



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS  
2ª CÂMARA

RESOLUÇÃO Nº: 436 / 2007

SESSÃO: 14.08.2007

PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/2114 /2006

AUTO DE INFRAÇÃO: 1/200615469

RECORRENTE: MARCO FARMÁCIA E DROGARIA LTDA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATORA ORIGINÁRIA: REGINEUSA DE AGUIAR MIRANDA.

RELATOR DESIGNADO: ILDEBRANDO HOLANDA JUNIOR.

*lepraic v*

**EMENTA: ICMS - DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.**

1. Relata os autos que a empresa deixou de entregar ao Fisco as DIEFs- Declaração de Informações Econômico-Fiscais relativamente ao período de Abril a Dezembro de 2005 e Janeiro a Março de 2005.
2. Autuação oriunda de uma diligência fiscal específica, com a emissão do Termo de Intimação a que alude a Instrução Normativa nº 33/97.
3. A lavratura do Termo de Intimação não caracteriza início de ação fiscal para efeito do uso da prerrogativa do contribuinte quanto ao cumprimento das obrigações tributárias, motivo pelo qual o contribuinte tem na realidade até a data da constituição do lançamento do crédito tributário para cumprir com a obrigação reclamada.
4. O lançamento tributário somente estará definitivamente constituído com a notificação ao sujeito passivo.
5. Mesmo diante de uma minuciosa apreciação dos autos, ainda persistem dúvidas quanto às circunstâncias materiais dos fatos, no que atine a entrega das DIEFs de Abril a Julho de 2005, conduzindo o julgador a aplicação do postulado básico do direito penal que se aplica ao direito tributário, qual seja: "In Dúbio Pro Reo". Aplicação da inteligência do artigo 112 II, do CTN.
6. Relativamente aos demais meses objeto da autuação, comprovado a caracterização do ilícito denunciado, aplicado-se a penalidade inserta no artigo 123, VIII, alínea 'd' da lei nº 12.670/96 para os meses de Agosto a Outubro de 2005 e a tipificada na lei nº 13.633/05 para os meses de Novembro a Março de 2006.
7. Recurso Voluntário Conhecido e Parcialmente Provido. Decisão por maioria de votos pela "Parcial Procedência da ação fiscal, em consonância com a manifestação oral em Sessão, do representante da PGE.

## RELATÓRIO

A peça inaugural do presente Processo Administrativo Tributário denuncia a seguinte acusação fiscal:

*“Deixar o contribuinte enquadrado no regime de pagamento Normal- NL, na forma e nos prazos regulamentares de entregar ao fisco o a Declaração de Informações Econômico- Fiscais- DIEF, ou outra que venha a substituí-la. DIEF'S dos meses de 04/2005 a 12/2005 e 01/2006 a 03/2006.*

## CRÉDITO TRIBUTÁRIO

MULTA: R\$ 7.257,60

O atuante apontou como dispositivos legais infringidos os artigos 1,2,3,4, inciso I, 5 e 6 da I. N. 14/2005 e Decreto nº 27.710/05, e sugeriu como penalidade à inserta no artigo 123, inciso VI “e” item 1 da Lei nº 12.670/96, alterada pela lei nº 13.418/03.

Instruindo o presente processo acostam--se os seguintes documentos: Auto de infração-AR, Ordem de Serviço, Termo de Intimação nº 2006.11124, Consulta Sistema GIM Conta Corrente Ano 2005 e 2006 e Consulta Situação Entrega Dief anos 2005/2006..

Tempestivamente, a atuada apresenta às fls 10/11 dos autos seu inconformismo ao feito fiscal.

O processo foi encaminhado ao Contencioso Administrativo Tributário e submetido a Julgamento.

A Julgadora Singular diante das peças processuais proferiu decisão pela Parcial Procedência do feito fiscal, tendo em vista o reenquadramento da penalidade sugerida pelo atuante.

A empresa inconformada com a decisão proferida interpõe Recurso Voluntário para o Egrégio Conselho de Recursos Tributários, rogando pela improcedência do feito fiscal, ante os seguintes motivos:

- Refuta a decisão da Julgadora Singular em negar aplicação ao artigo 393 do CC.
- Que a empresa não é obrigada a realizar a entrega das DIEFs no início do prazo legal, visto que a lei libera um prazo mais elástico.
- Que em face dos inúmeros afazeres, onde na maioria das vezes os elementos usáveis demoram, restando a empresa a exigüidade temporal, chegando a acontecer ocasiões imprevisíveis e inevitáveis, configurando-se motivo de força maior e caso fortuito. -

A Consultoria Tributária exara o Parecer de n° 177/2007, opinando pelo Conhecimento do Recurso Voluntário, negando-lhe provimento, para que seja confirmada a decisão parcialmente condenatória proferida em 1ª Instância.

