

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

RESOLUÇÃO nº 216/2022

37ª (trigésima sétima) SESSÃO ORDINÁRIA DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO, REALIZADA EM 20/10/2022

PROCESSO nº 1/883/2021 AUTO DE INFRAÇÃO: 1/202107854

RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RECORRIDO: REGINA AGROINDUSTRIAL S/A

RELATOR ORIGINÁRIO: RENATO RODRIGUES GOMES

CONSELHEIRA RELATORA: DALCÍLIA BRUNO SOARES

EMENTA: FALTA DE REGISTRO DE NOTAS FISCAIS NA EFD. Reexame Necessário conhecido, por unanimidade de votos. Decisão: 1. Quanto à **nulidade por falta de clareza em razão de divergência de informação quanto ao período a que se refere o auto de infração**, afastada por restar claro nos documentos e relatórios acostados aos autos qual o período a que se refere a infração; 2. Afastado o **pedido de improcedência de operações com o CFOP 5451**, pois a legislação determina a obrigatoriedade de escrituração de todas as operações, independente do CFOP; 3. Afastado **pedido de perícia** por existirem nos autos elementos suficientes ao convencimento dos Conselheiros; 4. Quanto ao **caráter confiscatório da multa**, observo que a penalidade foi lançada conforme legislação vigente, não podendo o julgador afastar a aplicação de norma vigente sob o fundamento de inconstitucionalidade, conforme Súmula nº 11 do Conat e art. 48, §2º da Lei nº 15.614/2014 5. **No mérito**, a ausência de registro na EFD de notas fiscais de entradas, listadas na planilha fiscal, caracteriza infração tributária, devendo ser aplicada a penalidade específica do art. 123, III, "g" da Lei 12.670/96. Decisão, por maioria de votos, no sentido de dar provimento ao Reexame Necessário para modificar a decisão singular de PARCIAL PROCEDENTE para julgar **PROCEDENTE** o lançamento. Decisão em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária e com a manifestação oral da Procuradoria Geral do Estado; 6. **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 escriturar em seu Registro de Entradas-EFD. notas fiscais diversas, no valor de R\$ 146.733.607,85 relativas a operações de entradas de mercadorias, no período de dezembro de 2018. Indica como artigos infringidos: art 276-G do Decreto nº 24.569/97 e penalidade do art. 123, III, g, da Lei nº 12 670/96.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

Nas Informações Complementares o fiscal declara ter intimado o contribuinte a justificar a irregularidade apontada (fl. 6), conforme Norma de Execução nº 03/2020. Consta nos autos listagem de notas fiscais não escrituradas (fls 8-155), Consulta Movimento Totalizado por CFOP, DANFE's e CD-ROM.

O sujeito passivo apresentou **defesa** na qual argui improcedência, multa aplicada tem caráter confiscatório, requer perícia.

A 1ª Instância julgou PARCIAL PROCEDENTE o lançamento, reenquadrou a penalidade para o art. 123, VIII, alínea "I" da Lei nº 12.670/96, reduzindo a multa originalmente lançada para o valor total de R\$ 2.934.672,15. Interpôs Reexame Necessário nos termos do art. 104, § 2º, da Lei nº 15.614/14

O contribuinte não apresentou Recurso Ordinário.

A Célula de Assessoria Processual sugeriu a manutenção da decisão de 1ª Instância de PARCIAL PROCEDÊNCIA com a aplicação da penalidade do art.123, VIII "I" da Lei 12.670/1996.

Em síntese é o relatório.

VOTO DA RELATORA:

Em análise preliminar, **quanto à nulidade por falta de clareza em razão de divergência de informação quanto ao período a que se refere o auto de infração**, voto no sentido de afastá-la, pois o período está indicado no MAF nº 2021.01021, no Termo de Início e na listagem das notas fiscais que foram objeto da autuação.

Afasto o pedido de **improcedência** por se tratar de operações com o CFOP 5451 que estariam desobrigadas da escrituração, pois a legislação determina a obrigatoriedade de escrituração de todas as operações, nos termos do art. 276-A. do Decreto nº 24.569/1997:

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

§ 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.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

Assim sendo os contribuintes obrigados à Escrituração Fiscal Digital - EFD devem escriturar a totalidade das operações de entrada e de saída de mercadorias, necessárias à apuração do ICMS, bem como prestar outras informações de interesse do Fisco, independente do CFOP.

Afasto o **pedido de perícia**, por existirem nos autos elementos suficientes sobre a ocorrência da infração relatada na inicial e, porque o autuado não apresentou elementos probatórios que ensejasse a necessidade de perícia, assim como não constam provas ou indícios capazes de afastar a acusação, motivo pelo qual voto pelo **INDEFERIMENTO** do pedido de perícia requerido pela parte, com base no art. 97, III, da Lei nº 15.614/2014:

Art. 97. O julgador indeferirá, de forma fundamentada, o pedido de realização de perícia, quando:

I – formulado de modo genérico;

II – não observada a pertinência dos quesitos formulados aos fatos imputados na autuação;

III – os fatos forem incontroversos e os elementos contidos nos autos forem suficientes à formação de seu convencimento;

Sobre a **natureza confiscatória da multa**, afasto com base no art. 48, §2º, da Lei nº 16.514/14 que não incluiu na competência da autoridade julgadora “afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade”, salvo se o Supremo Tribunal Federal –STF declarar inconstitucional. Aplica-se ao caso a Súmula nº 11 do Conat e do §2º do art. 48, da Lei nº 15.614/2014 que vedam ao julgador afastar a aplicação de norma vigente sob o fundamento de inconstitucionalidade.

