprimento de obrigação acessória, bastando tão somente para sua defesa, uma análise das informações contidas na planilha de notas fiscais de entradas não escrituradas (CD) apresentadas pela

fiscalização em confronto com as informações transmitidas na sua Escrituração Fiscal Digital - EFD.

Entretanto, a Recorrente busca desconfigurar a infração demonstrando por meio de prints do SPED Fiscal que transmitiu as EFD's dos meses de junho, agosto e setembro de 2015, mas sem demonstrar de forma precisa e objetiva a regular escrituração de cada documento fiscal.

Em análise do Quadro 02 – Notas Fiscais não escrituradas, verifica-se que o agente fiscal apresentou as informações necessárias para a identificação das 11(onze) operações de entradas que não foram escrituradas, inclusive o ICMS destacado e a multa calculada para cada documento fiscal, que equivale a 10% do valor da operação.

Extraí-se das Consultas de Operações de Entrada do SPED Fiscal, acostadas às fls.61/74 pelo Assessor Processual Tributário, que as citadas notas fiscais não foram escrituradas nos meses indicados pela Recorrente (junho, agosto e setembro de 2015).

Assim, diante das provas acostadas pelo autuante fica evidenciado o ilícito cometido pelo contribuinte, sobre o qual recai o peso da legislação em vigor, consoante estabelece o art. 276 – A do Decreto nº 24.569/97, com redação dada pelo Decreto nº 30.115 de 10/03/2010:

“Art. 276-A. Os contribuintes do ICMS ficam obrigados à Escrituração Fiscal Digital (EFD) nos termos e nos prazos estabelecidos nesta Seção.

§ 1º A Escrituração Fiscal Digital (EFD) constitui-se em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse do Fisco, bem como no registro de apuração do ICMS, referente às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, em arquivo digital. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto nº 29.041, de 26.10.2007, DOE CE de 01.11.2007)

§ 2º O arquivo de que trata o §1º será obrigatoriamente submetido ao programa disponibilizado pela Sefaz e pela Receita Federal do Brasil (RFB), para validação de conteúdo, assinatura digital e transmissão. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto nº 29.041, de 26.10.2007, DOE CE de 01.11.2007)

§ 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. (Redação dada ao parágrafo pelo Decreto nº 30.115 de 10 de março de 2010 - DOE CE de 12.03.2010).”

Em consonância com os dispositivos legais citados, o art. 1º da Instrução Normativa nº 50/2011 assim determina:

“Art. 1º Ficam os contribuintes do ICMS, inscritos no Regime de Recolhimento Normal, obrigados a transmitir, a partir de 1º de janeiro de 2012, por meio de arquivo digital com assinatura digital do contribuinte ou seu representante legal,

certificada por entidade credenciada pela Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), as informações necessárias à apuração do ICMS, decorrentes das operações e prestações praticadas pelos contribuintes, registradas na Escrituração Fiscal Digital (EFD), nos termos do Protocolo ICMS nº 03/2011.”

Com efeito, deveria o contribuinte ter enviado a EFD sem omitir as operações efetivamente realizadas, ou seja, escriturando as notas fiscais eletrônicas emitidas por outros contribuintes destinadas a ele (entradas) e as notas fiscais eletrônicas por ele emitidas (saídas), independente da sistemática de tributação e da natureza da operação.

Ressalta-se que, a lavratura do auto de infração ocorreu em 09/07/2018, tendo o autuante indicado no campo específico do auto de infração a penalidade prevista no art. 123, III, “g” da Lei nº 12.670/96, com redação da Lei nº 16.258/2017, que estabelece a multa de 10% sobre o total das operações não escrituradas.

Apenas para melhor compreensão, oportuno expor a linha de raciocínio desenvolvida com base na legislação vigente à época dos fatos (exercício 2015).

O ato de “deixar de escriturar notas fiscais” de entrada ou de saída, dependendo da concepção do fiscal, a penalidade poderia variar, conforme se explica a seguir:

A ausência de informações no Livro Registro de Entrada, pode ser considerada como a infração “deixar de escriturar no Livro de Entrada”, sendo a penalidade sugerida aquela inserta no art. 123, III, “g” da Lei nº 12.670/96, que equivale a 1 (uma) vez o valor do imposto, ou ser reduzida para 20 UFIRCES se comprovado o lançamento contábil.

Ainda em se tratando de notas fiscais não escrituradas que acobertam operações ou prestações tributadas pelo regime de substituição tributária cujo imposto já tenha sido recolhido, bem como as amparadas por não incidência ou contempladas com isenção incondicionada, mostra-se pertinente a penalidade prevista no art. 126 da Lei nº 12.670/96, com multa equivalente a 10% sobre o montante apurado.

