



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
Conselho de Recursos Tributários - CRT  
11ª. Sessão Plenária

**RECURSO ESPECIAL**

RESOLUÇÃO Nº ~~48~~ /2010 - 11ª. SESSÃO ORDINÁRIA DE: 26/11/ 2009  
PROCESSO Nº 1/4167/2005 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/2005.16936-2  
RECORRENTE: SUPERMERCADO WANDERBOX LTDA.  
RECORRIDO: ESTADO DO CEARÁ (1ª. CÂMARA DE JULGAMENTO/CRT)  
AUTUANTE: FRANCISCO DAS CHAGAS SALAES ARAÚJO  
RELATOR: CONSELHEIRO ALFREDO ROGÉRIO GOMES DE BRITO

**EMENTA: RECURSO ESPECIAL – ANTERIORIDADE E IRRETROATIVIDADE NORMATIVA.** “Deixar o contribuinte (...) de entregar ao Fisco arquivo magnético referente a operações com mercadorias ou prestações de serviços”. 1. Em 2003, a todo o exercício, a penalidade (multa) correspondia a 1%. A Lei nº 13.418, de 30.12.2003, tornou-se aplicável a partir de 2004, observando o *Princípio da Anterioridade*, corolário da *Segurança Jurídica*. Seus efeitos, *data vênica*, não poderiam retroagir ao exercício de 2003, porquanto não se nos apresentava mais benéfica, ao revés, porque majorou de 1% para 2% a multa aplicável à situação. Não se cogita da sua aplicação em razão de procedimento fiscal ter sido instaurado quando já era vigente (2005) e produzia efeitos. “O regime normativo substantivo por que se rege a obrigação tributária será o da época do fato gerador e não o da época do lançamento”. 2. No caso vertente, a majoração do percentual da multa de 1% para 2% não poderia jamais ser entendido como instituição de novo critério de apuração ou processo de fiscalização. A apuração da falta – a verificação da não entrega dos arquivos – continuou, a partir da fixação da multa de 2% sendo a mesma quando a multa era de 1%. Muito menos significa ter ampliado o poder de investigação da autoridade fiscal. 3. **Recurso Especial conhecido e provido.** Auto de Infração julgado parcial-procedente. Reformada a decisão exarada pela 1ª Câmara de Julgamento, de acordo com o voto do Conselheiro Relator, fundamentado no art. 150, III, “c” da Constituição Federal e nos artigos 106, II, “c” e 144 do Código Tributário Nacional – CTN, e na manifestação oral, em Sessão de Julgamento, do representante da d. Procuradoria Geral do Estado – PGE. 4. **Penalidades:** Art. 123, VIII, “i” da Lei nº 12.670/96, incluído pela Lei nº 12.945/99.

## RELATÓRIO

Trata-se de *processo administrativo Tributário* no qual o recorrente manejou **Recurso Especial**, admitido pela Presidente do *Conselho de Recursos Tributários* em *Despacho* fundamentado, considerando haver nexos de identidade entre a Resolução *recorrida*, - a do vertente processo, de nº 128/2008 -, e as que foram trazidas à colação, tidas por *paradigmas*, a saber: Resoluções nº 015/2000, 172/2004 e 333/2000. Estas, inferem da aplicação de penalidade - multa -, de menor gravame, com esteio o art. 106, II, do *Código Tributário Nacional*.

Quanto à *Resolução* objeto do presente Recurso Especial (recorrida), e que trata da falta de apresentação de arquivos magnéticos, infração que na época da ocorrência do fato gerador (2003) consignava a multa de **1%**, [passou a ser de **2%** a partir de 2004], ao revés, não se lhe observou a dicção do CTN que importaria no menor gravame, aplicando-se, então, o maior percentual estabelecido.

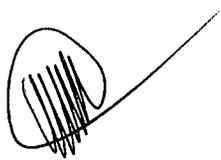
### **DADOS RELEVANTES DA AÇÃO FISCAL:**

O contribuinte deixara de entregar arquivos magnéticos solicitados através de *termos de intimações*, os quais deveriam contemplar as informações do exercício integral (ano civil) de 2003.

Os dados abaixo permitem visualizar as razões recursais, ao mesmo tempo em breve síntese de todo o trâmite e decisões no curso do processo, neste órgão de julgamento, relevantes ao completo deslinde:

Período da infração: janeiro a dezembro de 2003.

Datas de início e de conclusão do procedimento fiscal: 19.08 e 23.09/2005.



**O Auto de infração:**

Neste, lançou a multa correspondente a **2%** estabelecida pela Lei nº 13.418, de 30.12.2003.

**OS JULGAMENTOS NAS INSTÂNCIAS RECURSAIS:**

a) Na 1ª. Instância, por julgador singular:

Decisão pela **parcial-procedência**, por entender de se aplicar a multa (**1%**) vigente à época da infração, resultante na redução do crédito tributário lançado no auto de infração.

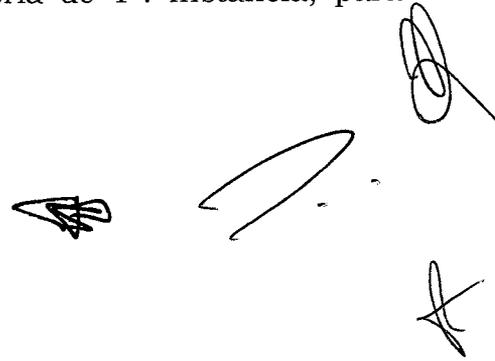
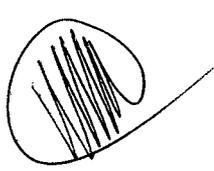
b) Na 2ª. Instância, em decisão coletiva:

Decisão pela **procedência**, restaurou o valor originariamente lançado no auto de infração (**2%**) ao considerar que à época do lançamento, em 2005, tal multa já era a vigente, nos termos da manifestação oral do representante da d. *Procuradoria Geral do Estado*, que alterou os fundamentos do *Parecer da Consultoria Tributária*.

O citado *Parecer* sugeriu conhecer de ambos os recursos, - voluntário e oficial - dando parcial-provimento ao primeiro e total provimento, ao segundo. Entretanto, em sessão de julgamento, na Câmara, este foi oralmente modificado, para o fim de reformar a decisão parcial-condenatória de 1ª. Instância, para procedência da autuação.

*É o breve relatório.*

ARGB

Handwritten signatures and initials in black ink, including a large stylized signature, a smaller signature, and several initials.A handwritten signature consisting of several vertical lines and a curved line at the bottom.A handwritten signature consisting of a circle with a vertical line through it and a horizontal line at the bottom.

**VOTO DO RELATOR**

**RECURSO ESPECIAL Nº 4167/2005**

**Relator: Conselheiro Alfredo Rogério Gomes de Brito**

“Art. 45. Caberá recurso especial das decisões das Câmaras de Julgamento para o Conselho Pleno, em caso de divergência entre a resolução recorrida e outra da mesma Câmara, de Câmara diversa ou do próprio Conselho Pleno, quando tiverem apreciado matéria semelhante.

§ 1º O recurso deverá ser instruído com cópia de decisão tida como divergente ou indicação de publicação idônea, definida como tal no Regimento.

§ 2º Deve o recorrente fundamentar seu recurso explicitando o nexo de identidade entre as decisões tidas por divergentes.”

**LEI ESTADUAL Nº 12.732/97**

**(DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO)**

*Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, trata-se de Recurso Especial interposto contra a respeitável decisão prolatada na Egrégia 1ª. Câmara do Conselho de Recursos Tributários, na sessão de 13 de dezembro de 2007, resultante da Resolução nº 128/2008, de lavra da eminente Conselheira Magna Vitória de Guadalupe Lima Martins.*

O lançamento tributário, contido no auto de infração, infere do descumprimento de obrigação acessória – **obrigação de fazer** - por aplicação de multa correspondente a **2%** sobre o valor de R\$ 2.776.963,00 decorrentes de operações de saídas de mercadorias, que resultara ao valor de R\$ 55.539,26 dado a não entrega, pelo contribuinte, dos arquivos eletrônicos solicitados através de termo de intimação, relativos a todo o exercício, - janeiro a dezembro de 2003, por aplicação do disposto no art. 123, VIII, “i”, da Lei nº 12.670/96 – do ICMS, com a nova e atual redação dada pela Lei nº 13.418/2003.

