



ACÓRDÃO DO CONSUP N.º 1689 / 2018

Processo n.º 201800004050015

Apreciação de Proposta de Súmula n.º 001/18

Interessado: CONSELHO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO -

Autor da Proposição: Conselheiro Victor Augusto de Faria Morato

Relator: Conselheiro Jorge Antônio Bezerra Oliveira

SÚMULA Nº 002: A infração correspondente à omissão de registro de documento fiscal na Escrituração Fiscal Digital – EFD, praticada em período anterior a 16/01/18, data de entrada em vigor da Lei nº 19.965/18, subsume-se à penalidade tipificada no art. 71, inciso XXIII, da Lei nº 11.651/91, em face do disposto no § 7º-B, inciso II, do referido preceito normativo.

DECISÃO - O Conselho Administrativo Tributário, manifestando-se pela totalidade dos Conselheiros efetivos, decidiu, por maioria de votos, aprovar a Súmula nº 002 nos seguintes termos: ***“A infração correspondente à omissão de registro de documento fiscal na Escrituração Fiscal Digital – EFD, praticada em período anterior a 16/01/18, data de entrada em vigor da Lei nº 19.965/18, subsume-se à penalidade tipificada no art. 71, inciso XXIII, da Lei nº 11.651/91, em face do disposto no § 7º-B, inciso II, do referido preceito normativo”***. Foram vencedores os Conselheiros Jorge Antônio Bezerra Oliveira, Nivaldo Carvelo Carvalho, Paulo Henrique Caiado Canedo, Luis Antônio da Silva Costa, Edson Abrão da Silva, José Ferreira de Sousa, Rickardo de Souza Santos Mariano, David Fernandes de Carvalho, Masayuki Missao, Aldeci de Souza Flor, José Pereira D'abadia, Nivaldo José Mendes, Denilson Alves Evangelista, João Divino de Brito, Cláudio Henrique de Oliveira, Antônio Martins da Silva e Andrea Aurora Guedes Vecci. Vencidos, em parte, os Conselheiros Evandro Luis Pauli, Gerluce Castanheira Silva Pádua e Gilmar Rodrigues de Almeida que votaram para que fosse excluída da parte final do verbete a expressão "inciso II".

RELATÓRIO

Cuida-se de proposta de enunciado de súmula encaminhada pelo ilustre Conselheiro Victor Augusto de Faria Morato, em conformidade com o prescrito no § 2º do art. 22 da Lei nº 16.469, de 19 de janeiro de 2009, a qual oferece o seguinte texto sugestivo de verbete:

Conselho Administrativo Tributário - Secretaria Geral
Rua 201, nº 430, esquina c/ 11ª Avenida, Setor Leste Vila Nova CEP: 74643-050 - Goiânia - GO
Telefone: 4012-7206



ACÓRDÃO DO CONSUP N.º 1689 / 2018

Processo n.º 201800004050015

Apreciação de Proposta de Súmula n.º 001/18

Interessado: CONSELHO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO -

“A infração correspondente à omissão de registro de documento fiscal na Escrituração Fiscal Digital – EFD, praticada em período anterior a 16/01/18, data de entrada em vigor da Lei nº 19.965/18, subsume-se à penalidade tipificada no art. 71, inciso XXIII, da Lei nº 11.651/91, em face do disposto no § 7º-B, inciso II, do referido preceito normativo”

Acompanham a proposta as decisões reiteradas do Conselho Superior relativa a matéria a ser sumulada.

Da fundamentação apresentada pelo Conselheiro proponente, consta o seguinte:

A aplicação do inciso XXIII, “a” do CTE, quanto às infrações de não registro, em EFD, de notas fiscais de entradas ou de saídas, se deve à análise do § 7º-B do mesmo dispositivo, cuja redação segue:

“Art. 71.....
.....

§ 7º-B Nos casos em que a legislação tributária permita ou exija a substituição de documento ou livro fiscal por arquivo magnético, cuja remessa ao fisco seja obrigatória, deve ser observado o seguinte, para fins de aplicação das multas previstas neste artigo:

I - aplica-se a multa relativa a irregularidades apresentadas em documentos ou livros fiscais impressos, nas hipóteses de incorreções relativas à alíquota ou aos valores da operação ou da prestação, da base de cálculo, do crédito ou do débito do imposto;

II - nas demais hipóteses, aplica-se a multa relativa à falta de remessa ou de entrega de arquivo magnético, à omissão de registro ou a informação incorreta ou incompleta referente a qualquer campo de registro, conforme o caso.”

O dispositivo retrocitado, inserido em abril de 2011 no art. 71 do CTE, sempre fora objeto de controvérsias quanto a sua correta interpretação no âmbito da fiscalização, gerando, inclusive, posições antagônicas sobre a aplicação da multa cominada ao não-registro de notas fiscais, ora adotando o inciso VII, “c” (notas fiscais de entradas) ou o inciso X, “a” (para saídas), ora o inciso XXIII.

Com efeito, esse grau de ambiguidade na aplicação do § 7º-B do art. 71 do CTE não poupou nem mesmo os diversos órgãos Fazendários na Administração, que culminou em resposta à consulta, formulada por órgão da Administração, consubstanciada no Parecer n. 1580/12-

114  2



ACÓRDÃO DO CONSUP N.º 1689 / 2018

Processo n.º 201800004050015

Apreciação de Proposta de Súmula n.º 001/18

Interessado: **CONSELHO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO -**

*GEOT para nortear as fiscalizações sobre o assunto aqui tratado. A resposta à consulta fora reputada **legítima e razoável**, em interpretação “a contrario sensu” do art. 49, I, “a” da Lei nº 16469/09, gerando os efeitos inerentes à consulta.*

Tal realidade fática autoriza a ilação de que estaria o julgador diante de um conflito aparente de normas punitivas, cuja hermenêutica tributária determina que se resolva pelo seu temperamento, ante aplicação da equidade e do benefício da dúvida, ex vi dos arts. 108, IV e 112 do CTN. Vide, v.g., trecho do voto proferido pelo Relator nos autos do Resp 278324/SC, julgado em dezembro de 2005:

“De início, importa aduzir, quanto à arguida ofensa do art. 136 do Diploma Processual, que me filio à orientação perfilhada pela Primeira Turma desta Corte no sentido de que: ‘Apesar da norma tributária expressamente revelar ser objetiva a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito (art. 136 do CTN), sua hermenêutica admite temperamentos, tendo em vista que os arts. 108, IV e 112 do CTN permitem a aplicação da equidade e a interpretação da lei tributária segundo princípio do in dubio pro contribuinte’ (REsp n. 494.080-RJ, rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 16.11.2004; e REsp n. 699.700-RS, rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ de 3.10.2005)”.

A interpretação do § 7º-B do art. 71 também deve levar em consideração os princípios que norteiam a atividade administrativa, dentre os quais se destacam os que constam do art. 92 da Constituição Estadual, in verbis:

“Art. 92. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes do Estado e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, razoabilidade, proporcionalidade e motivação e, também, ao seguinte:” (grifamos)

Tal determinação também fora veiculada na Lei Estadual nº 13800/01, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública do Estado de Goiás, cuja aplicação é subsidiária ao Processo Administrativo Tributário, nos seguintes termos:

“Art. 2º – A Administração pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único - Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

  3



ACÓRDÃO DO CONSUP N.º _____ 1689 / 2018

Processo n.º 201800004050015

Apreciação de Proposta de Súmula n.º 001/18

Interessado: CONSELHO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO -

VI – adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;” (grifamos)

Há, de semelhante forma, previsão expressa no art. 23 da Lei Complementar nº 104/13, que instituiu o Código de Direitos, Garantias e Obrigações do Contribuinte no Estado de Goiás.

Segundo definição de CARVALHO FILHO, razoabilidade é “a qualidade do que é razoável, ou seja, aquilo que se situa dentro de limites aceitáveis, ainda que os juízos de valor que provocaram a conduta possam dispor-se de forma um pouco diversa”.

Portanto, mostra-se plenamente razoável e proporcional graduar-se a pena a valores que façam frente à infração praticada, vista sob o prisma dos valores históricos que justificaram a sua dosimetria.

Em breve digressão histórica na legislação goiana, verificamos que a penalidade pelo não-registro de documentos fiscais sempre fora reservado gravame austero, dada a dificuldade de se reconstituir tais informações caso o contribuinte inutilizasse, perdesse ou extraviasse seus documentos fiscais. Com efeito, o código tributário estadual predecessor do atual CTE - Lei nº 10720/88 - cominava a penalidade de 20% sobre o valor da operação, pelo seu não registro, nas entradas (art. 43, VII) e de 150% do valor do imposto não registrado, pelas saídas (art. 43, II).

O advento do SPED e a existência apenas virtual de documentos e provas culminou, de certa forma, no rompimento com boa parte dos procedimentos fiscais de controle das operações em trânsito e de auditorias, e mesmo nos costumes mercantis, impondo um novo olhar sobre tais situações. Cite-se, por exemplo, a atual possibilidade de retificação da EFD em 180 dias, hipótese não permitida quando da escrituração convencional de livros; a possibilidade de se compensar créditos fiscais em auditorias que, historicamente, o ICMS a pagar era auferido por via exclusiva de débito de ofício, como é o caso da Auditoria das Saídas Registradas e do Documentário Emitido, com novo tratamento conferido no item 9-A do manual de auditorias fiscais; a existência apenas virtual do documento fiscal que justifica o trânsito das mercadorias; a insuscetibilidade de apreensão de documentos digitais, por absoluta incompatibilidade material do objeto (suporte físico).

  4



ACÓRDÃO DO CONSUP N.º 1689 / 2018

Processo n.º 201800004050015

Apreciação de Proposta de Súmula n.º 001/18

Interessado: **CONSELHO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO -**

De igual forma, expressões tais quais “inutilização, perda e extravio” de livros e documentos perdem totalmente seu sentido com o advento do documento virtual.

O Fisco – ressalte-se – não fica mais refém da informação unilateral do contribuinte.