E o processo sobe para julgamento junto a esta 2ª Câmara.

Em síntese é o Relatório.

**VOTO DA RELATORA**

O presente Processo Administrativo Tributário, corporificado inicialmente no Auto de Infração nº 2006.15469, ora em julgamento nesta Egrégia 2ª. Câmara, conforme dantes relatado, anuncia que a empresa recorrente, devidamente intimada deixou de cumprir com a obrigação tributária acessória de entregar mensalmente ao Fisco as DIEFs- Declaração de Informações Econômico - Fiscais, relativamente aos períodos de 04/2005 a 12/2005 e 01/2006 a 03/2006..

Mergulhando no bojo do processo, de logo se verifica, que o ato administrativo que ampara a presente fiscalização - Ordem de Serviço nº 2006.13288, deu-se sobre a égide de uma "DILIGÊNCIA FISCAL ESPECÍFICA", cujo motivo determinante de sua emissão consiste na "averiguação do descumprimento de obrigação acessória".

À luz desta modalidade de ação fiscal, infere-se, que tal procedimento fiscalizatório enquadra-se entre aqueles que dispensam a lavratura do Termo de Início e de Conclusão de Fiscalização, conforme preceitua o artigo 815 do Decreto nº 24.569/97, "In verbis":

*Art.825. É dispensável a lavratura de termo de início e de conclusão de fiscalização nos casos de :*

*I a II-...Omissis...*

*III- Descumprimento de obrigações acessórias, inclusive falta de escrituração de documentos fiscais.*

*IV a XII - omissis.*

Pois bem, no caso de que cuida, o procedimento fiscal em questão não foi inaugurado com a emissão de um termo de início de fiscalização, mas, em substituição a este, nos termos da legislação em vigor, deu-se a lavratura do Termo de Intimação instituído pela Instrução Normativa 33/97, cuja dicção assim nos ilumina:

*"Art. 1º. Aprovar o formulário Termo de Intimação, anexo único, a ser utilizado nas intimações de maneira genérica bem como nos seguintes casos de dispensa do termo de início e de conclusão de fiscalização:*

*....omissis....*

*II- Descumprimento de obrigações acessórias, inclusive falta de escrituração de documento fiscal.*

*Art.2º. A lavratura do termo de Intimação não caracteriza início da ação fiscal para efeito do uso da prerrogativa do contribuinte quanto ao cumprimento da obrigação principal ou acessória. (grifos nossos).*

Realizada as digressões legais acima transcritas, passaremos a visualizar qual a sua real pertinência com o caso "in concretum", vejamos.

No caso vertente, o fiscal emitiu o Termo de Intimação nº 2006.11124, apenso às folhas 4 dos autos, com ciência pessoal em 04. 05. 2006, solicitando a entrega dos arquivos da Dief dos meses acima citados, ofertando a recorrente o prazo de cinco dias para espontaneamente cumprir com a obrigação tributária em atraso.

Conforme defluiu-se da Consulta da Situação de Entrega da Dief, carreada às fls. 7 dos autos, até a data de 16. 05. 2006, a recorrente não havia cumprido o solicitado no prefalado Termo de Intimação.

Assim, considerando que até esta data a empresa não havia cumprido com a obrigação requerida, o agente fiscal, lavrou em 17. 05. 2006 as 10h:04min, o auto de infração ora em julgamento.

Todavia, há de observa-se, que a ciência ao contribuinte somente deu-se no dia 18.05.2006, não tendo como inferir-se no que atine ao horário específico da realização deste ato.

Ocorre, no entanto, que, consoante relatório acostado às fls.14/16 dos autos, a recorrente cumpriu com o solicitado no termo de intimação nas seguintes datas:

-No tocante aos meses de Janeiro a Março de 2006, o recorrente somente enviou as DIEFs para o sistema da SEFAZ em 19.05.2006, sendo referidas informações "Rejeitadas" e somente enviadas corretamente respectivamente em 25/05(Janeiro/06), 26/05(Fevereiro/06) e 29/06(Março 2006).

