



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
3ª CÂMARA DE JULGAMENTO

RESOLUÇÃO Nº: 009/2018

67ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 13.12.2017

PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/2375/2016

AUTO DE INFRAÇÃO: 1/201608762

RECORRENTE: ESPLANADA BRASIL S A LOJAS DE DEPARTAMENTOS

CGF: 06.319.864-9

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATOR: CONS. MICHEL ANDRÉ BEZERRA LIMA GRADUHL

EMENTA: ICMS – FATAL DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS DA EFD. Ação fiscal concluída dentro do prazo previsto no Mandado de Ação Fiscal. Inocorrência de nulidade. Aplicação do art. 5º, §2º, da Instrução Normativa nº 49/2011. Intimação do Auto de Infração e Termo de Conclusão por edital. Conclusão da ação fiscal na data da postagem nos Correios. Relação dos documentos fiscais não registrados às fls. 18/21 e no arquivo eletrônico “NFe DESTINADAS E NÃO ESCRITURADAS NO EXERCÍCIO 2012.xls”. Contribuinte alegou, mas não demonstrou ter registrado as notas fiscais de entrada referidas no Auto de Infração na sua escrituração contábil. Aplicação da nova redação da norma penal tributária por ser mais favorável ao contribuinte (art. 106, II, c, do CTN). O artigo 112 do CTN tem aplicação subsidiária aos critérios de solução de antiomias aparentes dispostos na Lei de Introdução ao Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657/1942 modificado pela Lei nº 12.376/2010). Lições de Norberto Bobbio. Recurso Ordinário conhecido. Provimento Negado. **Arts. Infringidos:** 260, I, 269, 276-A, §§1º e 3º, e 276-G, I, do Decreto 24.569/97. **Finalidade:** Art. 123, III, “g”, da Lei nº 12.670/97, com redação conferida pela Lei nº 16.258/2017. Decisões unânimes, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária e conforme manifestação oral em sessão de julgamento do douto representante da Procuradoria Geral do Estado.

PALAVRAS-CHAVE

ICMS. Falta Registro Livro Entradas. EFD. Conclusão Ação Fiscal Dentro Prazo. Intimação Edital. Contribuinte Não Comprova Alegação. Norma Penal Tributária Específica.

RELATÓRIO

Versa o presente Auto de Infração sobre deixar de registrar operações sujeitas a tributação normal no Livro Registro de Entradas de 2012.

A Autoridade Fiscal Autuante aponta como infringido o art. 269 do Decreto 24.569/97 - Regulamento do ICMS (RICMS). Sugere como penalidade a prevista no art. 123, III, "g" da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/03.

No relato do Auto de Infração expõe que:

- A infração foi detectada a partir do cruzamento de dados dos sistemas corporativos da SEFAZ/CE, inclusive sobre operações informadas por outros contribuintes.

- As operações que deixaram de ser registradas totalizam o valor de R\$8.116.416,97, conforme relação às fls. 18/21 e CD com os arquivos eletrônicos e planilhas onde estão especificadas as notas fiscais que deram ensejo à infração, assim como os cálculos da multa apontada.

- A Empresa foi comunicada através do Termo de Intimação nº 2016.03967 das diferenças detectadas, sendo solicitada a se pronunciar. Contudo, não se manifestou.

Instrui o presente processo, dentre outros, com o Mandado de Ação Fiscal nº 2015.11566 (fls. 09) – reinício da ação fiscal do MAF 2014.12442 (fls. 07) -, Termo de Início de Fiscalização nº 2015.14100 (fls. 10), 4 Termos de Intimação (fls. 11/14), Termo de Conclusão de Fiscalização nº 2016.06197 (fls. 15/16), 6 páginas do relatório das notas fiscais referente a operações com tributação normal não registradas no Livro de Entradas (fls. 18/21) e fls. 130 do Diário Oficial do Estado de 02/06/16 com os Editais de Intimação 141/2016 CESEC e 142/2016 CESEC.