A modernidade também afetou a forma através da qual o contribuinte mantém o controle de suas compras e vendas feitas à margem do controle fiscal. Os movimentos paralelos de vendas e as informações de compras realizadas sem documentação fiscal migraram para os discos rígidos dos computadores e, mais modernamente, para o que se convencionou chamar “ambiente de nuvem”, em alusão ao acesso remoto feito diretamente pela internet.

A obrigação acessória de apresentar um arquivo EFD sem inconsistências tem por escopo permitir que a obrigação principal seja cumprida de forma correta. Há que se reconhecer, entretanto, que os recursos advindos da tecnologia permitiram ao Fisco o controle da informação de forma muito mais ampla e eficaz. É crescente a adaptação dos meios tradicionais de fiscalização à possibilidade de uso total ou parcial de meios eletrônicos de cruzamento de dados para a formação de seus atos, havendo, inclusive, maior comunicação entre os entes da Federação quanto à partilha de dados fiscais.

Se, tempos atrás, havia boa dose de êxito nas tentativas de se ocultar informações econômico-fiscais do Fisco, outrora dependente da inserção manual de dados constantes em notas fiscais, para fins de cruzamento de dados, hodiernamente, tal conduta se mostra ineficaz e terminará por alcançar os contribuintes adeptos de tais práticas irregulares, lançando-os nos rígidos controles advindos das ferramentas de “malhas finas”, a cada dia mais capilarizadas, e hoje com alcance nacional.

Dessarte, os meios de fiscalização caminham para um controle pari passu de todas as operações que se traduzam em fato gerador do imposto. O arcabouço de informações que vão sendo enviadas à fiscalização pelos contribuintes constitui justamente o alimento que robustece, dia a dia, vigor das chamadas malhas fiscais. Quanto maior a quantidade de informação disponibilizada eletronicamente, maior será a extensão da teia fiscal e o seu poder de filtrar inconsistências.

Disso tudo, a conduta de não registrar documentos fiscais dificilmente passará incólume ao controle fiscal, fator que justifica a nova

[Handwritten signature] 5



ACÓRDÃO DO CONSUP N.º 1689 / 2018

Processo n.º 201800004050015

Apreciação de Proposta de Súmula n.º 001/18

Interessado: **CONSELHO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO -**

dosimetria da penalidade, mais amena, se de fato perdura dúvida quanto à real intenção do legislador no que toca ao enquadramento das circunstâncias do fato.

Volvendo-nos à matéria sobre a qual versa a súmula proposta, a penalidade que tradicionalmente se convencionou imputar à falta de registro de documentos fiscais de entradas é a que consta do art. 71, VII, "c" do CTE, de 25% do valor da operação não registrada. A omissão dos registros de saídas, por seu turno, é apenada com 13% do valor da operação, conforme inciso X, "a" do mesmo diploma, sem prejuízo da aplicação da forma qualificada da multa, disposta no § 9º do art. 71.

Este Conselho tem proposto de forma reiterada, pelos motivos já mencionados, a alteração da penalidade para a que consta do inciso XXXIII, "a" do mesmo dispositivo legal, cuja pena é aplicada, em valor fixo, por EFD apresentada. Na imensa maioria dos casos, analisada "in concreto", ou seja, caso-a-caso, a dosimetria da penalidade, a aplicação da multa descrita no inciso XXIII se mostra mais benigna ao sujeito passivo.

Portanto, para fins de uniformização da jurisprudência desse Conselho, propõe-se a edição da súmula discriminada alhures.

Recebida a proposta, o Presidente do CAT, mediante Despacho n.º 39/2018 SEI - CAT-05506, determina a realização de sorteio do relator e, em seguida, encaminha os autos para parecer da Gerência de Representação Fazendária da Superintendência da Receita Estadual – GERF/SER, ficando convocada sessão das Câmaras Superiores reunidas para o dia 31 do presente mês para apreciação da matéria.

Por meio do Despacho n.º 34/2018 SEI - GERF-11979, o Gerente da Gerência de Representação Fazendária apresenta manifestação acerca da proposição ora em análise, da qual se extrai o seguinte:

Preliminarmente, destaca-se que recebemos a primeira proposta de Súmula do Conselho Administrativo Tributário com efeito vinculante em relação a seus órgãos, nos termos do art. 22 da Lei n.º 16.469/09, com grande satisfação visto que inicia trajetória de alinhamento com o cumprimento do dever legal de uniformização de jurisprudência dos tribunais, bem como do dever moral dos julgadores de contribuir para tal uniformização.

Neste sentido, o Código de Processo Civil de aplicação subsidiária e supletiva ao processo administrativo tributário, nos termos de seu art.

 6



ACÓRDÃO DO CONSUP N.º 1689 / 2018
Processo n.º 201800004050015
Apreciação de Proposta de Súmula n.º 001/18
Interessado: **CONSELHO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO -**

15, estabelece em seu art. 926 que os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente. Complementando, o § 1º do mesmo dispositivo legal determina que na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante.

Nos termos da doutrina moderna, o enunciado de Súmula nada mais é do que um resumo, um direcionamento sobre a jurisprudência dominante do tribunal em relação a determinado assunto.

Dessa forma, a proposta em análise visa consignar a posição da jurisprudência dominante no Conselho Administrativo Tributário sobre a aplicação de penalidades correspondentes à infração referente à omissão de registro de documento fiscal na Escrituração Fiscal Digital-EFD, praticada em período anterior à vigência da Lei n° 19.965/18, visto que a partir da referida lei o Código Tributário Estadual, em seu art. 71-A traz regras específicas para a situação em comento.

Como bem esclarecido na peça inaugural do presente processo, a aplicação da penalidade referente a omissão de registro de documentos fiscais na Escrituração Fiscal Digital vem gerando controvérsias há muito tempo.

Tão logo surgiu a obrigatoriedade de entrega da Escrituração Fiscal Digital, começou-se a discutir no âmbito da Administração Tributária sobre a necessidade ou não de se criar um dispositivo legal específico que dispusesse sobre penalidades relacionadas a descumprimento de obrigações acessórias relacionadas a EFD. Na oportunidade decidiu-se que não era necessário a criação de um artigo específico, sendo suficiente criar um parágrafo no art. 71 para dispor sobre a matéria.

Neste sentido foi inserido o § 7º-B no art. 71 do Código Tributário Estadual com a missão de fazer a transição entre a aplicação de penalidades previstas para a escrituração em papel e a escrituração digital.

Tivemos a oportunidade de participar de algumas reuniões no âmbito da antiga Superintendência da Receita e em todas elas a ideia preponderante era no sentido de que ao descumprimento de obrigações acessórias relativas a EFD seriam aplicáveis as mesmas penalidades previstas para a escrituração em papel.

Vejamos o que estabelece o § 7º-B supracitado, acrescido pela Lei n° 17.292/11, com vigência a partir de 25.04.11:

[Handwritten signature] 7



ACÓRDÃO DO CONSUP N.º 1689 / 2018

Processo n.º 201800004050015

Apreciação de Proposta de Súmula n.º 001/18

Interessado: CONSELHO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO -

§ 7º-B Nos casos em que a legislação tributária permita ou exija a substituição de documento ou livro fiscal por arquivo magnético, cuja remessa ao fisco seja obrigatória, deve ser observado o seguinte, para fins de aplicação das multas previstas neste artigo:

I - aplica-se a multa relativa a irregularidades apresentadas em documentos ou livros fiscais impressos, nas hipóteses de incorreções relativas à alíquota ou aos valores da operação ou da prestação, da base de cálculo, do crédito ou do débito do imposto;

II - nas demais hipóteses, aplica-se a multa relativa à falta de remessa ou de entrega de arquivo magnético, à omissão de registro ou a informação incorreta ou incompleta referente a qualquer campo de registro, conforme o caso.”

Não obstante a criação da regra em análise, diversas eram as dúvidas sobre a aplicação das penalidades relacionadas ao descumprimento de obrigações acessórias relativas a EFD, o que resultou na emissão do Parecer n.º 1.580/12-GEOT, no qual a Administração Tributária posicionou-se sobre a aplicação de penalidades relacionadas a EFD em diversas situações.

Neste contexto, a fiscalização passou a interpretar o § 7º-B do art. 71 em análise no sentido de que a omissão de registro de documentos fiscais de entrada na EFD sujeita-se a penalidade prevista no art. 71, inciso VII, c, e que a omissão de registro de documentos fiscais de saída sujeita-se a penalidade prevista no art. 71, inciso X. a, do mesmo diploma legal, com fundamento no inciso I do § 7º-B, enquanto surgiram interpretações no Conselho Administrativo no sentido de que por força do § 7º-B, inciso II, a penalidade para ambas situações seria a prevista no art. 71, inciso XXIII, com fundamento também na interpretação do mesmo Parecer que a fiscalização utilizava para fundamentar sua posição.

Inicialmente, o Conselho Administrativo entendeu que nos casos de entrega de EFD zerada seria aplicável a penalidade prevista no art. 71, XXIII, com fundamento no inciso II do § 7º-B. Com o passar dos tempos evoluiu para entender que em todas as situações que envolvesse EFD e fossem aplicadas as penalidades previstas no art. 71, inciso VII, c, e inciso X, a, seriam passíveis de adequação da penalidade para a prevista no art. 71, inciso XXIII da mesma lei.

A Representação Fazendária não concorda com a interpretação dada pelo Conselho Administrativo Tributário em relação a matéria.

[Assinatura] 8



ACÓRDÃO DO CONSUP N.º 1689 / 2018
Processo n.º 201800004050015
Apreciação de Proposta de Súmula n.º 001/18
Interessado: **CONSELHO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO -**

compartilhando do mesmo entendimento dado pela Administração Tributária, no sentido de que para os casos em análise aplicar-se-ia os incisos VII, c, e X, a, do art. 71, motivo pelo qual vem marcando posicionamento contrário a essa jurisprudência nos diversos recursos interpostos perante esta Casa.

Esta contextualização só vem comprovar o que dissemos alhures, a questão nunca foi pacífica, não obstante entendamos que a jurisprudência do Conselho Administrativo Tributário vem se posicionando, embora por maioria, sempre no mesmo sentido, ou seja, de que é cabível a adequação da penalidade nos casos supracitados, substituindo as penalidades previstas nos incisos VII, alínea "c" e X, alínea "a" pela prevista no inciso XXIII, alínea "a", todos do art. 71 do CTE.

Apesar de não concordarmos com o entendimento que consolidou a jurisprudência que fundamenta a presente proposta de Súmula, cumpre ressaltar que recentemente foi acrescido ao Código Tributário Estadual o art. 71-A que traz realidade próxima a prevista no art. 71, inciso XXIII, do CTE, tratando especificamente do descumprimento de obrigações acessórias relativas a EFD, sendo tal situação mais uma justificativa para a edição da Súmula proposta.

No que tange ao texto proposto, entendemos que a expressão "em face do disposto no § 7º-B, inciso II, do referido preceito normativo" deve ser excluída da ementa, pois este dispositivo comporta divergências interpretativas, sendo a razão de toda a celeuma demonstrada até aqui. Como um dos objetivos da Súmula é pacificar a matéria, trazendo segurança jurídica a questão, entendemos que o seu texto deve ser objetivo e preciso, evitando remissões a questões polêmicas.

Destacamos, ainda, para que não reste dúvida quanto ao alcance desta Súmula, que estamos de acordo com a omissão da alínea "a" do inciso XXIII do art. 71 do CTE, no texto da ementa. Esta omissão, que não existiu nas reiteradas decisões que sustentam a proposição desta ementa, aponta para o fato de que os lançamentos julgados nos termos da Súmula comportam a aplicação sucessiva da penalidade com a aplicação das alíneas "b" e "c" do inciso XXIII do art. 71. Negar esta possibilidade significaria abandonar a justificativa apresentada com a proposição da ementa no sentido da necessidade de se adotar a proporcionalidade da pena no contexto da modernização das obrigações acessórias exigidas pelo Fisco. Neste contexto, não seria

[Handwritten signature] 9



ACÓRDÃO DO CONSUP N.º 1689 / 2018

Processo n.º 201800004050015

Apreciação de Proposta de Súmula n.º 001/18

Interessado: CONSELHO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO -

proporcional limitar a aplicação da penalidade à alínea "a", exigindo multa inferior a mil reais em situações de omissões de entrada e saída de mercadorias que afetam a apuração do imposto que muitas vezes pode ultrapassar milhões de reais, motivo pelo qual sustentamos a necessidade de aplicação gradativa da penalidade prevista no inciso XIII do art. 71.

Dessa forma, forçoso concluir que, embora não concordemos com o conteúdo material dos julgados sobre a matéria, a edição de Súmula no presente caso é medida necessária e suficiente para resolver a questão, visto que atende a diversos postulados e deveres de uma só vez, quais sejam, o dever legal de uniformização de jurisprudência, aos princípios da celeridade e eficiência processual, bem como a duração razoável do processo, evitando, dessa forma, que a Representação Fazendária movimente a máquina para interpor recursos sabidamente infrutíferos e que o Conselho Administrativo Tributário tenha que continuar reanalisando recursos sobre os quais já existe uma jurisprudência dominante formada.

Posto isso, concordamos com a edição da Súmula nos moldes propostos na peça vestibular, com a exclusão da expressão "em face do disposto no § 7º-B, inciso II, do referido preceito normativo", considerando as observações apresentadas.

Por meio do Despacho nº 43/2018 SEI - CAT-05506, os autos são encaminhados para elaboração do relatório a ser distribuído a todos os Conselheiros.

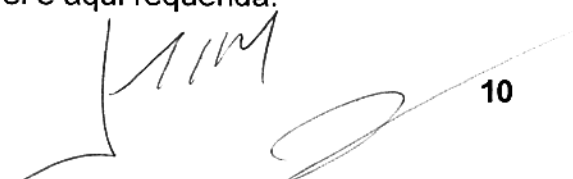
É o que se tem a registrar.

VOTO

Como já se encontra patentado nos autos, o enunciado de Súmula ora proposto diz com a dimensão da penalidade a ser imposta ao sujeito passivo, em face do regramento estabelecido no § 7º-B do art. 71 do CTE, diante da omissão de registro de documento fiscal na Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Como é sabido, a presente apreciação tem por fim analisar a adequação do enunciado proposto à jurisprudência firmada por este Conselho nos últimos julgados a respeito da matéria.

Embora eu já tenha tratado o assunto de modo analítico e extensivo, como o fiz no Acórdão nº 01220/18, a brevidade possível é aqui requerida.





ACÓRDÃO DO CONSUP N.º 4689 / 2018

Processo n.º 201800004050015

Apreciação de Proposta de Súmula n.º 001/18

Interessado: **CONSELHO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO -**

Antes, porém, de abordar a regra discriminatória invocada no texto do verbete (§ 7º-B do art. 71 do CTE), convém definir algumas categorias semânticas talhadas na legislação material que regula a EFD.

Para este fim, inicialmente, transcrevemos abaixo a disposição contida no art. 356-K do Regulamento do Código Tributário Estadual:

Art. 356-K. O leiaute do arquivo digital da EFD definido em Ato COTEPE deve ser estruturado por dados organizados **em blocos e detalhados por registros**, de forma a identificar perfeitamente a totalidade das informações a que se refere o § 1º do art. 356-F (Ajuste SINIEF 2/09, cláusula oitava).

Parágrafo único. Os registros a que se refere o caput **constituem-se da gravação, em meio digital, das informações contidas nos documentos emitidos ou recebidos**, a qualquer título em meio físico ou digital, além de classificações e ajustes efetuados pelo próprio contribuinte e de outras informações de interesse fiscal (Ajuste SINIEF 2/09, cláusula oitava, parágrafo único). (negrito não consta do original)

Do Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital – EFD, instituído pelo ATO COTEPE/ICMS Nº 9, DE 18 DE ABRIL DE 2008, extraímos os seguintes trechos:

APRESENTAÇÃO

[...]

O leiaute EFD está organizado em blocos de informações dispostos por tipo de documento, que, por sua vez, estão organizados em registros que contém dados.

[...]

APÊNDICE A - DAS INFORMAÇÕES DE REFERÊNCIA

[...]

2 - REFERÊNCIAS PARA O PREENCHIMENTO DO ARQUIVO

2.1 - DADOS TÉCNICOS DE GERAÇÃO DO ARQUIVO

2.1.1 - Características do arquivo digital:

a) Arquivo no formato texto, codificado em ASCII - ISO 8859-1 (Latin-1), não sendo aceitos campos compactados (packed decimal), zonados, binários, ponto flutuante (float point), etc., ou quaisquer outras codificações de texto, tais como EBCDIC;

b) Arquivo com organização hierárquica, assim definida pela citação do nível hierárquico ao qual pertence cada registro;



ACÓRDÃO DO CONSUP N.º 1689 / 2018

Processo n.º 201800004050015

Apreciação de Proposta de Súmula n.º 001/18

Interessado: **CONSELHO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO -**

c) Os **registros** são sempre iniciados na primeira coluna (posição 1) e têm tamanho variável;

d) A linha do arquivo digital deve conter os campos na exata ordem em que estão listados nos respectivos registros;

e) Ao início do registro e ao final de cada campo deve ser inserido o caractere delimitador "|" (Pipe ou Barra Vertical: caractere 124 da Tabela ASCII);

f) O caractere delimitador "|" (Pipe) não deve ser incluído como parte integrante do conteúdo de quaisquer campos numéricos ou alfanuméricos;

g) Todos os **registros** devem conter no final de cada linha do arquivo digital, após o caractere delimitador Pipe acima mencionado, os caracteres "CR" (Carriage Return) e "LF" (Line Feed) correspondentes a "retorno do carro" e "salto de linha" (CR e LF: caracteres 13 e 10, respectivamente, da Tabela ASCII).

Exemplo (**campos do registro**):

1º 2º 3º 4º

REG; NOME; CNPJ; IE

|1550|José Silva & Irmãos Ltda|60001556000257|01238578455|CRLF

|1550|Maurício Portugal S.A||2121450|CRLF

|1550|Armando Silva ME|99222333000150||CRLF

h) Na ausência de informação, o campo vazio (campo sem conteúdo; nulo; null) deverá ser imediatamente encerrado com o caractere "|" delimitador de campo.

Exemplos (conteúdo do campo)

Campo alfanumérico: José da Silva & Irmãos Ltda -> |José da Silva & Irmãos Ltda|

Campo numérico: 1234,56 -> |1234,56|

Campo numérico ou alfanumérico vazio -> ||



Exemplo (campo vazio no meio da linha)

|123,00||123654788000354|

Exemplo (campo vazio em fim de linha)

||CRLF (negrito ausente no original)

Da leitura das disposições supratranscritas se deduz que o arquivo digital está organizado em *blocos* de informações, os quais são compostos de *registros* e estes, por sua vez, são compostos de *campos* (denominados "campos de registros"). Destarte, o conjunto de informação inseridas nos *campos de registros*, delimitados pelo

  12



ACÓRDÃO DO CONSUP N.º 1689 / 2018

Processo n.º 201800004050015

Apreciação de Proposta de Súmula n.º 001/18

Interessado: CONSELHO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO -

caractere "|" (Pipe), como acima demonstrado, compõem um *registro* (cuja identificação aparece no início da linha) e, de igual forma, o conjunto organizado de registros, dispostos de forma hierárquica, compõe um *bloco de informação* e, finalmente, o conjunto de *blocos de informações* completam o leiaute do arquivo digital da EFD.

Esta mesma conclusão é a que se extrai da leitura do GUIA PRÁTICO DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – EFD (Versão 2.0.11), segundo o qual “o arquivo digital é constituído de blocos, cada qual com [...] registros de dados [...], referindo-se cada um deles a um agrupamento de documentos e de outras informações econômico-fiscais” e os “registros são compostos de campos” (Capítulo II – Informações para geração dos arquivos da EFD, Seção 1 – Dos blocos e registros da EFD).

Podemos, assim, ao lado de outras explorações possíveis, delimitar as duas categorias semânticas abaixo, as quais se fazem essenciais na análise da proposta do enunciado da Súmula:

Registro: conjunto de informações contidas nos documentos emitidos ou recebidos (e outras informações de interesse fiscal), dispostos em “campos de registros”. Cada linha do arquivo correspondente a um registro (haja vista que ao final cada registro devem ser inseridos os caracteres “Carriage Return” e “Line Feed”, que impulsionam nova linha).

Campo de Registro: unidade básica de informação inserida entre dois delimitadores "|" (Pipe), as quais, em seu conjunto, compõem um registro.

A compreensão destes signos é o bastante para a análise da adequação e pertinência do texto do verbete à jurisprudência do CAT.

O § 7º-B do art. 71 do CTE, indiscutivelmente, regrou a aplicação da penalidade no caso de infrações relacionadas à obrigatoriedade de apresentação de arquivo magnético em substituição a documento ou livro fiscal, de modo a distinguir as hipóteses em que se deve aplicar a multa relativa a irregularidades apresentadas em documentos ou livros fiscais impressos e as hipóteses em que se deve aplicar multa relativa a irregularidades em arquivos digitais.

In verbis, o dispositivo legal em análise acha-se assim expresso:

§ 7º-B Nos casos em que a legislação tributária permita ou exija a substituição de documento ou livro fiscal por arquivo magnético, cuja remessa ao fisco seja obrigatória, deve ser observado o seguinte, para fins de aplicação das multas previstas neste artigo:

I - aplica-se a multa relativa a irregularidades apresentadas em documentos ou livros fiscais impressos, nas hipóteses de **incorrecções** relativas à alíquota



ACÓRDÃO DO CONSUP N.º 1089 / 2018

Processo n.º 201800004050015

Apreciação de Proposta de Súmula n.º 001/18

Interessado: **CONSELHO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO -**

ou aos valores da operação ou da prestação, da base de cálculo, do crédito ou do débito do imposto;

*II - nas demais hipóteses, aplica-se a multa relativa à falta de remessa ou de entrega de arquivo magnético, à **omissão de registro** ou a informação incorreta ou incompleta referente a qualquer **campo de registro**, conforme o caso. (grifamos) (negrito ausente no original)*

A situação geral tratada no § 7º-B vincula-se "aos casos em que a legislação tributária permita ou exija a substituição de documento ou livro fiscal por arquivo magnético, cuja remessa ao fisco seja obrigatória", situação esta na qual se enquadra perfeitamente no objeto sumulado, relativo à exigência de multa formal em razão da falta de registro de notas fiscais de entradas ou saídas na Escrituração Fiscal Digital – EFD.

Trabalhando as hipóteses infracionais tratadas nos incisos I e II do § 7º-B, contata-se que devem ser punidas com as multas aplicáveis a irregularidades apresentadas em documentos ou livros fiscais impressos (como regra, art. 71, VII, "c" ou art. 71, X, "a" do CTE), a apresentação de arquivo digital com (i) incorreção relativa à alíquota; (ii) incorreção relativa ao valor da operação ou da prestação; (iii) incorreção relativa ao valor da base de cálculo; (iv) incorreção relativa ao valor do crédito, e (v) incorreção relativa ao valor do débito do imposto. Por seu turno, nas demais hipóteses, isto é, quanto não se tratar de **incorreção** relacionada aos mencionados *campos de registro*, aplica-se a multa relativa à (i) falta de remessa ou de entrega de arquivo magnético, à (ii) omissão de registro ou a (iii) informação incorreta ou incompleta referente a qualquer *campo de registro*, conforme o caso.

Com efeito, percebe-se que o § 7º-B requalifica as infrações relacionadas com o arquivo magnético (digital) e, a par disto, correlaciona conjuntos determinados e específicos de infrações às classes de penalidades que menciona. Desta forma, a única conclusão lógica que dá sentido ao § 7º-B é que as irregularidades praticadas no domínio da escrituração fiscal digital são juridicamente qualificadas de modo diferente das irregularidades praticadas no domínio da escrituração fiscal impressa.

Assim, da análise do dispositivo legal em apreço emergem as seguintes conclusões:

- em relação às infrações vinculadas ao arquivo digital, a definição do dispositivo que impõe a sanção administrativa deve se dar no âmbito da regra estabelecida no § 7º-B do art. 71, sendo vedada a invocação direta do dispositivo sancionador sem a consideração do "filtro" estabelecido na esfera do § 7º-B, visto que a regra aí estabelecida tem precedência lógica em relação à definição da penalidade a ser aplicada;
- a aplicação do § 7º-B impõe a correta distinção entre as materialidades consistentes em "falta de remessa ou de entrega de arquivo", "omissão de



ACÓRDÃO DO CONSUP N.º 1689 / 2018

Processo n.º 201800004050015

Apreciação de Proposta de Súmula n.º 001/18

Interessado: **CONSELHO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO -**

registro”, “incorreções (relativas a campo específico)” e “informação incorreta ou incompleta referente a quaisquer (outros) campos de registro”;

- por fim, para correta aplicação da penalidade, é necessário distinguir os significados de **registro** e **campo de registro** bem como é necessário distinguir os “campos de registro com valor específico” referenciados no inciso I do § 7º-B.