Deste modo, infere-se que as DIEFS de Janeiro a Março de 2006, somente foram enviadas para a SEFAZ após o contribuinte ter tomado ciência da lavratura do auto de infração em lide, que como vimos deu-se em 18.05.06.

Relativamente aos períodos de Abril a Dezembro de 2005, cabe-nos prestar as seguintes informações:

As DIEFs referentes aos períodos de Abril a Julho de 2005 foram efetivamente enviadas para o banco de dados da SEFAZ e devidamente incorporadas em 18.05.2006, portanto no mesmo dia da ciência ao auto de infração.

Já no que atine aos períodos de Agosto a Dezembro de 2005, com clarividência observa-se que as DIEFs , só foram enviadas no dia 19.05.2006, portanto em data posterior a ciência do auto de infração.

Imperioso destacar, que naqueles casos em que a ciência ao auto de infração e o cumprimento da obrigação reclamada tenham ocorrido no mesmo dia,( Abril a Julho/05), não temos como aferir qual a hora em que efetivamente deu-se a ciência do auto ao contribuinte.

Ao presente caso gravitam em torno da lide duas teses jurídicas, que em síntese são as seguintes:

*Primeira* - A espontaneidade a que alude o Termo de Intimação, instituído pela I.N. 33/97, acima transcrita, estar relacionada diretamente com o prazo ali consignado, sendo que, por ocasião da lavratura do auto de infração( emissão ), não tendo sido adimplida a obrigação no prazo legal, é perfeitamente válido o auto de infração.

Em suma, mister, é que a obrigação tenha sido cumprida dentro do prazo legal consignado no termo de intimação , ao contrário, lícito é ao Fisco proceder a lavratura do auto de infração, sendo assim a ciência ao auto uma etapa posterior.

*Segunda* - A lavratura do Termo de Intimação, conforme o artigo 1º da I.N. 33/97, conforme acima transcrita, não caracteriza início de ação fiscal para efeito do uso da prerrogativa do contribuinte quanto ao cumprimento das obrigações tributárias motivo pelo qual o contribuinte tem na realidade até a data do "lançamento" para cumprir com a obrigação reclamada.

Em síntese, o contribuinte tem até a data da completude do lançamento tributário para o cumprimento espontâneo da obrigação reclamada, o qual somente se perfectibiliza com a devida ciência ao contribuinte.

Deste modo, após a ciência ao auto de infração não há mais que falar-se na figura da espontaneidade, o que caracteriza o pleno conhecimento do auto de infração.

Pessoalmente, sustento a tese enumerada por último, pelos motivos abaixo descritos.

É lógico que o lançamento tributário, não pode ser confundido com a simples descrição manual ou digitalizada de uma infração em um formulário oficial denominado "Auto de Infração".

O lançamento tributário, enquanto ato jurídico, somente assume este "status", esta feição, a partir do momento em que o sujeito passivo for devidamente notificado de sua existência.

Deste modo, o crédito tributário só estará formalmente constituído e transformado em lançamento com a notificação deste ao sujeito passivo.

O auto de infração, sem a ciência do sujeito passivo, é mero ato terminativo dos trabalhos fiscalizatórios, mas não possui a qualidade de lançamento tributário.

Corroborando, com este entendimento, cito as seguintes lições:

*“A notificação é o último ato do procedimento de constituição formal do crédito tributário, que o torna oponível ao contribuinte”. (Ruy Barbosa Nogueira, Curso De Direito Tributário, 1993, São Paulo. Ed. Saraiva, 11ª. Ed.).*

*“O lançamento, inclusive para fins de decadência, considera-se realizado com a intimação do contribuinte acerca do ato de lançamento (auto de infração, NFLD etc), ainda que sujeito à alteração em virtude de impugnação e recurso do contribuinte no processo administrativo ou mesmo a alteração de ofício” (Leandro Paulen, Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Ed. Livraria Do Advogado, 6ª. ed., p.1036).*

O Professor, “Hugo de Brito Machado”, ao comentar sobre as diversas correntes doutrinárias que dizem respeito ao momento em que se deve considerar exercido o direito do Fisco de constituir o crédito tributário, por último ressalta:

*“...Destaque-se, finalmente, que a notificação do lançamento tributário ao sujeito passivo é da essência desse procedimento. Assim, só se completa o lançamento com a notificação. Qualquer que seja a posição adotada, das aqui expostas, deve ser entendida com esta explicação. Não basta o auto de infração, é preciso que o sujeito passivo tenha sido cientificado de sua lavratura; não basta a decisão de primeira instância, ou, de última instância, ou a inscrição da dívida. É indispensável a notificação do sujeito passivo.”(Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, 12ª. Edição, Ed. Malheiros, São Paulo, Pg.148).*

Neste panorama, indiscutível que o lançamento tributário somente se completa com a ciência do contribuinte no corpo do formulário



denominado auto de infração, pois embora o fiscal tenha lavrado, o auto de infração em 17.05.06, somente deu ciência ao contribuinte em 18.05.06.

Ainda determinante para o deslinde dos fatos, é que, na mesma data em que tomou ciência do auto de infração a empresa cumpriu parcialmente com a obrigação reclamada.

Infere-se assim, ser imprescindível para o deslinde da lide, detectarmos se o recorrente entregou os arquivos a SEFAZ, antes ou depois da ciência ao auto de infração.

Consigna-se neste momento novamente, que não consta no auto de infração, a hora em que foi procedido o ato de ciência ao contribuinte.

Com esta linha de pensamento, firmo meu entendimento, de que o termo de intimação na realidade não configura início de ação fiscal para efeito do uso da prerrogativa do contribuinte quanto ao cumprimento das obrigações tributárias, somente podendo o agente fiscal lavrar qualquer auto de infração depois de expirado o prazo da espontaneidade conferido no termo de intimação.

Não obstante, veja-se, que o agente fiscal poderá, em não tendo sido cumprida a obrigação reclamada, constituir o lançamento em sua completude logo após expirado o prazo de 5 dias, mas assim não o fazendo, na realidade tem ainda o contribuinte esta espontaneidade prolongada até a data em que este lançamento esteja devidamente constituído.

E entenda-se, lançamento devidamente formalizado com a ciência ao sujeito passivo, nos termos do entendimento já exarado acima.

O entendimento acima exarado repousa indiscutivelmente na dicção inserta na norma, de que o termo de intimação de que se fala, não configura-se início de ação fiscal para efeito do uso da prerrogativa do cumprimento das obrigações tributárias, motivo pelo qual, a meu sentir, a espontaneidade a que alude o dispositivo normativo em

epígrafe, não se encontra adstrita unicamente ao prazo ali consignado, mas prolonga-se indiscutivelmente até a data da devida formalização do lançamento tributário.

Atentemos para a circunstância, de que o horário em que ocorreu a ciência ao contribuinte, é imprescindível para a verificação da formalização do lançamento tributário.

Na hipótese dos autos, já que no auto de infração não consta a hora em que a empresa foi cientificada, verifica-se a impossibilidade de aferir-se no que concerne ao momento da entrega das DIEFS de Abril a Julho de 2005, ou seja, não se sabe, se estas foram entregues antes ou depois do ato de ciência.

Deste modo, a meu sentir, subsistem dúvidas, incertezas, no que atine ao momento em que ocorreu a ciência do auto de infração, motivo pelo qual, deve-se excluir do lançamento tributário os valores atinentes aos meses de Abril a Julho de 2005.

Dentro desta ótica, torna-se evidente, que, impõe-se ao caso, à aplicação do dispositivo que consagra a interpretação mais benigna ao contribuinte, conforme art. 112, II do CTN, "Ipsis Literis :

*"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:*

- I- á capitulação legal do fato;*
- II- a natureza ou ás circunstancias materiais do fato, ou á natureza ou extensão dos seus efeitos;*
- III- á autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*
- IV- á natureza da penalidade aplicável, ou a sua graduação."*

Em contrapartida no que concerne aos períodos de Agosto a Dezembro de 2005 e Janeiro a Março de 2006, como dantes já mencionado, referida obrigação acessória somente foi cumprida após o contribuinte ter tomado ciência da lavratura do auto de infração em lide, que como vimos deu-se em 18.05.06.

Antes as considerações expostas, a meu sentir, a exceção dos meses de abril a julho de 2005, encontra-se devidamente configurado a prática do ilícito denunciado na inicial.

Todavia, merecem algumas considerações a sanção aplicada pelo autuante relativamente aos meses de Agosto a Dezembro de 2005 e Janeiro a Março de 2006, as quais faço neste momento.