Em 1ª. Instância, o feito foi julgado parcialmente-procedente, por entender, o julgador singular, em **reduzir de 2% para 1% a multa aplicada**/lançada pelo Auditor Fiscal da Receita Estadual, passando a R\$ 27.769,63 entendendo que 1%, era o percentual vigente a época do fato gerador, com fundamento no art. 123, VIII, "i", da Lei do ICMS, com a redação que lhe dera a Lei nº 12.945/1999.

Em 2ª. Instância, em sede de recurso da decisão singular, operou-se o inverso, ao determinar o patamar inicial, (reformando de **1% para 2%**), restaurando o valor do crédito tributário ao lançamento originário, na forma do procedimento fiscal e de autuação.

Fora reformada e improvida, em seus termos, a decisão monocrática, pela 1ª. Câmara de Julgamento, ensejando agora, o Recurso Especial ao Conselho Pleno. Assentada a divergência, eis a questão e os entendimentos que lhe gafam distinção, os quais autorizaram o deferimento do exame do *Recurso Especial*, bem instruído, o qual, tem por objetivo unificar a jurisprudência do *Conselho de Recursos Tributários* do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará, quando sobre a mesma matéria ocorrer manifestações divergentes, sendo necessário haver nexo de identidade entre as decisões tidas como divergentes.

Com efeito, tanto no advento do ICMS pela Lei - nº 11.530/89 - que o instituiu neste Estado, bem como a Lei que o consolidou, em 1997 (nº 12.670) não capitulava como penalidade a não entrega de arquivos eletrônicos.

Em plano inaugural, calha considerar que após ocorrer à consolidação em lei (v. lei nº 12.670, de 2007) da legislação do ICMS cearense, outras duas leis lhes procederem, pois vieram empós para disciplinar a aplicação da penalidade nova, criada tendo por esteio a obrigação (acessória) de fazer, *in casu*, a não entrega dos arquivos eletrônicos, a saber:

- Lei nº 12.945/1999; e

- Lei nº 13.418/2003.

A primeira estabeleceu a multa pelo descumprimento da obrigação em de 1% e a segunda em 2%; a primeira introduziu a alínea "i" no inciso VIII do art. 123, da Lei do ICMS (nº 12.670/96) enquanto a segunda dera não redação ao dispositivo retrocitado, agravando-lhe em percentual, a multa estabelecida.

Pelo exposto, remete-se a subsunção da norma aos fatos.

A Lei (nº 13.418/2003) fora publicada em 30 de dezembro de 2003, logo não poderia alcançar os fatos geradores ocorridos até esta data, pois sua vigência é matéria de ordem constitucional, logo, em prestígio ao *Princípio da Anterioridade*, somente poderia vir a produzir efeitos no exercício seguinte, isto é, a partir de 2004.

Como os fatos geradores alcançados pelo Ato Designatório - *Ordem de Serviço* - , do procedimento de fiscalização estão unidos ao exercício fechado (janeiro a dezembro) de 2003, lhe é aplicável, a penalidade que era vigente à época da autuação, muito embora tal ordem de fiscalizar tenha sido emitida em 2005, época que resultou a autuação.

### **ASPECTO DE CONSTITUCIONALIDADE**

#### **- Princípio da Anterioridade Tributária**

Sempre presente no Texto Supremo - art. 150, III (alíneas **b** e **c**) -, a anterioridade tributária, limitação ao poder impositivo do Estado e direito fundamental do contribuinte, é postulado tributário dos mais renomados, cláusula pétrea que não pode ser elidida por emenda constitucional, deve ser distinguida hodiernamente com a expressão "anual" ou "de exercício" ao invés de simplesmente anterioridade de modo a distinguir-se da que se pode alcunhar de "privilegiada", "qualificada" ou "nonagesimal", aditada por introdução da Emenda Constitucional n. 42, em 2003.