Ocorre que, em relação às operações antes mencionadas, de outra forma, considerando que a falta de escrituração foi constatada a partir de cruzamento de informações prestadas em arquivos eletrônicos com as constantes nos documentos fiscais, referida infração equivale a “omitir informações em arquivos magnéticos”, conseqüentemente tal comportamento deve ser combatido com a penalidade prevista no art. 123, VIII, “I” da Lei nº 12.670/96, com redação dada pelo art. 1º, inciso XIII da Lei nº 13.418/2003, a seguir transcrito:

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

(...)

VIII – outras faltas:

I- omitir informações em arquivos magnéticos ou nesses informar dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais: multa equivalente a 5% (cinco por cento) do valor das operações ou prestações omitidas ou informadas incorretamente, não inferior a 1.000 (uma mil) Ufirces por período de apuração;”

Assim, é fácil concluir que, à época dos fatos (2015), o ato de deixar de escriturar nota fiscal de entrada com base em cruzamento de informações em arquivos eletrônicos (EFD), poderia se aplicar uma das 03 (três) penalidades indicadas, o que provoca a necessidade de se verificar qual a mais benéfica ao contribuinte, 1 (uma) vez o valor do imposto (art.123, III, “g”), 10% (art. 126) ou 5% (art.123, VIII, “I”).

Dúvidas não há que, a penalidade prevista no art. 123, VIII, “I” da Lei nº 12.670/96, com redação dada pelo art. 1º, inciso XIII da Lei nº 13.418/2003, equivalente a 5% do montante omitido, adequa-se perfeitamente ao ato de “deixar de escriturar nota fiscal de entrada” e apresenta-se mais favorável ao contribuinte, com supedâneo no art. 112, incisos II e IV do Código Tributário Nacional – CTN:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

(...)

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

(...)

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

É certo que a Lei superveniente manteve a penalidade específica de “deixar de escriturar no Livro Registro de Entrada, inclusive na modalidade eletrônica” (art. 123, III, “g”), modificando a multa equivalente a 1 (uma) vez o valor do imposto, para 10% do valor da operação.

Diante desse cenário se questiona: qual seria a real intenção do legislador em manter duas penalidades distintas para o mesmo tipo de infração, uma vez que na prática não se vislumbra efeitos diversos no ato de “deixar de escriturar ou informar em arquivos eletrônicos nota fiscal de entrada ou saída”, para justificar a aplicação de parâmetros diferenciados nas duas infrações? (10% das operações e 2% /1.000 UFIRCES).

O ato de “deixar de escriturar/informar nota fiscal de entrada” causaria prejuízo efetivo maior do que o ato de “deixar de escriturar/informar nota fiscal de saída”?

Tomando como referência uma empresa que pratique operações tributadas normalmente, ao deixar de escriturar ou informar na EFD uma nota fiscal de saída, conseqüentemente, deixou de declarar o ICMS devido, além do descumprimento da obrigação acessória (informar ou escriturar na EFD).

Enquanto que o ato de “deixar de escriturar/informar na EFD uma nota fiscal de entrada”, traz como consequência a falta de lançamento do crédito para o contribuinte e o lançamento total do débito na saída.

Poderia ainda se cogitar nesta última hipótese a falta de recolhimento do ICMS na saída, caso o contribuinte tenha deixado de escriturar/informar a entrada, com o intuito de não declarar a sua saída.

Pois bem, nas duas hipóteses, quando se busca entender a natureza ou a extensão dos efeitos do ato de deixar de escriturar nota fiscal de entrada ou de omitir operações em arquivos eletrônicos (entrada ou saída), não se alcança com clareza a intenção do legislador para manter uma penalidade mais gravosa.

Outro parêntese aqui se abre, para se registrar que, em debates realizados pela Secretaria da Fazenda, o Coordenador da CATRI – Eliezer Pinheiro, ao ser questionado sobre a manutenção do art. 123, III, “g”, afirmou que a sua revogação prejudicaria os autos de infração lavrados anteriormente a publicação da Lei.

Diante disso, surge a seguinte dúvida: se essa foi a real intenção do legislador, por que não foi utilizado o mesmo parâmetro para as duas penalidades (2% - limite mínimo ou 1.000 UFIRCES – limite máximo)?

Feita essas considerações, conclui-se que, no caso em tela, há dúvidas quanto *a natureza ou extensão dos seus efeitos*, devendo assim prevalecer o princípio da legalidade e da interpretação mais favorável ao contribuinte (art. 112, II do CTN).