Demonstrativo do Crédito Tributário:

Base de cálculo (divergência)	R\$ 8.116.416,97
Multa (5%)	R\$ 906.638,37
Total	R\$ 906.638,37

Tempestivamente a Autuada apresentou impugnação, a qual repousa às fls. 28 a 32 dos autos, onde alega, em síntese, que:

- O procedimento é nulo por ter sido extrapolado do prazo de cento e oitenta dias para conclusão dos trabalhos de fiscalização em razão da ciência do Termo de Início de Fiscalização ter se dado em 05/11/15 e a ciência do Termo de Conclusão de Fiscalização ter ocorrido em 20/06/16, 15 dias após a publicação do Edital de Intimação nº 141/2016 no Diário Oficial do Estado – DOE de 03/06/2016.

- Os documentos fiscais de entradas a que se refere o Auto de Infração estão registrados na escrituração contábil, devendo ser aplicada a multa de vinte UFIR por documento fiscal (parte final do art. 123, III, "g" da Lei 12.670/96, alterada pela Lei 13.418/03). O auditor fiscal não verificou tal fato.

Ao final, requer seja:

- Declarada a nulidade da autuação diante do excesso de prazo ou, subsidiariamente,
- Reenquadrada a penalidade para vinte UFIR por documento em razão da presunção de estarem escriturados os documentos fiscais na contabilidade.



No Julgamento Singular, o Julgador de 1ª Instância, às fls. 60 a 70, assevera que:

- Solicitou diligência com o objetivo de obter junto ao Autuante informação sobre eventual realização de tentativa de intimar o contribuinte do Auto de Infração e do Termo de Conclusão por carta com aviso de recebimento - AR, solicitando a juntada deste.
- As respectivas cartas foram postadas no dia 03/05/16, conforme ARs de fls. 75/77, e devolvidas pelos Correios com a informação de "não procurado".
- A falta do AR nos autos era uma nulidade sanável, por essa razão e conforme o art. 84 da Lei 15.614/14, não foi declarada, tendo sido aplicado o princípio da livre iniciativa probatória.
- Conforme o art. 821, §4º, do Decreto nº 24.569/97 – RICMS, a intimação do Termo de Conclusão enviado por carta com AR ocorre na data da sua postagem.
- Como a ação fiscal teve início em 05/11/2015 e os ARs foram postados em 03/05/16, a ação foi concluída dentro do prazo de 180 dias.
- Quanto à solicitada redução da penalidade para 20 Ufirces pela alegação de que os documentos não registrados no livro de entradas estão registrados na escrituração contábil, cabe ao Contribuinte provar a sua alegação e demonstrar que estão regularmente escrituradas em sua contabilidade. Cabe à Fazenda provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e cabe ao contribuinte provar a inexistência desses pressupostos ou a existência de fatores excludentes. Entretanto, o Contribuinte não realiza a necessária comprovação.
- Foi violado o disposto nos arts. 260, I, 269, 276-A, §§1º e 3º, e 276-G, I, todos do RICMS e referentes a Livro Registro de Entradas.
- Em razão do disposto no art. 106, II, c, do CTN, deve ser aplicada ao caso a penalidade prevista no art. 123, III, g, da Lei 12.670/96 com a redação dada pela Lei nº 16.258/17.

Conclui julgando o Auto de Infração parcial procedente, não sendo procedente apenas pela aplicação da penalidade mais benéfica ao contribuinte (com a redação da norma penal tributária dada pela Lei nº 16.258/17).

Não interpõe Reexame Necessário em virtude do que dispõe o art. 2º do Provimento nº 001/2017 do Conselho de Recursos Tributários do Contencioso Administrativo Tributário.

Demonstrativo do Crédito Tributário:

Base de cálculo (divergência)	R\$ 8.116.416,97
Multa (10%)	R\$ 811.641,69
Total	R\$ 811.641,69

Laudo pericial da diligência solicitada pelo Julgador singular às fls. 72/74.

Inconformada com a Decisão Singular, a Autuada interpõe tempestivamente Recurso Ordinário (fls. 82 a 89), onde alega:

- Nulidade do Auto de Infração por extrapolação do prazo para conclusão da ação fiscal, em razão da mesma ter iniciado em 05/11/15 e sido concluída em 20/06/16 (15 dias após a publicação em 03/06/16 do edital 141/2016)

No mérito alega:

- No arquivo NOTAS FISCAIS NÃO ESCRITURADAS 2012 (no CD entregue pela

fiscalização ao Contribuinte) o valor das operações apontadas alcança o montante de R\$2.174.755,85 com ICMS de R\$198.281,14. Não se compreende como o auditor chegou ao valor das operações de R\$8.116.416,97.