Como dito linhas atrás, o *registro* constitui-se de um conjunto de informações inseridas nos *campos de registro*. Destarte, os *campos de registro* são unidades que uma vez agrupadas segundo uma ordem lógica pré-estabelecida compõem o *registro*. Em termos práticos, sabe-se que todo *registro* é conteúdo de uma linha do arquivo digital e cada campo é o espaço delimitado por dois caracteres “|” (Pipe).

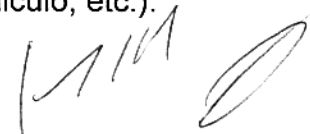
Claro está que o § 7º-B fez inequívoca distinção entre **omissão** e **incorreção**, atribuindo-lhes efeitos distintos no que se refere à sanção administrativa de natureza tributária, ficando a **incorreção** vinculada às situações em que o contribuinte apresenta tempestivamente o arquivo digital, preenche os campos correspondentes a determinado registro, porém neles insere informação incorreta (errada, falsa, inexata).

As incorreções relacionadas aos campos de registro com valor específico, quais sejam, aqueles que contém os dados da *alíquota*, do *valor da operação ou da prestação*, do *valor da base de cálculo*, do *valor do crédito* e do *valor do débito do imposto*, atraem a penalidade relativa a irregularidades apresentadas em documentos ou livros fiscais impressos (como regra, art. 71, VII, “c” ou art. 71, X, “a” do CTE).

As irregularidades relacionadas aos demais campos de registro, bem como a própria omissão de registro e, ainda, a própria falta de remessa ou de entrega de arquivo magnético atraem a penalidade prevista nos arts. 71, XXIII, alíneas “a”, “b” e “c” e 71, XXII, alíneas “a”, “b” e “c” do CTE.

De se ver ainda que as hipóteses contidas nos incisos I e II do § 7º-B são excludentes, ou seja, onde há **omissão** não haverá **incorreção** e vice-versa; onde há **falta de remessa ou de entrega de arquivo**, por óbvio, não há **omissão de registro**; por fim, a constatação de incorreções relacionadas aos campos de registro com valor específico (valores da operação ou da prestação, da base de cálculo, do crédito ou do débito do imposto) se sobrepõe a constatação de incorreções relacionadas com campos de registros genéricos (qualquer outro campo de registro).

Na hipótese ora sumulada, sabe-se que a infração diz respeito à falta de registro na Escrituração Fiscal Digital - EFD, de notas fiscais de entrada ou de saída, o que corresponde à apresentação do arquivo digital próprio com omissão do registro do tipo C100 do Bloco C da EFD. Ou seja, há uma **omissão de registro**, o que não pode ser confundido com incorreção em campo de registro e, *a fortiori*, não pode ser confundido com incorreção em campo de registro específico (alíquota, base de cálculo, etc.).

 15



ACÓRDÃO DO CONSUP N.º 1689 / 2018

Processo n.º 201800004050015

Apreciação de Proposta de Súmula n.º 001/18

Interessado: CONSELHO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO -

Nesta hipótese de **omissão de registro**, o “filtro” estabelecido no § 7º-B impõe que seja aplicada a penalidade própria, prevista no art. 71, XXIII, alínea “a” do CTE, o qual transcrevemos a seguir, *verbis*:

Art. 71. *Serão aplicadas as seguintes multas:*

[...]

XXIII - por arquivo magnético apresentado com *omissão de registro* ou com *informação incorreta ou incompleta referente a qualquer campo de registro*, inclusive aquele que apresente valor de operação ou prestação divergente com o valor da operação ou prestação realizada pelo contribuinte, sucessiva e cumulativamente, no valor de:

[...] *(negrito ausente no original)*

Nesta linha de entendimento encontramos inúmeros precedentes nos julgados do Conselho Administrativo Tributário, dentre os quais merecem registro aqueles consubstanciados nos acórdãos do Conselho Pleno n.ºs 1946/2016, 1506/2016, 1948/2016, 01951/2016 e 1952/2016 e nos acórdãos do Conselho Superior n.ºs 0969/2018, 0923/2018, 1043/2018, 0223/2018, 1488/2017, 1801/2017, 0009/2018, 0225/2018 e 0653/2018, todos em perfeita consonância com o enunciado da súmula proposto.

Por fim, entendo que é imprópria a proposta, suscitada durante os debates, de supressão da parte final do texto do verbete da expressão “inciso II”, porquanto a declaração de remate “em face do disposto no § 7º-B, **inciso II**, do referido preceito normativo”, em sua integralidade, é reveladora da linha interpretativa adotada na jurisprudência do CAT, ao tempo em que justifica a aplicação da penalidade prevista no art. 71, inciso XXIII, da Lei n.º 11.651/91, acima transcrito.

Isto posto, voto pela aprovação do texto original do verbete, sem ressalvas.

Sala das sessões do Conselho Superior, em 11 de setembro de 2018


RELATOR


PRESIDENTE