Outrossim, com a publicação da Lei nº 16.258/2017 em 09/06/2017 que modifica a Lei 12.670/1996, várias penalidades sofreram alterações em suas redações, reduzindo o valor da multa, sendo pertinente portanto, aplicar o princípio da retroatividade benéfica, consoante estabelece o artigo 106, inciso II, letra “c” do CTN, por se tratar de ato ou fato pretérito, para o qual foi instituída penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática:

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

(...)

VIII – outras faltas:

l) omitir informações em arquivos eletrônicos ou nestes informar dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais: multa equivalente a 2% (dois por cento) do valor das operações ou prestações omitidas ou informadas incorretamente, limitada a 1.000 (mil) UFIRCEs por período de apuração;”

Destarte, feita a subsunção do fato à norma, observa-se que a tipificação normativa na data do julgamento apresenta penalidade menos gravosa ao imputado (2% limitada a 1.000 UFIRCEs por período de apuração), do que previa o preceito normativo da época da experimentação do fato típico (5%).

É certo que a Lei nº 16.258/2017, alterou a redação do art. 123, III, "g", podendo agora ser aplicada para qualquer sistemática de tributação (10%), quando se trata de falta de escrituração no livro de entrada, inclusive na modalidade eletrônica. Entretanto, a sua aplicação retroativa não se mostra mais favorável, quando comparada com a redação atual do art. 123, VIII, "I", que estabelece a multa de 2% e como limite a multa de 1.000 UFIRCE's por período de apuração.

Fica evidente pela análise das peças que compõe o processo, que a empresa cometeu o ilícito relatado na inicial, por inobservância ao estabelecido no art. 276 – A do Decreto nº 24.569/97, com redação dada pelo Decreto nº 30.115 de 10/03/2010, sendo aplicável a penalidade gizada no art. 123, VIII, "L", da Lei 12.670/96 alterada pela lei 16.258/17.

Face ao exposto, VOTO para que se conheça do Recurso Ordinário, dando-lhe parcial provimento, com o fito de declarar PARCIAL PROCEDENTE o feito fiscal, em razão da redução do crédito tributário motivada pelo reenquadramento da penalidade.

É o VOTO.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

PERÍODO DE APURAÇÃO	Valor das Operações de Saídas	MULTA 2%	Limite em UFIRCE 3,3390 x 1.000
Jun/2015	26.865,73	537,31	
Ago/2015	4.112,00	82,24	
Set/2015	2.520,00	50,40	
Total	33.497,73	669,95	

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é Recorrente: MERCÓ QUÍMICA DO BRASIL LTDA e Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

Presentes à Sessão o Presidente Dr. José Augusto Teixeira e os Conselheiros Ivete Maurício de Lima, Michel André Bezerra Lima Gradwohl, Dalcília Bruno Soares, Robério Fontenele de Carvalho, Francileite Cavalcante Furtado Remígio e Francisco Alexandre dos Santos Linhares. Presente à sessão o Procurador do Estado Dr. Rafael Lessa Costa Barboza. Presente, também, secretariando os trabalhos da 4ª Câmara de Julgamento, a Secretária substituta Ana Paula Figueiredo Porto.

DECISÃO:

A 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por maioria de votos, conhecer do recurso ordinário interposto, dar-lhe parcial provimento, para modificar a decisão condenatória proferida pela 1ª Instância, julgando PARCIALMENTE PROCEDENTE a acusação fiscal, reenquadrando a penalidade para a prevista no art. 123, VIII, "L" da Lei nº 12.670/96, com nova redação dada pela Lei nº 16.258/17, nos termos do voto da Conselheira Relatora, em conformidade com o parecer da Assessoria Processual Tributária e manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado. Vencido o voto da Conselheira Dalcília Bruno Soares que se manifestou pela procedência da autuação.

SALA DAS SESSÕES DA 4ª. CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza-Ce, aos 14 de SETEMBRO de 2021.

IVETE MAURICIO Assinado de forma
DE digital por IVETE
MAURICIO DE
LIMA:486520753 LIMA:48652075387
Dados: 2021.09.17
87 12:51:16 -03'00'

**Ivete Maurício de Lima
CONSELHEIRA RELATORA**

JOSE AUGUSTO Assinado de forma digital por
JOSE AUGUSTO
TEIXEIRA:22413995 TEIXEIRA:22413995315
Dados: 2021.09.17 15:21:24
315 -03'00'

**José Augusto Teixeira
PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA**

RAFAEL LESSA Assinado de forma digital por
RAFAEL LESSA COSTA BARBOZA
COSTA BARBOZA Dados: 2021.09.20 10:31:50
-03'00'

**Rafael Lessa Costa Barboza
Procurador do Estado**