A confiança do Estado Fiscal reclama-a, em ondas de segurança jurídica, com as quais se entrelaça o referido princípio, de modo a colher-se a certeza e a proteção do contribuinte.

Inadmissível surpreender o sujeito passivo com a retroação de gravame tributário, sobretudo de natureza penal, ao revés, há de se lhe permitir o tempo razoável ao cumprimento de suas obrigações pelo planejamento de suas atividades e misteres.

Desrespeitar tal princípio implica afrontar o texto constitucional.

*Data vênia*, o auditor fiscal da receita estadual, em 2005, procedendo suas tarefas, não estaria autorizado a aplicar a penalidade vigente na data da fiscalização, mas observar qual a vigente no exercício sobre o qual estaria exercendo a tarefa de fiscalização para, sobre ele – o período, em verificando existir infração tributária, qual a penalidade que lhe era assente naquele período.

O *Código Tributário Nacional*, em seu art. 144 leciona-nos, com clareza solar que:

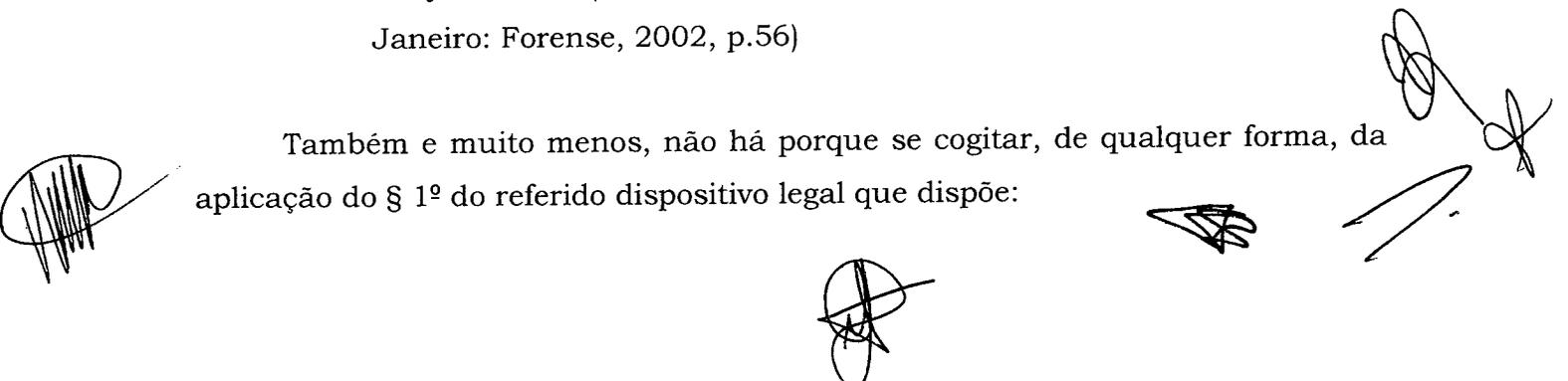
**“Art. 144.** O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

Grifos nossos

Sobre o dispositivo acima, de forma lapidar e conclusiva se reportou **AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO**, dizendo:

**“O regime normativo substantivo por que se regerá a obrigação tributária será o da época do fato gerador e não o da época do lançamento”.** (*Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 7ª. Ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p.56)

Também e muito menos, não há porque se cogitar, de qualquer forma, da aplicação do § 1º do referido dispositivo legal que dispõe:



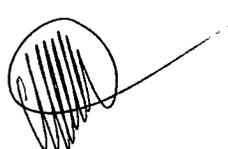
**Art. 145. (...)**

“§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente a ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios (...)”

Lei nova que majora o percentual de multa não significa ampliação dos poderes de investigação de auditor fiscal. Também, no caso vertente, a majoração do percentual da multa **de 1% para 2%** não poderia jamais ser entendido como instituição de novo critério de apuração ou processo de fiscalização. O critério de apuração da falta – a verificação da não entrega dos arquivos – continuou, a partir da fixação da multa de 2% sendo o mesmo quando a multa era de 1%.

O Doutor **HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO**, (*Código Tributário Nacional, com anotações, Ed. Atlas, 2007, pg. 269*), com a didática que lhe é peculiar nos ensina que se trata, o art. 144 do CTN, de “*disposição que decorre da própria lógica jurídica.*” Ele mesmo exemplifica situação que se amolda qual uma luva ao caso *subexamen*:

“Se um fiscal efetua, em 2006, auto de infração contra determinado contribuinte, pelo não pagamento do imposto de renda em 2004, há de aplicar, no que toca à substância da obrigação correspondente, a legislação vigente em 2004. Apenas quanto a aspectos formais e procedimentais do lançamento (que são realidades ocorridas apenas em 2006) é que será aplicável a legislação aplicável em 2006”.



## DIREITO INTERTEMPORAL – “Tempus regit actum”

Não será demasiado, e por derradeiro, na análise do processo também aplicar o que dispõe o art. 106, II do CTN, a saber:

**“Art. 106.** A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

...

**II** – Tratando-se de ato não definitivamente julgado:

...

**c)** Quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Trata-se de retro-operância da lei mais branda, *lex mitior*.

A regra é a da irretroatividade das normas.

Retroatividade é exceção que se admite quando tratar-se de lei mais benéfica da penalidade, da multa fiscal, o que não fora o caso do entendimento da decisão prolatada pela 1ª. Câmara de Julgamento, pelo que merece ser reformada a sua respeitável decisão.

Estando o ato administrativo cujo julgamento em 2ª. Instância, pela Câmara, resultou n'outro manejo recursal – *Especial* -, ao exame do Conselho Pleno, demonstra, de plano, que o ato, mesmo na seara administrativa, não se encontra definitivamente julgado, ainda que confirmássemos neste Conselho Pleno, a decisão da Câmara de Julgamento.

Poderíamos, ao máximo, considerar esgotada, apenas, a via administrativa que reclama razoável duração, celeridade, economia, mas a definitividade somente vai se operar no âmbito judicial (STJ, 2ª. T., REsp. 295.762/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, j. em 05/08/2004, DJ de 25.10.2004, p. 271).

Por todo o exposto,

**VOTO**

À vista do gravame instituído e incluído em Lei – nº 12.670/96 - com lustrro no art. 123, VIII, “i”, conforme redação dada pela Lei nº 13.418, de 2003, **voto** pelo conhecimento do Recurso Especial **dando-lhe** provimento para reformar a decisão condenatória exarada em 2ª. Instância e confirmar a decisão prolatada pelo julgador de 1ª. Instância, a qual ora se restaura, para o fim de fixar em 1% a aplicação da multa, nos termos da manifestação oral, em sessão, pelo representante da d. Procuradoria Geral do Estado.

*É o voto.*

ARGB

**Redação do dispositivo sancionador:**

**“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) deixar o contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados ou de equipamento emissor de cupom fiscal de entregar ao Fisco arquivo magnético referente a operações com mercadorias ou prestações de serviços ou entregá-lo em padrão diferente do estabelecido pela legislação ou, ainda em condições que impossibilitem a leitura dos dados nele contidos: multa equivalente a **dois por cento do valor total das operações e prestações de saídas de cada período irregular**, não inferior a cinco mil unidades fiscais de referencia do Estado do Ceará, sem prejuízo do arbitramento do imposto devido.”

**DA LEI Nº 12.670/1996:**

**(inciso acrescido pela Lei nº 12.945/1999 e NR dada p/ LEI Nº 13.418/2003)**

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Multa.....R\$ 27.769,63

**DECISÃO**

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos em que é recorrente **Supermercado Wanderbox Ltda.**, e recorrido o **Estado do Ceará (1ª. Câmara de Julgamento)**,