- Não há diligência do fiscal no sentido de verificar a escrita contábil das notas fiscais. Não há autorização legal para que o fiscal presuma que as notas fiscais não estão escrituradas.

Ao final, requer que seja:

- Reconhecida a nulidade da autuação diante do extrapolamento do prazo para conclusão da ação fiscal, ou subsidiariamente,
- Reformada a decisão de primeira instância para ser considerado o valor das operações não escrituradas no montante de R\$2.174.755,85 e reenquadrar a penalidade para 20 UFIR por documento fiscal pela impossibilidade de presunção de não escrituração contábil das notas fiscais a que se refere o Auto de Infração.

A Assessoria Processual Tributária emitiu o Parecer de nº 200/2017 (fls. 96 a 102) onde afirma que:

- A ação fiscal foi concluída dentro do prazo, tendo em vista as cartas com AR, por meio das quais foram enviados o Auto de Infração e o Termo de Conclusão, foram postadas em 03/05/2016.

- A EFD substitui o livro de entradas (art. 276-G, I, do RICMS) estando o contribuinte obrigado a prestar todas as informações relativas aos documentos fiscais (art. 276-H do RICMS).

- Uma vez que a escrituração de NFe no Livro Registro de entradas deve ser informada em arquivo eletrônico, pode ser aplicada a penalidade gizada no art. 123, III, "g" ou no art. 123, VIII, "L", todas da Lei nº 12.670/96 com a redação dada pela Lei nº 16.258/17.

- Pela aplicação do art. 112, IV, do CTN, na dúvida, deve ser aplicada a penalidade prevista no art. 123, VIII, "L", da Lei nº 12.670/96 com a redação dada pela Lei nº 16.258/17.

Em razão do exposto, sugere conhecer do Recurso Ordinário, para dar-lhe parcial provimento pela aplicação da penalidade prevista no art. 123, VIII, L, da Lei nº 12.670/96 na redação dada pela lei 16.258/17.

Ao calcular a multa sugerida, a Assessoria Processual Tributária aplica os valores presentes na planilha de fls. 18/21 (meses de janeiro e dezembro).

Às fls. 103 o douto Procurador do Estado adota o Parecer da Assessoria Processual Tributária. Entretanto, em manifestação oral durante a sessão de julgamento nesta 3ª Câmara de Julgamento, expôs entendimento contrário ao Parecer.

É o relatório.

VOTO DO RELATOR

Trata-se de Recurso Ordinário onde é Recorrente ESPLANADA BRASIL S A LOJAS DE DEPARTAMENTOS (CGF: 06.319.864-9) e Recorrida CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA, através do qual a Recorrente se insurge contra decisão de parcial



procedência proferida no Julgamento Singular.

O lançamento tributário materializado no Auto de Infração se reporta a conduta de deixar de registrar operações sujeitas a tributação normal no Livro Registro de Entradas de 2012.

A Autoridade Fiscal atuante informa que a Autuada deixou de escriturar nas EFDs referentes aos meses de janeiro a dezembro de 2012 notas fiscais que foram destinadas à Recorrente por outras empresas, no valor total de R\$8.116.416,97, conforme relação às fls. 18/21 e CD com os arquivos eletrônicos e planilhas onde estão especificadas as notas fiscais que deram ensejo à infração, assim como os cálculos da multa apontada.

A Autuada alega, inicialmente, em sua peça recursal nulidade do Auto de Infração por ter ocorrido excesso de prazo na conclusão da ação fiscal, em razão de a ciência do Termo de Conclusão da Fiscalização e do Auto de Infração ter se dado em 20/06/2016 (15 dias após a publicação em 03/06/16 do Edital de intimação nº 141/2016), mais de cento e oitenta dias após a ciência do Termo de Início de Fiscalização, o qual ocorreu em 05/11/2015.