A penalidade específica para o descumprimento da DIFEF somente veio a ser prevista com a edição da lei nº 13.633 de 20.7.2005, com aplicabilidade prevista somente a partir de 90 dias de sua publicação, a qual deu-se em. 28.07.2005.

Deste modo, no caso de que se cuida, nos meses de Agosto a Outubro de 2005, já encontrava-se inserida no mundo jurídico a lei 13.633/05, porém a sua eficácia (aplicação), efetivamente somente ocorreria a partir de Novembro de 2005.

Assim, entendo em consonância com a Julgadora Singular, pela perfeita caracterização do ilícito denunciado, devendo, no entanto, no tocante aos meses de Agosto a Outubro de 2005, por não existir penalidade específica, aplica-se aquela insculpida no artigo 123, VIII, alínea "d" da lei nº 12.670/96, alterada pela 13.418/2003.

Noutra vertente, relativamente ao período de Novembro a Dezembro de 2005 e Janeiro a Março de 2006, por encontra-se com plena eficácia a lei 13.633/05, deve-se aplicar ao caso a penalidade ali disposta.

Diante das considerações expostas, a meu sentir, a nova composição do crédito tributário, deve assumir a seguinte moldura:

Abril a Julho de 2005- excluir totalmente do auto de infração, pelos motivos explanados neste voto.

Agosto a Outubro de 2005- 200 UFIRCES por documento.

Proc. : 1/2114/2006

AI: 1/200615469

200 X 3 = 600 UFIRCES.

Novembro de 2005 a Março de 2006- 300UFIRCE por documento.  
300 X 5 = 1500

TOTAL : -2.100 UFIRCES.

Feitas tais considerações, VOTO no sentido de que se Conheça do Recurso Voluntário, dando-lhe Parcial Provimento, para decidir pela Parcial Procedência do feito fiscal, em consonância com a manifestação oral em sessão do representante da douta PGE.

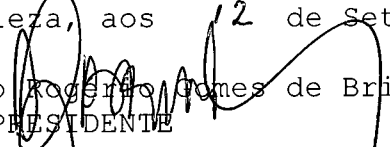
Eis como entendo a questão.


## DECISÃO


Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é recorrente: MARCO FARMÁCIA E DROGARIA LTDA e recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

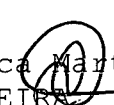
A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve conhecer do recurso voluntário e por maioria de votos, dar-lhe provimento para decidir pela **parcial procedência** da acusação fiscal, excluindo-se da aplicação da penalidade os meses de abril, maio, junho e julho de 2005, nos termos do primeiro voto divergente e vencedor, proferido pelo Conselheiro Ildebrando Holanda Junior, que ficou designado para lavrar a resolução e de acordo com a manifestação oral, em Sessão, do representante da PGE. Votaram também pela parcial procedência, porém nos termos do julgamento singular, os Conselheiros Regineusa de Aguiar Miranda, relatora originária, José Maria Vieira Mota e Sandra Maria Tavares Menezes de Castro. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Marcelo Reis de Andrade Santos Filho.


SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 12 de Setembro de 2007.

  
Alfredo Roberto Gomes de Brito  
PRESIDENTE

  
Regineusa de Aguiar Miranda  
CONSELHEIRA

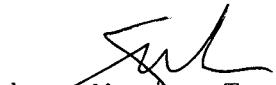
  
Vanessa Albuquerque Valente  
CONSELHEIRA

  
Francisca Marta de Sousa  
CONSELHEIRA

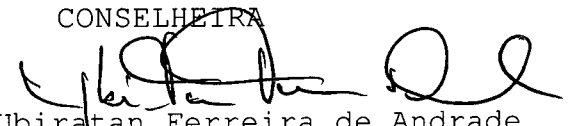
  
Rodolfo Licurgo Tertuliano de  
Oliveira  
CONSELHEIRO

José Maria Vieira Mota  
CONSELHEIRO

Marcelo Reis de Andrade Santos  
Filho  
CONSELHEIRO

  
Sandra Maria Tavares. Menezes  
de Castro  
CONSELHEIRA

  
Ildebrando Holanda Junior  
CONSELHEIRO RELATOR DESIGNADO

  
Ubiratan Ferreira de Andrade  
PROCURADOR DO ESTADO