No mérito, a Escrituração Fiscal Digital (EFD) substituiu a escrituração em livros impressos a partir de a vigência do Decreto nº 29.041/2007:

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.

A mudança de meio físico para o meio eletrônico não tem o condão de alterar o tipo de obrigação acessória e nem sua fundamentação jurídica, posto que a obrigação de escriturar documentos fiscais relativos às entradas de mercadorias no “Livro Registro de Entradas” continuou sendo fundamentado no art. 269 do Decreto nº 24.569/1997, depois de inclusa a modalidade eletrônica:

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

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.

A Escrituração Fiscal Digital – EFD não substituiu apenas a escrituração em livros impressos, mas também incluiu diversos registros com vários tipos de informações, conforme Manual de Orientação instituído pelo Ato COTEPE/ICMS nº 09/2008:

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.

Nesse sentido, a legislação determina que o contribuinte obrigado a Escrituração Fiscal Digital (EFD) deve escriturar e prestar informações fiscais em único arquivo eletrônico, mas isso não significa que tais obrigações constituam uma única obrigação acessória, nem implica que a ausência de quaisquer informações contidas no arquivo eletrônico constitui uma única infração, nos termos do art. 276-A do RICMS:

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.

Uma interpretação sistemática da legislação tributária sobre o tema mostra que as condutas de escriturar e informar não se confundem, tratam de obrigações tributárias autônomas fundadas em diferentes dispositivos e cujo descumprimento enseja sanções específicas, na forma definida pelo legislador a quem cabe a função de atribuir sanção de acordo com o "bem jurídico" que visa proteger, não cabendo ao aplicador da norma atribuir o mesmo grau de relevância e peso a todas as informações ausentes na EFD.

Não constitui justiça fiscal penalizar o contribuinte que omitiu simples informação relativa ao código de produto com a mesma multa daquele que omitiu toda a operação, pois, o potencial ofensivo desta última conduta é maior, seus efeitos fiscais são mais danosos, podem repercutir sobre a cobrança de imposto, por isso faz sentido que ao invés de revogar a penalidade específica do artigo 123, inciso III, alínea "g", da Lei nº 12.670/96, quis o legislador mantê-la com a inclusão da "modalidade eletrônica" no texto do dispositivo pela Lei nº 16.258/2017.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

Os autos relatam que o sujeito passivo deixou de *escreiturar notas fiscais de* entradas no registro de entrada, em meio eletrônico (EFD), tais fatos enquadram-se na penalidade específica prevista no art. 123, III, g, da Lei nº 12.670/96:

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](#))

Não há menção nos autos sobre o contribuinte ter *omitido informações em arquivos eletrônicos ou ter informado nestes dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais* (art. 123, VIII, “I”, da Lei nº 12.670/96), portanto, não existem dúvidas em relação aos fatos que se enquadrem dentre as situações expressas no art. 112 do CTN, não sendo o “valor” mais benéfico da multa um critério jurídico válido a se sobrepor aos princípios da legalidade e especialidade.

O art. 46 da Lei nº 15.614/2014 estabelece que o processo administrativo tributário se rege pelos princípios referidos no art. 37 da Constituição Federal de 1988, isso significa que o poder discricionário da autoridade julgadora deve se reger pelo princípio da legalidade, logo, não tem competência para deixar de aplicar norma específica e juridicamente válida, prevista no art. 123, inciso III, alínea “g”, da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 16.258/2017.

Ainda que houvesse conflito entre normas, o Código Processo Civil prevê que o juiz deve justificar o objeto e os critérios gerais da ponderação efetuada, enunciando as razões que autorizam a afastar norma e as premissas fáticas que fundamentam a conclusão (Art. 489, §2º do CPC), no caso não existem justificativas que impliquem em revogação tácita de dispositivo juridicamente válido.

A **Secretária da Fazenda**, no uso de sua competência para expedir ato para fiel execução das leis e regulamentos estaduais, nos termos do art. 93, III da Constituição Estadual do Ceará, tornou ainda mais claro ao aplicador da norma as circunstâncias em que cada penalidade deve ser aplicada (art. 123, III, “g” da Lei nº 12.670/96 e o art. 123, VIII, L, da Lei nº 12.670/96) por meio de Nota Explicativa nº 01/2022, na qual descreve:

1. Aplica-se a penalidade de que trata o art. 123, inciso III, alínea “g”, da Lei nº 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:

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

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 “Entr” 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 inexatidões:

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.

