

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

RESOLUÇÃO nº: 235/2022

44ª (quadragésima quarta) SESSÃO ORDINÁRIA DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO,
REALIZADA EM 16/11/2022

PROCESSO DE RECURSO Nº.: 1/559/2021 AI.: 1/ 202101480 - CGF: 06.373977-1

RECORRENTE: BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATOR (ORIGINÁRIO): ALMIR DE ALMEIDA CARDOSO JÚNIOR

CONSELHEIRA RELATORA (DESIGNADA): DALCÍLIA BRUNO SOARES

EMENTA: FALTA DE REGISTRO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA INTERESTADUAIS NA EFD. Julgado **PROCEDENTE** o lançamento. Recurso Ordinário conhecido, por unanimidade de votos. Decisão: 1. Afastado o **pedido de nulidade por a autuação não ter apresentado provas de falta de escrituração de mercadorias que tenha entrado em seu estabelecimento**, tendo em vista a técnica adotada no levantamento fiscal é idônea para comprovar a ocorrência da irregularidade imputada à recorrente, a prova da infração decorre da própria ausência de registro dos documentos listados na planilha fiscal no Registro de Entrada da Escrituração Fiscal Digital- EFD dos exercícios 2018- 2019; 2. Afastado o **pedido de improcedência por não haver comprovação de que as mercadorias elencadas no auto de infração efetivamente entraram no estabelecimento da autuada e por ela não ter obrigação de registrar nota fiscal que não entrou em seu estabelecimento** por existirem nos autos elementos que apontam que as notas fiscais não escrituradas foram destinadas à recorrente e que não foram efetivamente rejeitadas pela autuada; 3. Afastado o **argumento de caráter exorbitante, desproporcional e confiscatório da multa**, pois penalidade lançada está de acordo com a legislação, não cabe ao julgador afastar a aplicação de norma vigente sob o fundamento de inconstitucionalidade, conforme Súmula nº 11 do Conat e art. 62º da Lei nº 18.185/2022; 4. Afastado o **pedido de reenquadramento para a penalidade prevista no art. 123, VIII, I, da Lei 12.670/96**, por existir penalidade específica prevista no art. 123, III, g da Lei nº 12.670/96. **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 no sentido de manter o julgamento singular e confirmar a **PROCEDÊNCIA do lançamento**, por voto de desempate da presidência, em desacordo com a 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. PROCEDÊNCIA. NORMA EXPLICATIVA. PROCEDÊNCIA

RELATÓRIO:

O Auto de Infração relata que o sujeito passivo deixou de escriturar em seu Registro de Entradas-EFD notas fiscais eletrônicas de entradas, no valor de R\$ 2.575.121,31 referente aos exercícios de 2018 e 2019. Aplica multa de R\$ 257.512,13. Indica como artigo infringido o 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 se manifestar sobre a falta de escrituração na EFD, por meio do Termo de Intimação nº 2020.07603 (fl. 8). Consta nos autos CD-ROM com listagem de notas fiscais não escrituradas.

O sujeito passivo apresentou defesa na qual requer nulidade, improcedência e multa mais benéfica, aplicação do art. 112 do CTN.

A 1ª Instância julgou PROCEDENTE o lançamento, afastou as preliminares de nulidades suscitadas pela defesa, entendeu que não houve prejuízo ao contraditório e ampla defesa, que existem provas suficientes para caracterizar a infração, manteve a multa originalmente lançada. Indicou como dispositivos infringidos: artigos 276- A, caput, § § 1º e 3º, 276-C, 276-F, 276-G, 276-H e 276-K do Decreto nº 24.569/97, acrescidos pelo Decreto nº 30.1 15/2010. Penalidade prevista no artigo 123, inciso III, alínea "g", da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 16.258/2017.

O contribuinte apresentou Recurso Ordinário. às fls. 60 a 81

1. Nulidade do Feito Fiscal. Afirma que o autuante não comprovou que a Recorrente não escriturou o documento fiscal através da apresentação do Livro de Registro de Entrada;
2. Que a autuação fora baseada em mera presunção, não houve comprovação de que a mercadoria realmente entrou no estabelecimento da recorrente, não existindo obrigatoriedade do destinatário registrar nota fiscal cuja mercadoria não ingressou no estabelecimento;
3. Afirma que não foram preenchidos os pressupostos legais para a liquidez e certeza, e que não fora permitido o exercício pleno do direito ao contraditório e ampla defesa;
4. Multa aplicada é exorbitante, desproporcional e possui caráter confiscatório, ao que requer aplicação da penalidade prevista no artigo 123, VIII, "I", da Lei nº 12.670/96, com fundamento no artigo 112 do CTN
5. Requer a produção de provas por todos os meios legais permitidos e realização de Perícia a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

A Assessoria Processual Tributária manifestou-se no sentido de conhecer o recurso ordinário, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão singular de PROCEDÊNCIA do auto de infração.

Em síntese é o relatório.

VOTO DA RELATORA:

Em análise preliminar, **afasto o pedido de nulidade por a autuação não ter apresentado provas de falta de escrituração de mercadoria que tenha entrado em seu estabelecimento**, observo que a infração denominada de FALTA DE ESCRITURAÇÃO caracteriza-se pela conduta “omissiva” de o contribuinte não escriturar notas fiscais em seus livros físicos ou digitais. Logo, a prova da infração decorre da própria ausência de registro dos documentos listados na planilha fiscal no Registro de Entrada da Escrituração Fiscal Digital- EFD, referente aos exercícios 2018- 2019.

Afasto o pedido de improcedência com o argumento de que não há comprovação de que as mercadorias elencadas no auto de infração efetivamente entraram no estabelecimento da autuada e por ela não ter obrigação de registrar nota fiscal que não entrou em seu estabelecimento:

Ressalto que a Recorrente não apresentou qualquer indício que dê suporte aos argumentos supracitados. Não se trata de prova negativa ou impossível, pois a Recorrente poderia obter provas junto ao fornecedor, utilizar seus registros fiscais e contábeis como elemento de prova, bem como poderia ter informado ao fisco, espontaneamente, sobre o uso indevido de seus dados, entre o período de ocorrência do fato gerador (2018-2019) e antes de iniciada a ação fiscal (2020).

Não cabe ao fisco **provar operações para as quais foram emitidas notas fiscais, portanto é ônus da empresa** apresentar elementos probatórios ou indícios dos argumentos de defesa, motivo pelo qual voto pelo qual não prospera pedido de perícia formulado de maneira genérica.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Sobre o **caráter exorbitante, desproporcional e confiscatório da multa**, observo que o agente fiscal tem suas atividades vinculadas à lei por força do art. 37 da CF/88, portanto, somente pode aplicar as penalidades definidas na Lei nº 12.670/96, inexistindo discricionariedade no cálculo das multas decorrentes de infrações tributárias.

Ressalto que a autoridade julgadora não tem competência de afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, salvo se a norma for declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal –STF. No caso, os dispositivos infringidos são juridicamente válidos, motivo pelo qual aplica-se a Súmula nº 11 do Conat e art. 62 da Lei nº 18.185/22 que vedam ao julgador afastar a aplicação de norma vigente sob o fundamento de inconstitucionalidade:

Art. 62. Fica vedado à autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob fundamento de inconstitucionalidade.

Súmula 11. É VEDADO AOS ÓRGÃOS DE JULGAMENTO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT AFASTAR OU REDUZIR MULTA SUGERIDA EM AUTO DE INFRAÇÃO SOB O FUNDAMENTO DE APRESENTAR NATUREZA CONFISCATÓRIA POR IMPLICAR INDEVIDO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 12.670/96.

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 mera 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:

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.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

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 *escribirar 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. 36 da Lei nº 18.185/2022 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

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

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 “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 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.

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:

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas

Considerando que o agente fiscal aplicou multa que se adequa especificamente 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 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 justificasse aplicar o critério mais benéfico previsto no art. 112 do CTN, motivo pelo qual **afasto o reenquadramento da penalidade requerida pela parte.**

Em face ao exposto, voto no sentido de conhecer do recurso ordinário interposto, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão de PROCEDÊNCIA proferida pela 1ª Instância, mantendo a penalidade específica estabelecida 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:

	01/2018 A 12/2018	01/2019 A 12/2019	TOTAL
Base de cálculo	R\$ 808.940,20	R\$ 1.766.181,11	R\$ 2.575.121,31
Multa (10%)	R\$ 80.894,02	R\$ 176.618,11	R\$ 257.512,13
TOTAL			R\$ 257.512,13

DECISÃO:

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

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

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 ao pedido de nulidade por a autuação não ter apresentado provas de falta de escrituração de mercadoria que tenha entrado em seu estabelecimento:** afastar por unanimidade de votos, tendo em vista que a técnica adotada no levantamento fiscal é idônea para comprovar a ocorrência da irregularidade imputada à recorrente; 2. **Quanto ao pedido de improcedência por não haver comprovação de que as mercadorias elencadas no auto de infração efetivamente entraram no estabelecimento da autuada e por ela não ter obrigação de registrar nota fiscal que não entrou em seu estabelecimento:** afastar por unanimidade de votos, tendo em vista que há nos autos elementos que apontam que as notas fiscais não escrituradas foram destinadas à recorrente e que não foram efetivamente rejeitadas pela autuada; 3. **Quanto ao caráter exorbitante, desproporcional e 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 art. 62 da Lei nº 18.185/22 que vedam ao julgador afastar a aplicação de norma vigente sob o fundamento de inconstitucionalidade; 4. **Quanto ao pedido de reenquadramento para a penalidade prevista no art. 123, VIII, I da Lei 12670/96:** por voto de desempate da presidência, resolve não acatar o pedido de reenquadramento por entender que a penalidade prevista no art. 123, III, g da Lei nº 12.670/96 é a penalidade específica aplicável à infração identificada. Em conclusão: a 4ª Câmara, após conhecer do Recurso Ordinário, nega-lhe provimento no sentido de confirmar a decisão singular de PROCEDÊNCIA do feito fiscal. Decisão em desacordo com a manifestação oral da Procuradoria Geral do Estado. Fica designada para lavrar a resolução, a Conselheira Dalcília Bruno Soares que proferiu o primeiro voto vencedor divergente. Presente para sustentação oral, o advogado da recorrente, Dr. Alexandre Araújo Albuquerque.

Presentes a 44ª (quadragésima quarta) Sessão Ordinária da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará, sob a Presidência do Dr. Michel André Bezerra Lima Gradvohl, os Conselheiros Dalcília Bruno Soares, Francisco Wellington Ávila Pereira, Gersa Marília Alves Melquiades de Lima, Almir de Almeida Cardoso Júnior, Thyago da Silva Bezerra e Nelson Bruno do Rego Valença.



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

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 16 de dezembro de 2022.

Dalcília Bruno Soares

CONSELHEIRA RELATORA

Michel André Bezerra Lima Gradvohl

PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA