



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
Secretaria da Fazenda

**Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento**

Resolução Nº 097 /2017

Sessão: 31ª Sessão Ordinária de 23 de maio de 2017

Processo Nº 1/2081/2016

Auto de Infração Nº: 1/201609591

Recorrente: IZABEL C. C GUERRA

Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Conselheiro Relator: Leilson Oliveira Cunha

EMENTA: ICMS. OBRIGAÇÃO TROBUTÁRIA ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS NO LIVRO DE REGISTRO DE ENTRADA / DIF EM OPERAÇÕES NÃO TRIBUTADAS. 1. PRELIMINARES DE NULIDADES AFASTADAS POR UNANIMIDADE. 2. DISPOSITIVOS INFRINGIDOS ARTS. 18 DA LEI 12.670/96 3. PENALIDADE NOS TERMOS DO ART. 126, CAPUT DA LEI 12.670/96. 4. RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO E NÃO PROVIDO. 5. AUTO DE INFRAÇÃO **PROCEDENTE**, POR UNANIMIDADE DE VOTOS, NOS TERMOS DO VOTO DO RELATOR, DECISÃO MONOCRÁTICA, PARECER DA ASSESSORIA PROCESSUAL TRIBUTÁRIA ADOTADO PELO REPRESENTANTE DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO.

PALAVRA CHAVE: ICMS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. DIF; LIVRO DE REGISTRO DE ENTRADA. OPERAÇÕES NÃO TRIBUTADAS. PROCEDENTE.

RELATÓRIO

A acusação fiscal tem o seguinte relato de infração:

AS INFRAÇÕES DECORRENTES DE OPERACOES COM MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS TRIBUTADOS POR REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA CUJO IMPOSTO JA TENHA SIDO RECOLHIDO. A AUTUADA DEIXOU DE ESCRITURAR NOTAS FISCAIS EM SEU LIVRO DE REGISTRO DE ENTRADAS, TOTALIZANDO R\$ 47.904,16 EM NOTAS NAO ESCRITURADAS EM OPERACOES COM MERCADORIAS NAO TRIBUTADAS.

Handwritten signatures and initials, including a large signature with the number '1' and other smaller marks.

Auto de infração com multa fixada em R\$ 4.790,41 (quatro mil, setecentos e noventa reais e quarenta e um centavos). Artigo Infringido: 18 da Lei 12.670/96 com penalidade fixada nos termos do art. 126 da citada lei. Período da infração 01 a 12/2011.

Nas informações complementares, o auditor fiscal consigna que ao proceder o confronto entre as entradas escrituradas no Livro de Registro de Entrada (DIEF) e as notas emitidas por outros contribuintes do ICMS, deste estado, que transacionaram mercadorias, bens e/ou serviços com o contribuinte ora fiscalizado, constatou que, durante o exercício de 2011, a autuada deixou de escriturar notas fiscais em seu livro de Registro de Entradas interestaduais, totalizando R\$ 47.904,16 (quarenta e sete mil, novecentos e quatro mil e dezesseis centavos) em notas não escrituradas em operações com mercadorias não tributadas.

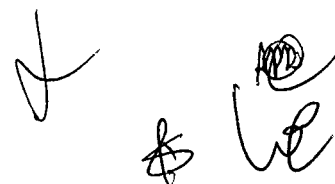
Às fls.13 consta o termo de opção pelos arquivos da DIEF em acato ao disciplinado na IN 37/2014.

Feito processual segue à revelia conforme termo exarado às fls. 18.

Em decisão singular, a autoridade julgadora de 1ª instância decide pela procedência do feito fiscal com base nos arts. 262, § 2º; 264 e 269 todos do RICMS.. Aduz, sucintamente, que conforme determinado pela legislação tributária Estadual os livros fiscais devem ser escriturados obedecendo à ordem cronológica, não podendo à escrituração atrasar-se por mais de cinco dias, ressalvados os livros que possuem prazos especiais e quando não houver prazo expressamente previsto, os lançamentos efetuados nos livros fiscais serão totalizados no último dia de cada mês, em conformidade com o Art. 262, § 2º do Decreto 24.569/97. Delineia, ademais, que a legislação tributária estadual comanda ao contribuinte a obrigação de escrituração fiscal, ainda que, efetue operações isentas ou não tributadas, a teor do art. 264 do RICMS. Do exposto, afirma que a peça acusatória apresenta de forma bastante clara e precisa os motivos que ensejaram a autuação de falta de escrituração no livro de registro de entrada dos documentos fiscais interestaduais, conforme planilha anexa, sendo infringido o Art. 269 do citado regulamento.

O contribuinte interpõe tempestivo Recurso Ordinário em que consigna resumidamente:

- a) Nulidade do auto de infração por ausência de requisitos formais razão de inobservância do disposto no art. 822 do RICMS, tendo em vista que deverá constar no Termo de Conclusão o motivo da autuação, os dispositivos legais infringidos; a base de cálculo; a alíquota aplicável para o cálculo do ICMS e da multa aplicada. Destarte, conforme se verifica de forma empírica nos presentes autos, o Termo de Conclusão de Fiscalização supra citado não seguiu os requisitos legais acima explicitados, tendo em



vista que no Auto de Infração, tem o período de infração 01/2012 e nas informações complementares tem o período de 01/2012 a 12/2012. Tal vício torna-se insanável, tendo em vista que nulifica todo o procedimento fiscal;

- b) Nulidade, em face que a referida autuação fiscal foi lavrada sob a alegativa de o Contribuinte ter omitido informações em arquivos magnéticos ou nesses informar dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais, observe que a presente autuação, no que concerne às peças que instruem o Auto de Infração, se deu sem a assinatura do Supervisor de Auditoria Fiscal, Sra. INÊS CRISTINA TEIXEIRA (matrícula 1057871-X), o qual supervisiona os trabalhos do servidor fazendário como ainda, aduz a defesa, sequer ter a assinatura no termo de encerramento. Com a referida designação, também é nomeado um supervisor de auditoria fiscal para inspecionar os trabalhos da fiscalização, devendo o mesmo apor sua assinatura na autuação, como ainda em todos os documentos acostados aos autos caso seja realizada, tendo em vista tratar-se de autoridade autuante;
- c) Nulidade por descrição lacônica, violando o art. 33, XI do Dec. 25.468/99, que determina descrição clara e precisa do fato que motivou a autuação. O agente fiscal não descreveu de forma clara e detalhada o método utilizado para autuação nas informações complementares se utilizando de informações genéricas, como ainda, não descreveu a razão de estar se valendo dos artigos infringidos e da penalidade de forma que permitisse com que a Impugnante pudesse se defender; e, também, não informou quais as mercadorias e notas fiscais não escrituradas e respectivos valores;
- d) Capitulação errada da infração no art. 18 da Lei 12.670/96 quando deveria ter sido nos moldes dos art. 276-A ao 276-L do RICMS;
- e) Percebe-se de forma assaz que a EFD veio a suceder a DIF, ou seja, as informações econômico fiscais transmitidas periodicamente pelo contribuinte passaram a ser realizadas mediante Escrituração Fiscal Digital. Desta feita, é evidente a equiparação entre a DIF e a EFD, devendo também se levar em consideração essa equidade, em especial, no que concerne à dosimetria da sanção aplicável às irregularidades dela decorrentes, cujo aspecto de alcance se limita à falta de transmissão, sem contemplar as hipóteses de omissão de informações, assim, as penalidades para infrações decorrentes de erros relativos às de informações, econômico-fiscais estão devidamente agrupadas no art. 123, inciso VI da Lei nº 12.670/96;
- f) O legislador não estipulou sanção para as hipóteses de omissão de informações na EFD e nem mesmo na precedida DIF, fato esse que demonstra ser desarrazoado e desproporcional a aplicação sancionatória indevida contida no art. 126 da Lei 12.670/96. Colaciona Resoluções 544/15, 619/15, 639/15 e 682/15 do Contencioso Administrativo Tributário do Ceará (CONAT);
- g) Nulidade do auto de infração por ausência de prejuízo ao fisco e de penalidade específica;



- h) Onerosidade da multa aplicada em violação ao princípio da proporcionalidade;
- i) Ao final, requer ante as inúmeras nulidades apontadas que se digne declarar a nulidade do auto de infração e, sucessivamente, caso superadas as nulidades a improcedência do feito fiscal e, ainda, de forma alternativa seja substituída a penalidade imposta no auto de infração pela estabelecida no art. 123, VIII, D da Lei 12.670/96.

A Assessoria Processual Tributária se manifesta pela procedência do feito fiscal conforme a decisão singular delineando em primeiro plano, quanto aos argumentos de desejadas nulidades em face de ausência de assinatura de supervisor no termo de conclusão, de descrição lacônica da infração, de não constar no termo de conclusão os dispositivos legais infringidos, base de cálculo e alíquota conforme o art. 822 do RICMS, aduz a parecerista que se observa no dito documento (termo de conclusão) a informação de quantos autos de infração foram lavrados contra a recorrente, números, valor do ICMS, caso exista, multa e data da lavratura dos autos de infração, de modo que a recorrente ao receber a conclusão da fiscalização tomou ciência de cada infração que lhe é imputada acompanhada de todos os documentos que serviram de base para cada autuação e respectivas informações/valores. Diz mais, esclareça-se que a ausência de tais elementos não é motivo para se declarar à nulidade da ação fiscal. A indicação de tais elementos não pode ser considerada como norma cogente, porquanto não é de efeito impositivo, uma vez que a sua ausência em nada prejudica o processo. Pode constituir irregularidade formal no procedimento de fiscalização, contudo, não é elemento essencial com força para anular o lançamento e, de igual modo, delinea que não deve ser acatada nulidade em face de ausência de assinatura de supervisor de fiscalização em peças de processos, dado que tal situação não está contemplada dentre aqueles relacionados no art.83 da lei 15.614/2014, bem como do art. 53 do Decreto nº 25.468/99. Nesse passo, preconiza que se verifica a aposição do "visto" do supervisor designado no mandado de ação fiscal às fls. 7 na peça principal - auto de infração- cujo procedimento está de acordo com a norma contida na Norma de Execução 03/2000, o qual consiste apenas em norma de efeito meramente interno, destinada apenas a administração, a qual não tem qualquer relevância junto aos administrados. Acrescenta-se que a supervisão não realiza a tarefa de fiscalização e sim o servidor designado na ordem de serviço. A sua função é meramente burocrática, não tem ingerência sobre o lançamento visa apenas garantir a execução normal dos trabalhos, os interesses e as necessidades da SEFAZ.

Discorre, desta feita, que a alegativa de descrição lacônica da infração não deve prosperar tendo em vista que da análise minuciosa dos autos, relato da infração em conjunto com as informações complementares, demais documentos, colhe-se que todo o procedimento de fiscalização foi descrito no auto, onde constam todos os elementos informativos que serviram de base para acusação fiscal, devidamente motivada, com documentos comprobatórios anexados possibilitando o exercício do contraditório e da ampla defesa permitindo afirmar que nenhuma garantia constitucional foi preterida. Quanto à preliminar de nulidade por



inobservância ao § 6º do art. 821 do RICMS/CE verbera que foram respeitados, no presente processo administrativo fiscal, todos os prazos inerentes ao processo fiscalizatório bem como os prazos processuais, com a abertura de prazos e entrega de documentos apensos aos autos para que a empresa exercesse o direito constitucional, sendo que atualmente as ações fiscais são disciplinadas através da Instrução Normativa nº 49/2011 no qual prevê em seu art. 5º c/c § 2º do art. 821 do RICMS/CE o prazo de 180 dias a partir da ciência do sujeito passivo. Importa dizer que o que tem que ser observado pelo agente do fisco estadual é a regra disposta acima que limita o início e fim dos trabalhos fiscalizatórios a partir da ciência do sujeito passivo, significando, assim, que inexistente prazo fixado para lavratura de termo de início de fiscalização. No mérito, atina para procedência do feito fiscal tendo em vista que a situação fática delineada nos autos indica claramente que o ilícito se refere a deixar de registrar na Declaração de Informação Econômico Fiscal - DIEF constatada por meio do cruzamento de dados em conjunto com as informações repassadas pelo Laboratório Fiscal o qual resultou na relação das notas fiscais de entrada não registradas/escrituradas às fls. 11 dos autos e inseridas no CD e entregue a autuada por ocasião do fechamento da fiscalização conforme documento às fls. 10 dos autos. Em relação à aplicação da multa, deduz a parecerista que cabe dizer que a penalidade proposta pela autoridade fiscal é a específica para o caso, eis que a lei impõe determinada penalidade diante de uma conduta infringente do contribuinte e na constatação dessa falta a penalidade específica deve ser aplicada, assim coerente com o ato infracional, infere-se que a falta de escrituração/registro de notas fiscais de entrada (NFe) em operações com mercadorias não tributadas resulta na aplicação da penalidade inserta no art. 126 da Lei 12.670/96.

O Parecer queda-se acolhido pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

Em apertada síntese, é o que se relata.



VOTO DO RELATOR

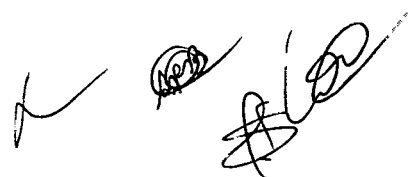
Trata-se a presente acusação fiscal de deixar de escriturar documentos fiscais na DIEF, detectado no confronto entre as entradas escrituradas no Livro de Registro de Entrada (DIEF) e as notas emitidas por outros contribuintes do ICMS, deste estado, que transacionaram mercadorias, bens e/ou serviços com o contribuinte ora fiscalizado, durante o exercício de 2011 totalizando R\$ 47.904,16 (quarenta e sete mil, novecentos e quatro mil e dezesseis centavos) em notas não escrituradas em operações com mercadorias não tributadas.

Antes de se adentrar na questão meritória convém delinear sobre as preliminares de nulidades aventadas pela recorrente.

De pronto, diga-se, que tais preliminares não merecem prosperar. Acolho, pois, na inteireza os fundamentos elaborados no parecer da assessoria processual tributária com acréscimos do disposto a seguir.

Quanto à alegativa de nulidade por ausência de requisitos formais razão de inobservância do disposto no art. 822 do RICMS, tendo em vista que deveria constar no Termo de Conclusão o motivo da autuação, os dispositivos legais infringidos; a base de cálculo; a alíquota aplicável para o cálculo do ICMS e da multa aplicada, não deve ser acolhida posto que tal dispositivo legal deve ser compreendido conjuntamente com o disposto no art. 828 do citado regulamento, e de igual ante o fato de que no termo de conclusão emitido ao final do procedimento fiscal constam a perfeita indicação dos autos de infração lavrado, onde estes, juntamente às informações complementares anexadas, evidenciam todos os elementos necessários para a compreensão pelo contribuinte do que se lhe está sendo imputado.

Nesse mesmo passo, merece afastamento a preliminar de nulidade em face de ausência de assinatura da supervisora da ação fiscal no Termo de Conclusão emitido. Ora, deflui dos comando legais insculpidos no inciso I, do § 5º do art. 821 do RICMS e inciso VI do art. 32 do Dec. 25.468/99 que supervisor de fiscalização se constitui em autoridade gestora autorizada a designar auditor do fisco para a promoção da ação fiscal. Vale dizer, aquela autoridade hierárquica designa auditor fiscal para a titularidade do desenvolvimento do procedimento fiscalizatório e, à evidência cristalina, não desempenha ele a ação fiscal em si mesmo. Nesse sentido clama o comando disposto no inciso I, § 2º do art. 3º da Instrução Normativa 49/2011. Não é demais ressaltar, que há de se distinguir, por expressa previsão legal, autoridade designante, que se afigura na autoridade gestora que determina ação fiscal (art. 821, § 5º do RICMS) da autoridade fiscal que é designada para o desempenho do procedimento fiscal (art. 812 do Dec. 24.569/96 c/c art. 33, XV do Dec. 24.568/99) e do lançamento tributário. Este é de fato e de direito o titular da ação fiscal com a titularidade de produzir o lançamento nos termos do art. 142 do CTN. É defeso juridicamente a aquela autoridade hierárquica superior se auto designar para o exercício de fiscalização e, ao mesmo



tempo, de lançamento tributário. Vale dizer, Coordenador, Orientador e Supervisor não lançam apenas determinam ações fiscais no âmbito de suas respectivas competências e exercem papel de gestão, acompanhamento da execução dos trabalhos fiscais, conforme dispõem os incisos de I a V do art. 79 do Dec. 31.603/2014 (que trata da estrutura organizacional da pasta fazendária), e, destarte, não se afigura ele agente público legalmente apto a desempenhar o *múnus* fiscalizatório. De fato e de direito, o supervisor de fiscalização, mesmo detentor do cargo de auditor fiscal, se configura em autoridade impedida para o exercício da fiscalização nos termos do § 2º, II do art. 53 do Dec.25.468/99 (que regulamenta o processo administrativo tributário cearense) por absoluta ausência de previsão legal que lhe impute a acumulação da função de supervisor em conjunto com o desempenho da ação fiscal. Ressalte-se, ainda, por último, pelo que comanda o art. 1º da Norma de Execução 03/2000, não há que se falar em assinatura de supervisor de fiscalização auto de infração, termo de conclusão etc., aquele apenas apõe visto no auto de infração conforme a norma preconiza com o fito de observação dos aspectos meramente formais e de gestão da unidade fiscal. Por tudo exposto, refutamos tal alegação de pretensa nulidade.

De outro modo, insiste a recorrente em alegação de nulidade por descrição lacônica, supostamente violando o art. 33, XI do Dec. 25.468/99, que impõe descrição clara e precisa do fato que motivou a autuação, não tendo o agente fiscal descrito de forma clara e detalhada a infração. Afaste-se tal premissa. Da análise minuciosa dos autos, relato da infração em conjunto com as informações complementares, demais documentos, colhe-se que toda a narrativa do levantamento fiscal e imputação da infração foi descrito no auto e nas informações complementares, onde constam todos os elementos informativos que serviram de base para acusação fiscal, devidamente motivada e fundamentada, com documentos comprobatórios anexados possibilitando o exercício do contraditório e da ampla defesa ao ora recorrente.

Atualmente as ações fiscais são disciplinadas através da Instrução Normativa nº 49/2011 no qual prevê em seu art. 5º, c/c § 2º do art. 821 do RICMS/CE, o prazo de 180 dias a partir da ciência do sujeito passivo para a fruição do procedimento fiscal e quando for o caso de caducidade, vencimento do citado prazo sem a devida conclusão, cabe ao Coordenador da CATRI emissão de nova ação fiscal, reiniciando a sua contagem, inclusive com autorização dada de modificação dos agentes fiscais e alteração do período, desde que não alcançado pela decadência, podendo ainda ser aproveitadas, nessa nova ação fiscal, todas as provas colhidas na ação fiscal anterior. Tais comandos estão contidos no § 5º do art. 5º da mencionada normativa acima e deflui inquestionável ausência de prescrição de período a ser observado entre a caducidade, vencimento do mandado de ação fiscal anterior e o novo de reinício de fiscalização a ser emitido. Ante o exposto, não merece prosperar à preliminar de nulidade por inobservância ao § 6º do art. 821 do RICMS/CE dado que foram respeitados todos os prazos inerentes ao procedimento fiscalizatório bem como os prazos processuais, inclusive com abertura de prazos e entrega de documentos apensos aos autos para que a empresa exercesse o direito constitucional.



Ainda na análise de nulidades, refute-se a alegativa de anulação do auto de infração por ausência de prejuízo ao fisco e de penalidade específica. Tenha-se presente que previsão de norma inobservada resulta sanção pela conduta infratora, é a consequência jurídica de violação da hipótese normativa. Assim, no caso de deveres instrumentais inobservados (descumprimento de obrigações acessórias) como na situação que tal (deixar de escriturar documentos fiscais de operações não tributadas no Livro de Registro de Entrada/DIEF) descortina-se, por imperativo legal, a imputação de gravame fiscal (multa) independente de recolhimento ou não de obrigação tributária principal. E, ademais, a lei do ICMS atribuiu de forma específica tipo tributário sancionatório para a conduta infratora praticada pelo contribuinte ora recorrente, conforme se depreende do disposto no caput do art. 126, vale dizer, que a não escrituração de documentos fiscais em operações não tributadas se subsume na hipótese normativa prevista no citado comando, não comportando, pois, nenhuma possibilidade de reenquadramento, em especial aquela aludida pela defesa (art. 123, VIII, D).

Com efeito, no mérito, voto pela procedência do feito fiscal tendo em vista que a infração está bastante evidenciada nos autos de sorte a indicar apta e suficiente caracterização do ilícito apontado na peça acusatória fiscal.

Do exposto, pelas linhas traçadas anteriormente decide-se pelo conhecimento do Recurso Ordinário para lhe negar provimento para que se mantenha a decisão singular de **PROCEDÊNCIA** do feito fiscal nos termos deste voto.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – Multa: R\$ 4.790,41

É como voto.



DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é Recorrente: IZABEL C. C GUERRA e Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve preliminarmente, em relação às nulidade arguidas pela recorrente, quais sejam: 1. falta de aposição do visto do supervisor; 2. cerceamento do direito de defesa em razão da falta de clareza do auto de infração; 3. erro na capitulação; 4. inadequação da penalidade; 5. ausência de prejuízo ao fisco. Preliminares afastadas, por unanimidade de votos, conforme fundamentos contidos no parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. No mérito, por decisão unânime, resolvem os membros da 1ª Câmara de Julgamento, negar provimento ao recurso, confirmando a decisão **CONDENATÓRIA** proferida pela 1ª Instância, nos termos do voto do Conselheiro Relator, conforme parecer da Assessoria Processual Tributária, referendado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

SALA DA SESSOES DA 1ª CAMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTARIOS, em Fortaleza, aos 29 de maio de 2017.

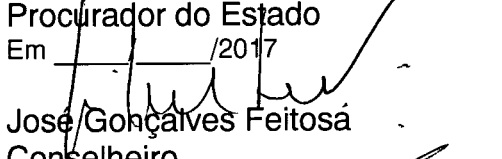

Manoel Marcelo Augusto Marques Neto
Presidente



Valtér Barbalho Lima
Conselheiro

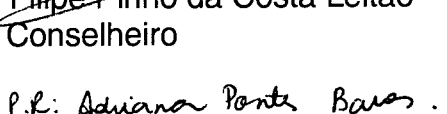

Eliane Viana Resplande F. de Sá
Conselheira


Leilson Oliveira Cunha
Conselheiro

Matteus Viana Neto
Procurador do Estado
Em _____/2017


José Gonçalves Feitosá
Conselheiro


Filipe Pinho da Costa Leitão
Conselheiro


P.L. Adriana Ponte Barros.
Matheus Fernandes Menezes
Conselheiro