



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

RESOLUÇÃO Nº. 280/2021

67ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL DE 20 DE OUTUBRO DE 2021 – 13:30 h

PROCESSO No.: 1/3374/2019

AUTO DE INFRAÇÃO Nº.: 1/201905741

RECORRENTE: DRICOS MÓVEIS E ELETRODOMÉSTICOS 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 2014 e 2015. Infração aos artigos 276-g, I, 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 – EXTENSÃO DOS EFEITOS – PENALIDADE MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA – PARCIAL PROCEDÊNCIA

RELATÓRIO:

Conforme peça basilar, o agente fiscal relata que a autuada no período de março de 2014 a dezembro de 2015 deixou de informar na EFD, notas fiscais de entradas no montante de R\$ 43.186,39 (Quarenta e três mil, cento e oitenta e seis reais e trinta e nove centavos), conforme esclarecimentos nas Informações Complementares.

No campo específico do auto de infração consta como infringidos os artigos 276-g, I, do Decreto nº 24.569/97 e a penalidade prevista no art. 123, III, “g” da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017, resultando na multa autônoma no valor de R\$ 4.318,54 (Quatro mil, trezentos e dezoito reais e cinquenta e quatro centavo), que equivale a 10% do total das operações de entradas não informadas na EFD.

Na Primeira Instância, a autoridade julgadora decide pela PROCEDÊNCIA (fls. 26/28), tendo em vista não restar dúvidas sobre a infração cometida, inclusive admitida pelo impugnante. Ao final de sua decisão observa que não cabe ao julgador singular se debruçar sobre questões de inconstitucionalidade da norma que esteja em pleno vigor, razão pela qual não há possibilidade de modificação da penalidade aplicada.

O sujeito passivo interpõe Recurso Ordinário (fls.34/37), requerendo a PARCIAL PROCEDÊNCIA do auto de infração, em face da aplicação da penalidade mais benéfica, com o pertinente reenquadramento da penalidade para a prevista na alínea L, do inciso VIII do art. 123 da Lei nº 12.670/96

A Célula de Assessoria Processual Tributária no Parecer nº 164/2021, acostado às fls. 41/42, opina para que seja mantida a PROCEDÊNCIA, sob o entendimento de que a penalidade indicada pelo autuante se aplica corretamente à hipótese tratada nos autos.

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.

Conforme peça basilar, a infração configurada se refere ao descumprimento de obrigação acessória, especificamente à falta de registro na Escrituração Fiscal Digital – EFD de notas fiscais eletrônicas de entradas relativas ao período de março de 2014 a dezembro de 2015.

De início não se vislumbra no presente caso nenhuma causa de nulidade, inclusive a Recorrente não traz nenhuma questão preliminar, restando indubitável que não há cerceamento ao direito de defesa e que a formalização do processo atende todas as exigências formais.

A autuação pela sua 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 a escrituração fiscal do contribuinte.

No mérito, diante das provas acostadas pelo autuante fica evidenciado o ilícito cometido pelo contribuinte, sobre o qual recai o peso da legislação em vigor, mais especificamente aquela parcela que dispõe sobre as obrigações de fazer e deixar de fazer, 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.

No caso em que se cuida, o agente fiscal apresenta como prova 01 (uma) planilha com a relação das notas fiscais de entrada não escrituradas e os dados necessários para identificação das operações (CD entregue anexo ao auto de infração), que totalizam o valor de 43.186,39 (Quarenta e três mil, cento e oitenta e seis reais e trinta e nove centavos), conforme esclarecimentos nas Informações Complementares.

Ressalta-se que, a lavratura do auto de infração ocorreu em 23 de abril de 2019, 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 2014 e 2015).

O ato de "deixar de escriturar notas fiscais" de entrada ou de saída, dependendo da concepção do fiscal, a penalidade poderia variar, razão pela

qual se considera prudente uma análise minuciosa quanto a penalidade mais adequada.