Destaca-se que a Nota Explicativa nº 01/2022 não trouxe mudança de critério jurídico na interpretação da norma, pois desde a inclusão da “modalidade eletrônica” na redação do artigo 123, inciso III, alínea “g” pela Lei nº 16.258/2017, os autos de infração lavrados em decorrência de falta de escrituração de documentos fiscais na Escrituração Fiscal Digital (EFD) são penalizados com base no referido dispositivo, portanto, já existia uma prática reiterada da autoridade lançadora anterior a referida nota explicativa.

Nesse sentido, os autos de infração, que tramitam no âmbito do Contencioso Administrativo Tributário (CONAT), lavrados com a aplicação da multa prevista no art. 123, III, “g” da Lei nº 12.670/96 e art. 123, VIII, “I”, da Lei nº 12.670/96 nas exatas circunstâncias descritas na Nota Explicativa nº 01/2022 devem ser mantidos, pois mostram não existir mudança na interpretação da norma, posto que o critério jurídico aplicado no lançamento já está em consonância com o procedimento adotado no âmbito da Secretaria da Fazenda.

O Contencioso Administrativo Tributário (CONAT) fundamenta suas decisões na legislação tributária, que inclui Instrução Normativa, Nota Explicativa, Pareceres e Norma de Execução e demais atos normativos emitidos pelo titular da pasta, portanto, a Nota Explicativa nº 01/2022 deve ser observada, nos termos do art. 100, I do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

Considerando que o agente fiscal aplicou multa que se adequa aos fatos relatados no auto de infração, prevista do artigo 123, inciso III, alínea "g", da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017, concluo que o lançamento de ofício se encontra de acordo com a correta subsunção dos fatos à norma, definida pelo legislador tributário e pela titular da pasta da Secretaria da Fazenda, não existindo dúvidas sobre a natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação que justifique aplicar o critério mais benéfico do art. 112 do CTN, logo, deve-se manter a penalidade originalmente lançada.

Em face ao exposto, voto no sentido de conhecer o Reexame Necessário, dar-lhe **provimento** para reformar a decisão de PARCIAL PROCEDÊNCIA da decisão singular para PROCEDÊNCIA do lançamento, com penalidade específica prevista no art. 123, III, g, da Lei nº 12.670/96, com redação da Lei nº 16.258/2017.

É como voto.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:

Dezembro/2018

Valor NFs não escrituradas	R\$ 146.733.607,85
MULTA (10%)	R\$ 14.673.360,78
TOTAL	R\$ 14.673.360,78

DECISÃO:

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA. Recorrido: REGINA AGROINDUSTRIAL S/A.

RESOLVEM os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do reexame necessário interposto: 1. **Quanto à nulidade por falta de clareza em razão de divergência de informação quanto ao período a que se refere o auto de infração:** afastar, por unanimidade de votos, tendo vista restar claro nos autos o período ao qual se refere a irregularidade apontada; 2. **Quanto ao pedido de improcedência por se tratar de operações com o CFOP 5451 que estariam desobrigadas da escrituração:** afastar, por unanimidade de votos, tendo em vista que a legislação é clara quanto à obrigatoriedade de escrituração dessas operações; 3. **Quanto ao pedido de perícia:** afastar, por unanimidade de votos, tendo em vista

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

que há nos autos elementos suficientes para o convencimento dos Conselheiros; 4. **Quanto ao caráter confiscatório da multa:** a 4ª Câmara decide, por unanimidade de votos, não acolher o argumento do recorrente, por entender que a aplicação da multa se dá em conformidade com a legislação vigente, sendo caso de aplicação da Súmula nº 11 do Conat e do §2º do art. 48, da Lei nº 15.614/2014, que vedam ao julgador afastar a aplicação de norma vigente sob o fundamento de inconstitucionalidade. No mérito: por maioria de votos, decide dar provimento ao Reexame Necessário no sentido de julgar PROCEDENTE o feito fiscal e aplicar a penalidade inserida no art. 123, III, “g” da Lei 12.670/96. Vencidos os Conselheiros Renato Rodrigues Gomes e Matheus Fernandes Menezes que se manifestaram pela manutenção da decisão singular por entenderem ser a penalidade mais adequada à infração. Decisão em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária e com a manifestação oral da Procuradoria Geral do Estado. Fica designada para elaborar a Resolução a Conselheira Dalcília Bruno Soares que proferiu o primeiro voto divergente vencedor.

Presentes a **37ª (trigésima sétima) Sessão Ordinária da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará**, o Presidente da 4ª Câmara de Julgamento Sr. Michel André Bezerra Lima Gradvohl, os(as) Conselheiros(as) Gerusa Marília Alves Melquiades de Lima, Dalcília Bruno Soares, Francisco Wellington Ávila Pereira, Carlos Mauro Benevides Neto, Renato Rodrigues Gomes e Matheus Fernandes Menezes. Presente à sessão o Procurador do Estado: Dr. Rafael Lessa Costa Barboza. Presente, secretariando os trabalhos, a Secretária Edilene Vieira de Alexandria.

SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 23 de novembro de 2022.

Dalcília Bruno Soares

CONSELHEIRA RELATORA

Michel André Bezerra Lima Gradvohl

PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA