



**ESTADO DO CEARÁ  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO-CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS-CRT  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

**RESOLUÇÃO Nº.:088/2021 21ª SESSÃO VIRTUAL ORDINÁRIA: 09.04.2021**  
**PROCESSO Nº.: 1/501/2018 AUTO DE INFRAÇÃO Nº.: 1/201721208-2**  
**RECORRENTE: VULCABRAS/AZALEIA CE CALÇADOS E ARTIGOS**  
**ESPORTIVOS S/A CGF Nº.: 06.966.258-4**  
**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**  
**CONSELHEIRO RELATOR: JOSÉ WILAME FALCÃO DE SOUZA**

**ICMS - FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS NO SPED/EFD.** O contribuinte deixou de registrar notas fiscais de aquisição de mercadorias durante o exercício de 2012. Caracterizada a infração ao art. 276-A, do Decreto nº 24.569/97. Auto de infração julgado **PARCIAL PROCEDENTE**, por maioria de votos, para alterar a sanção aplicada pelo autuante e ratificada no julgamento singular, que foi a do art. 123, III, "g" da Lei nº 12.670/96, para a prevista no art. 123, VIII, 'L', da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/17, em decorrência do entendimento que se as sanções em tela são aplicáveis ao caso em apreço, a determinação prevista no art. 112, inciso IV, do CTN é que se aplique a menos onerosa ao contribuinte. Houve exclusão do valor de três notas fiscais da base de cálculo em razão de anulação da operação. Recurso Ordinário provido para reformar a decisão singular de procedência. Decisão contrária ao julgamento singular, parecer da Assessoria Processual Tributária e manifestação do douto representante da Procuradoria Geral do Estado-PGE, que se manifestou pela procedência do feito fiscal.

**PALAVRAS-CHAVE:** OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NA EFD – DECISÃO PELA PARCIAL PROCEDÊNCIA, HAJA VISTA A REDUÇÃO DO VALOR DO CRÉDITO RECLAMADO – EXCLUSÃO DE TRÊS NOTAS FISCAIS E APLICAÇÃO DA PENALIDADE PREVISTA NO ART. 123, VIII, "L", DA LEI Nº 12.670/96, ALTERADA PELA LEI Nº 16.258/2017.

**RELATÓRIO:**

O auto de infração em lide, peça inicial do processo em análise, denuncia o cometimento da infração abaixo reproduzida:

“DEIXAR DE ESCRITURAR NO LIVRO FISCAL PRÓPRIO, INCLUSIVE NA MODALIDADE ELETRÔNICA, DOCUMENTO FISCAL RELATIVO À OPERAÇÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. ANALISANDO OS DADOS INFORMADOS PELO CONTRIBUINTE EM SUA EFD EM CONFRONTO COM AS NFES DESTINADAS 2012, CONSTATAMOS FALTA DE ESCRIT DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS, GERANDO MULTA DE R\$ 224.865,81. VIDE INFORM COMPLEMENT ANEXAS.”

O agente fiscal aponta como dispositivo infringido o artigo 276-G, inciso I do Decreto nº 24.569/97; sugere como penalidade aplicável ao caso a prevista no art. 123, III, G, da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 16.258/2017.

Nas Informações Complementares (fls. 03 a 06), o agente fiscal informa, em síntese, que:

“Realizando o cruzamento das notas fiscais eletrônicas destinadas ao contribuinte e o seu livro fiscal de entrada, utilizando os bancos de dados fornecidos pelo laboratório fiscal, constatamos que existiam documentos fiscais de entrada que não haviam sido escriturados no livro fiscal de entrada do mesmo (EFD).

Diante disso, intimamos o contribuinte a apresentar justificativa da não escrituração das notas fiscais elencadas no termo de intimação 2017.11876 (em anexo digital).

A tabela enviada ao contribuinte foi protocolada via eAutenticador e encontra-se anexa a esse auto de infração.

O contribuinte apresentou justificativa para grande maioria das notas fiscais elencadas no termo acima citado (a resposta do contribuinte também está em anexo digital).

No entanto, restaram ainda alguns documentos sem justificativa válida. Sendo assim, como forma de dar mais uma vez amplo direito de defesa ao contribuinte antes mesmo da lavratura do auto de infração, foi elaborada uma última planilha com as notas fiscais de entrada cuja justificativa ou não havia sido dada ou aceita.

Em resposta o contribuinte apresentou uma análise final das pendências restantes, apresentando as comprovações de que dispunha. Restaram, ao final, mesmo depois dessa segunda rodada de justificativa do contribuinte, alguns documentos sem justificativa ou com justificativas que careciam de amparo legal para que fossem aceitas. Exemplo disso, é a planilha abaixo, onde podemos observar notas fiscais que tiveram a sua devolução feitas somente após a ciência do termo de início entre outras justificativas sem amparo legal.”

Ainda nas Informações Complementares consta que o auto de infração em apreço diz respeito a falta de escrituração de 98 notas fiscais, no valor de R\$2.248.658,16 (dois milhões, duzentos e quarenta e oito mil, seiscentos e cinquenta e oito reais e dezesseis centavos).

O contribuinte ingressou tempestivamente com defesa (fls. 25 a 34) e apresentou as seguintes razões:

a) **Das notas fiscais não escrituradas - inoccorrência das operações declaradas pelos fornecedores nos documentos fiscais (fl.27).**

Alega que 98 documentos fiscais devem ser examinados, pois 75 notas fiscais não foram escrituradas porque não recebeu as mercadorias e sobre 23 notas fiscais promoveu o efetivo registro da operação, porém apenas das notas fiscais “mães”, deixando de escriturar as notas fiscais “filhas” de remessas parciais englobadas nas referidas notas “mães”. Argumenta, também, que não está entre os contribuintes obrigados a adotar o procedimento de “Manifestação do Destinatário”, pois seu nome não está na Instrução Normativa nº 58/2013.

b) **Notas fiscais devidamente canceladas pelos fornecedores (fl.28).**

Informa que dentre as 98 (noventa e oito) notas fiscais indicadas pela fiscalização, 03 (três) notas fiscais tiveram seus efeitos fiscais anulados, posto que os fornecedores emitiram nota fiscal de entrada (retorno). Cita as Notas Fiscais de Entrada 24663, 3677 e 410 (cópias às fls. 65 a 67).

c) **Notas fiscais emitidas por fornecedor que não foi localizado (situação cadastral não habilitada/baixada) ou não retornou o contato da impugnante (fl.29).**

Que existem 72 (setenta e duas) notas fiscais sobre as quais não conseguiu comprovar documentalmente a justificativa para ausência de registro na EFD. E que a simples emissão do documento fiscal por uma parte não é prova suficiente para sustentar a efetiva operação.

d) **Das operações de entrada efetivamente escrituradas pela impugnante (fl.32).**

Afirma que do total dos documentos alvo do auto de infração, 23 (vinte e três) desses documentos traduzem operações que foram realizadas e registradas. Nessas operações há notas fiscais “mães” e notas fiscais “filhas”, contudo, só foram escrituradas as notas fiscais “mães”.

e) **Do requerimento (fl.33).**

Ao final, requer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, bem como seja julgado improcedente o auto de infração.

O processo foi distribuído para julgamento em 1ª instância onde foi proferida decisão de procedência da ação fiscal, tendo em vista a falta de escrituração em livro próprio de documentos fiscais de entrada, com aplicação da penalidade de multa prevista no art. 123, inciso III, alínea “g” da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017, nos termos da ementa abaixo (fls.109):

**“ICMS. DEIXAR DE ESCRITURAR, NO LIVRO PRÓPRIO PARA REGISTRO DE ENTRADAS, DOCUMENTO FISCAL RELATIVO À OPERAÇÃO COM MERCADORIA OU SERVIÇOS TRIBUTADOS, CONFORME LEGISLAÇÃO EM VIGOR.** O contribuinte deixou de registrar notas fiscais de entrada no exercício de 2012, no montante de R\$ 2.248.658,16. Decisão com amparo no art. 269, e no art. 276/G, I, ambos do DEC. 24.569/97. Penalidade com base no art. 123, III, G, da

Lei nº 12.670/96. DEFESA TEMPESTIVA. AUTO DE INFRAÇÃO JULGADO PROCEDENTE."

Não concordando com o julgamento singular, a empresa atuada interpõe Recurso Ordinário (fls. 119 a 126) arguindo as questões a seguir expostas:

1 - A decisão de 1ª Instância é manifestamente equivocada e sua fundamentação é deficiente, bem como não foram analisadas as justificativas apresentadas pela atuada e a impossibilidade de apresentação de prova negativa. Ainda, afirma que a recorrente não está entre os contribuintes obrigados a adotar o procedimento de "Manifestação do Destinatário" (fls.119v/120);

2 - Informa que durante a fiscalização conseguiu demonstrar a regularidade de 3.818 documentos fiscais, restando somente 98 notas fiscais que a fiscalização não acatou as justificativas apresentadas (fl.120v);

3 - Que não está obrigada a adotar o procedimento de "Manifestação do Destinatário", conforme verifica-se a partir da não inclusão do seu nome no rol dos contribuintes elencados na IN nº 58/2013 (fl.121);

4 - Que o cancelamento de nota fiscal deve ocorrer no prazo de 24 horas após a autorização de uso da nota fiscal, nos termos do Ato Cotepe nº 33/2008, e após esse prazo o contribuinte não consegue mais efetuar o cancelamento da nota fiscal, o que permite concluir que não é incomum a emissão de documentos fiscais referentes a operações que não se materializem na prática (fl.121);

5 - A emissão de nota fiscal é um ato unilateral do contribuinte emitente e que a simples emissão de documento fiscal não é prova suficiente à efetiva ocorrência da operação nela descrita (fl.121);

6 - As notas fiscais em questão não foram escrituradas por inoocorrência das operações nelas descritas (fls.122v e 125):

- Cita 03 (três) notas fiscais de entradas emitidas pelos fornecedores, anulando a operação de saída (fls.122v a 124v).

- Afirma que existem 72 (setenta e duas) notas em que não obteve êxito em comprovar, posto que os emitentes se encontram em situação cadastral baixado/não habilitado ou não retornaram o contato da empresa (fls.123v a 125).

7 - Das operações efetivamente escrituradas pela impugnante, porém a partir de outras notas fiscais que retratavam a mesma operação (fls. 125 a126v). Justifica que 23 (vinte e três) notas fiscais traduzem operações realizadas e registradas na EFD, no entanto por meio das notas fiscais "mães" (03 notas fiscais) que retratam as mesmas operações.

Às fls. 131 a 133 dos autos consta o Parecer nº 277/2020, da lavra da Assessoria Processual Tributária, com manifestação pelo conhecimento do Recurso Ordinário, dando-lhe parcial provimento, a fim de julgar parcialmente procedente a acusação fiscal, reduzindo da base de cálculo do auto de infração o valor de R\$22.306,45 em face da exclusão das Notas Fiscais nºs 3578, 484 e

16 canceladas pelos emitentes por meio das Notas Fiscais nºs 24.663, 3677 e 410.

Eis, em síntese, o relatório.

### **VOTO DO RELATOR**

Consta no auto de infração que a empresa foi autuada pela fiscalização estadual por deixar de registrar notas fiscais de entradas na Escrituração Fiscal Digital – EFD, no exercício 2012, resultando na multa de R\$224.865,81 (duzentos e vinte e quatro mil, oitocentos e sessenta e cinco reais e oitenta e um centavos).

Nas Informações Complementares (fl.06) consta que foram 98 (noventa e oito) notas fiscais não escrituradas, no total de R\$2.248.658,16 (dois milhões, duzentos e quarenta e oito mil, seiscentos e cinquenta e oito reais e dezesseis centavos).

Inicialmente, no que tange à alegação da recorrente de que a decisão de 1ª Instância é manifestamente equivocada e sua fundamentação é deficiente, bem como não foram analisadas as justificativas apresentadas pela autuada, entendemos que houve a apreciação de forma sucinta das questões apresentadas na defesa, inclusive reconhecendo o esforço da empresa em colaborar com a fiscalização, situação que acarretou em redução considerável das pendências inicialmente comunicadas por meio do Termo de Intimação nº 2017.11876, citado à fl. 04 das Informações Complementares.

Quanto ao argumento de que não está obrigada a adotar o procedimento de "Manifestação do Destinatário", pois seu nome não está incluído na IN nº 58/2013, não é motivo para levar a desconsideração da acusação fiscal, pois esta questão é mais uma obrigação acessória a ser cumprida pelos contribuintes e o fato de a empresa autuada não ter essa obrigação não representa dizer que fica livre de sanção por não escriturar documento fiscal que lhe foi destinado.

No tocante ao argumento de que a nota fiscal só poderá ser cancelada no prazo de 24 horas após a autorização de uso da nota fiscal, nos termos do Ato Cotepe nº 33/2008, e após esse prazo o contribuinte não consegue mais efetuar o cancelamento da nota fiscal, o que permite concluir que não é incomum a emissão de documentos fiscais referentes a operações que não se materializem na prática é uma verdade, porém essa situação não representa dizer que parte das notas fiscais alvo da lavratura do auto de infração em lide se assemelham com essa situação, ante a carência de provas nos autos de que foi essa a situação que ocorreu efetivamente.

Isto é, não restou devidamente comprovado que as operações não se realizaram, sobretudo quando a parte não apresenta haver tomado nenhuma providência contra as empresas que emitiram as notas fiscais de forma indevida.

No que tange à questão meritória, o contribuinte não comprovou o regular registro das notas fiscais bases da autuação no SPED/EFD, no que resta configurado que houve infração ao art. 276-A, parágrafos 1º ao 3º, do Decreto nº 24.569/97, que reza:

**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.

§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.

§ 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.

Como se observa, o contribuinte está obrigado a informar na EFD todas as operações de compras independentemente de como a operação será realizada, o que representa dizer que todas as notas fiscais pertinentes as operações realizadas devem ser escrituradas. Desse modo, não prospera o argumento do contribuinte de que estando escrituradas as notas fiscais ditas “mães” então a não escrituração das notas fiscais “filhas” não seria uma infração passível de sanção.

Por outro lado, assiste razão a recorrente que 03 (três) notas fiscais foram canceladas pelos emitentes. Conforme DANFES anexos às fls. 65 a 67 dos autos, está comprovado que as Notas Fiscais nºs 3578, 484 e 16 foram canceladas pelos emitentes por meio das Notas Fiscais de Entrada nºs 24.663, 3677 e 410, respectivamente, que apresenta o valor de R\$22.306,45, que deve ser subtraído da base de cálculo da multa.

Cabe ressaltar que, para o caso em apreço, o agente fiscal sugeriu a sanção prevista no art. 123, III, “g” da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017. A julgadora singular, por sua vez, ratificou a penalidade sugerida no auto de infração. O Parecer da Assessoria Processual Tributária, por seu turno, manifestou entendimento no mesmo sentido, porém excluindo da base de cálculo o valor relativo as 03 (três) notas fiscais supracitadas.

Por outro lado, o nosso entendimento é que o ilícito tributário apontado constante em deixar de escriturar notas fiscais de aquisição na EFD levanta dúvidas quanto à penalidade legal tributária aplicável, se a prevista no 123, III,

“g” da Lei nº 12.670/96 ou se a disposição contida no art. 123, VIII, “L”, do mesmo diploma legal, ambas com a nova redação dada pela Lei nº 16.258/2017.

Ou seja, a ausência de informações no Livro Registro de Entrada da EFD pode ser enquadrada como “deixar de escriturar no Livro de Entrada, inclusive na modalidade eletrônica” ou “omitir informações em arquivos magnéticos ou informar dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais”.

A primeira infração encontra previsão no art. 123, III, “g” da Lei nº 12.670/96, penalidade no valor de 10% (dez por cento) do valor da operação ou prestação, ao passo que a segunda infração tem penalidade prevista no art. 123, VIII, “L” da Lei nº 12.670/96, equivalente a 2% (dois por cento) do valor das operações ou prestações omitidas ou informadas incorretamente, limitadas a 1.000 UFIRCEs por período de apuração, de acordo com a nova redação.

Desse modo, faz-se necessário recorrer à interpretação e integração da legislação tributária, que dispõe no art. 112 do CTN, nos seguintes termos:

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:

(...)

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Nesse sentido, nosso entendimento se conclui no sentido de que para a situação em apreço é cabível também a sanção prevista no art. 123, VIII, “L”, da Lei nº 12.670/96, com a alteração dada pela Lei nº 16.258/2017, posto que deixar de registrar notas fiscais na EFD, a nosso ver, é o mesmo que omitir informações na EFD.

Nesse sentido, e considerando que as duas sanções referidas acima podem ser aplicadas para o caso em apreço e uma delas é mais favorável ao contribuinte, valemo-nos então do ensinamento contido no art. 112, inciso IV, do CTN para aplicar ao caso em apreço a sanção prevista no art. 123, VIII, “L” da Lei nº 12.670/96, com nova redação dada pela Lei nº 16.258/2017, que reza:

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;

Dessa forma, como o caso em questão trata de aplicação de lei punitiva, deve-se adotar a interpretação mais favorável ao contribuinte em detrimento da lei mais gravosa.

Em face do exposto, voto no sentido de **reformar** a decisão de procedência proferida em 1ª instância e julgar **PARCIAL PROCEDENTE** a acusação fiscal, aplicando a sanção prevista no artigo 123, inciso VIII, alínea "L", da Lei nº 12.670/96, com nova redação dada pela Lei nº 16.258/2017.

Eis o voto.

### **DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO:**

MEMÓRIA DE CÁLCULO DO AUTO DE INFRAÇÃO DE ACORDO COM A SANÇÃO DO ART. 123, VIII, 'L', DA LEI Nº 12.670/96, COM A ALTERAÇÃO DA LEI Nº 16.258/2017.

MÊS/ANO	VALOR DAS OPERAÇÕES	MULTA = 2% x VAL. OPER. OBS.1	MULTA = LIMITE 1000 UFIRCEs	MULTA EFETIVA OBS. 2
01/12	103.939,39	2.078,78	2.836,00	2.078,78
02/12	171.510,70	3.430,21	<b>2.836,00</b>	2.836,00
03/12	115.424,88	2.308,49	2.836,00	2.308,49
04/12	583.287,10	11.665,74	<b>2.836,00</b>	2.836,00
05/12	590.886,02	11.817,72	<b>2.836,00</b>	2.836,00
07/12	497.166,00	9.943,32	<b>2.836,00</b>	2.836,00
08/12	31.781,04	635,62	2.836,00	635,62
09/12	53.212,78	1.064,25	2.836,00	1.064,25
10/12	58.943,80	1.178,87	2.836,00	1.178,87
11/12	20.200,00	404,00	2.836,00	404,00
TOTAL				<b>19.013,52</b>

**OBS.1** Nessa coluna constam os valores correspondentes a 2% do valor da operação, que deve ser comparado ao valor correspondente a 1000 UFIRCEs do exercício para definição da multa a ser aplicada.

**OBS.2** Nessa coluna figura o menor valor quando comparados o resultante de 2% do Valor da Operação e o correspondente a 1000 UFIRCEs.

UFIRCE 2012 = R\$2,8360

### **DECISÃO:**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é recorrente **VULCABRAS/AZALEIA CE CALÇADOS E ARTIGOS ESPORTIVOS S/A** e recorrida a **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**.

**PROCESSO N°.: 1/501/2018**

**AUTO DE INFRAÇÃO N°.: 1/201721208-2**

a 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve, por maioria de votos, dar provimento ao recurso para reformar a decisão de procedência proferida no julgamento monocrático para julgar PARCIAL PROCEDENTE a acusação fiscal EM FACE DA EXCLUSÃO DE 3 NOTAS FISCAIS CONSTANTES DO RELATÓRIO BASE DO AUTO DE INFRAÇÃO E pela aplicação da penalidade prevista no art.123, inciso VIII, alínea, "L" da Lei 12.670/96, nos termos do voto do conselheiro relator e em conformidade com a manifestação oral do douto representante da Procuradoria Geral do Estado. As conselheiras Mônica Maria Castelo e Antonia Helena Teixeira Gomes foram votos contrários, manifestando-se pela manutenção da penalidade prevista no art.123, inciso III, alínea "G" da Lei 12.670/96, nos termos do Parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária. Presente à sessão para sustentação oral, o representante legal da parte, o advogado Dr. Bernardo Mascarenhas Mardini.

**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos \_\_\_\_ de maio de 2021.**

MANOEL MARCELO  
AUGUSTO MARQUES  
NETO:22171703334

Assinado de forma digital por  
MANOEL MARCELO AUGUSTO  
MARQUES NETO:22171703334  
Dados: 2021.05.26 09:30:16 -03'00'

Manoel Marcelo Augusto Marques Neto  
**Presidente da 1ª Câmara de Julgamento**

MATTEUS VIANA  
NETO:15409643372

Assinado de forma digital por  
MATTEUS VIANA NETO:15409643372  
Dados: 2021.06.03 21:09:24 -03'00'

Matteus Viana Neto  
**Procurador do Estado do Ceará**

JOSE WILAME FALCAO  
DE SOUZA:07291892368

Assinado de forma digital por JOSE  
WILAME FALCAO DE SOUZA:07291892368  
Dados: 2021.05.10 15:12:00 -03'00'

José Wilame Falcão de Souza  
**Conselheiro relator**