A ausência de informações no Livro Registro de Entrada, poderia à época dos fatos, se entendido pelo autuante como a infração “*deixar de escriturar no Livro de Entrada*”, a penalidade sugerida seria a 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, poderá indicar a penalidade específica 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 também equivaleria a “*omitir informações em arquivos magnéticos*”, conseqüentemente, o agente fiscal indicar 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 (2014 e 2015), o ato de deixar de escriturar nota fiscal de entrada com base em cruzamento de informações em arquivos eletrônicos (EFD), poderia variar de acordo com o entendimento do autuante com base na legislação vigente, aplicar uma das 03 (três) penalidades indicadas.

Diante desse contexto, exsurge 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, mostra-se mais favorável ao contribuinte, uma vez que a situação fática se adequa perfeitamente ao ato de “deixar de escriturar nota fiscal de entrada”, 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, caso tenha ocorrido. 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.

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, “l”, 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, devendo na conduta da autuada ser aplicada penalidade gizada no art. 123, VIII, “L”, da Lei 12.670/96 alterada pela lei 16.258/17, conforme cálculo abaixo que estabelece a multa de 2% e como limite a multa de 1.000 UFIRCE's por período de apuração.

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, acolhendo o pedido de reenquadramento da penalidade da Recorrente, em consonância com os precedentes desse Colegiado, contrariamente ao parecer da Assessoria Processual Tributária (procedência), mas em conformidade com a manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É o VOTO.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

PERÍODO DA INFRAÇÃO	BASE DE CÁLCULO	MULTA 2%
MARÇO/2014 A DEZEMBRO/2015	R\$ 43.186,39	R\$ 863,73

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é **RECORRENTE** - DRICOS MÓVEIS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA e **RECORRIDO** - CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

Presentes à Sessão o Presidente Dr. José Augusto Teixeira. Presentes à Sessão os Conselheiros Ivete Maurício de Lima, Michel André Bezerra Lima Gradwohl, Dalcília Bruno Soares, José Osmar Celestino Junior, Robério Fontenele de Carvalho e Thyago da Silva Bezerra. 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

Resolvem os membros da 4ª Câmara, após conhecer do recurso ordinário interposto, por maioria de votos, dar provimento ao recurso para reformar 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 a nova redação dada pela Lei nº 16.258/2017, nos termos do voto da Conselheira Relatora, contrariamente ao parecer da Assessoria Processual Tributária (procedência), mas em conformidade com a manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. O Conselheiro Dr. Michel Gradwohl ressaltou que seu entendimento pessoal é pela aplicação do Art. 123, III, "G" da Lei 12.670/96 com a nova redação dada pela Lei nº 16.258/2017, mas votou pela aplicação da penalidade prevista no art. 123, VIII, "L" da Lei nº 12.670/96, como nova redação dada pela Lei nº 16.258/2017, justificando-se pela aplicabilidade do princípio da colegialidade. Vencido o voto da Conselheira Dalcília Bruno Soares que se manifestou pela procedência da acusação fiscal, aplicando ao caso a penalidade do art. 123, III, "G" da Lei 12.670/96, por ser mais específica ao caso concreto. Presente, para apresentação de sustentação oral do recurso, a representante legal da autuada, Dra. Letícia Vasconcelos Paraíso, acompanhada do Dr. Gustavo Bevilaqua e Dr. Gustavo Alencar.

SALA DAS SESSÕES DA 4ª. CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza-Ce, aos 25 de novembro de 2021.

IVETE MAURICIO DE MAURICIO DE LIMA 48652075387
LIMA:48652075387
Assinado de forma digital por IVETE MAURICIO DE LIMA 48652075387
Dados: 2021.11.25 16:12:13 0100'

Ivete Maurício de Lima
CONSELHEIRA RELATORA

JOSE AUGUSTO
TEIXEIRA:22413995315

Assinado de forma digital por JOSE AUGUSTO TEIXEIRA:22413995315
Dados: 2021.11.26 10:06:04 -03'00'

José Augusto Teixeira
PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA

RAFAEL LESSA
COSTA
BARBOZA

Assinado de forma digital por RAFAEL LESSA COSTA BARBOZA
Dados: 2021.12.09 09:15:10 -03'00'

Rafael Lessa Costa Barboza
Procurador do Estado