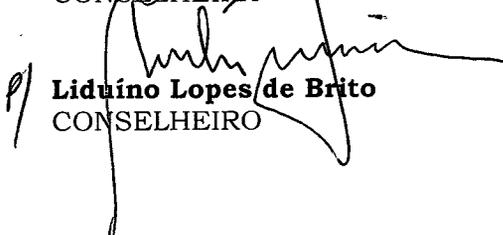
**RESOLVEM** os membros do *Conselho de Recursos Tributários, em Sessão Plenária, – Conselho Pleno* - após conhecer do **Recurso Especial**, admitido na forma do arts. 7º, XII e 47 da Lei nº 12.732/1997, dar-lhe provimento, **por maioria de votos**, para **reformular a decisão condenatória exarada pela 1ª Câmara de Julgamento, ao confirmar e manter a decisão parcial-condenatória de 1ª. Instância**, julgando parcialmente procedente a acusação fiscal, com fundamentos no art. 150, III, “c” da Constituição Federal, nos arts. 106, II, “c” e 144 do Código Tributário Nacional, ao que se aplica a multa de **1%** estabelecida pela Lei nº 12.945/1999 vigente na época – 2003 - do respectivo fato gerador da obrigação, e não a estabelecida em **2%** pela Lei nº 13.418, de 30.12.2003, que entrou em vigor no exercício seguinte, em 2004, nos termos do voto do Conselheiro Relator e da manifestação oral, em sessão, do representante da douta *Procuradoria Geral do Estado*. Foram votos vencidos os dos Conselheiros José Rômulo da Silva e Daniela Souza Gouveia que se manifestaram contrariamente ao voto do Relator e pela manutenção da decisão da 1ª. Câmara de Julgamento. Ausentes à votação os Conselheiros Cid Marconi Gurgel de Souza, João Fernandes Fontenelle, Jannine Gonçalves Feitosa, Marcos Antonio Brasil, Jeritza Gurgel Holanda Rosário Dias e Silvana Carvalho Lima Petelinkar.

**SALA DAS SESSÕES DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT** -, em Fortaleza, aos 24 de junho de 2010.

  
**Liana Maria Machado de Souza**  
PRESIDENTE DO CRT

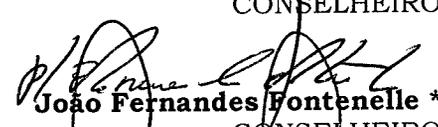
  
**Alfredo Rogério Gomes de Brito**  
CONSELHEIRO RELATOR

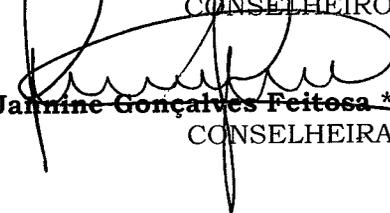
  
**Maria Elnéide Silva e Souza**  
CONSELHEIRA

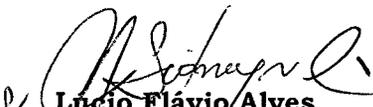
  
**Liduíno Lopes de Brito**  
CONSELHEIRO

  
**Mattelis Viana Netto**  
PROCURADOR DO ESTADO

  
**Cid Marconi Gurgel de Souza \***  
CONSELHEIRO

  
**João Fernandes Fontenelle \***  
CONSELHEIRO

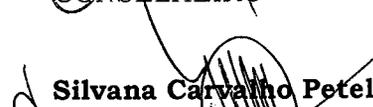
  
**Jannine Gonçalves Feitosa \***  
CONSELHEIRA

  
**Lúcio Flávio Alves**  
CONSELHEIRO

  
**Alexandre Mendes de Souza**  
CONSELHEIRO

  
**Daniela Sousa Gouveia**  
CONSELHEIRA

  
**José Romulo da Silva**  
CONSELHEIRO

  
**Silvana Carvalho Petelinkar \***  
CONSELHEIRA

Presentes à Sessão:

**Dulcimeire Pereira Gomes**  
Presidente da 1ª. Câmara

(\*) não participaram da votação

  
**Vito Simon de Moraes**  
CONSELHEIRO

  
**José Moreira Sobrinho**  
CONSELHEIRO

  
**Jussara Dias Soares**  
CONSELHEIRO

  
**Marcos Antonio Brasil \***  
CONSELHEIRO

**Jeritza Gurgel Holanda Rosário Dias \***  
CONSELHEIRA

  
**Wilame Falcão de Souza**  
Presidente da 2ª. Câmara