De fato, o Mandado do Ação Fiscal nº 2015.11566 (fls. 09) deferiu o prazo de cento e oitenta dias para realização e conclusão da ação fiscal, "contados a partir da ciência do contribuinte no termo próprio", em conformidade com o disposto pelo art. 821, §2º, do Decreto nº 25.469/97 - RICMS.

Decreto nº 25.469/97

Art. 821. A ação fiscal começará com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, do qual constará, necessariamente:

[...]

§ 2º Lavrado o Termo de Início de Fiscalização, o agente do Fisco terá o prazo de **até 180 (cento e oitenta) dias para conclusão dos trabalhos**, contados da data da ciência ao sujeito passivo, **conforme disposto em regulamento**.

Também é certo que a ciência do Termo de Início de Fiscalização nº 2015.14100 se deu de forma pessoal em 05/11/2015 (fls. 10). Dessa forma, o prazo final para a conclusão da ação fiscal em apreço é a data de 09/05/2016.

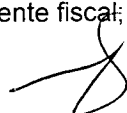
Entretanto, merece reparo a conclusão da Recorrente de que o final da ação fiscal em apreço se deu quinze dias após a publicação no DOE dos Editais de Intimação nºs 141/2016 - CESEC e 142/2016 - CESEC (fls. 17).

Na realidade, quando a intimação do Termo de Conclusão de Fiscalização e do Auto de Infração se dá por edital, a ação fiscal é considerada juridicamente concluída na data da postagem desses dois documentos nos Correios, conforme dispõe o art. 5º, §2º, da Instrução Normativa nº 49/2011.

Art. 5º As ações fiscais previstas no § 1º do art. 1º desta Instrução Normativa deverão ser concluídas no prazo de **até 180 (cento e oitenta) dias**.

§ 1º **Para efeito deste artigo, considera-se concluída a ação fiscal, com a emissão do Termo de Conclusão de Fiscalização (Anexo IV), quando exigido, com ou sem a lavratura de auto de infração, com a ciência ao sujeito passivo por meio de uma das seguintes modalidades de intimação:**

I - pessoal, mediante subscrição do sujeito passivo, ou seu representante legal, no documento entregue pelo agente fiscal;



II - por meio de carta, com aviso de recebimento (AR), caso em que esta será considerada feita quando da respectiva postagem nos Correios;

III - por edital, mediante publicação no Diário Oficial do Estado;

IV - eletrônica, via Internet, quando for o caso.

§2º Tratando-se de intimação por edital, considera-se como marco temporal final da ação fiscal a postagem nos Correios da intimação anteriormente feita por carta, com aviso de recebimento.

Como se pode observar nos ARs às fls. 75/77, antes de realizar a intimação do Contribuinte por edital, houve a tentativa de intimá-lo do Termo de Conclusão e do presente Auto de Infração por meio de carta com aviso de recebimento, tendo ocorrido a postagem nos Correios em 03/05/2016, conforme inclusive declara a Célula de Perícias no Laudo Pericial (fls. 73).

Dessa forma, é de clareza solar que, nos termos da legislação de regência, a conclusão da ação fiscal em apreço ocorreu em 03/05/2016, ou seja, antes do final do prazo deferido no Mandado de Ação Fiscal (que ocorreria em 09/05/2016 como já demonstrado alhures).

Saliente-se que o disposto pelos transcritos art. 5º, §§1º e 2º, da Instrução Normativa 49/2011, está em conformidade com o prescrito pelos art. 80, parágrafo único, da Lei nº 12.670/96 e art. 821, §2º, do Decreto 24.569/1997 – Regulamento do ICMS, que remetem para a legislação tributária a regulamentação do prazo de até cento e oitenta dias para conclusão dos trabalhos de fiscalização.

Lei nº 12.670/96

Art. 80. A fiscalização do ICMS compete aos servidores do Grupo Ocupacional Tributação, Arrecadação e Fiscalização da Secretaria da Fazenda, com as atribuições previstas na Lei nº 12.582, de 30 de abril de 1996.

Parágrafo único. Os procedimentos relativos à ação fiscal, inclusive a constituição do crédito tributário, **serão definidos em regulamento.**

Decreto nº 25.469/97

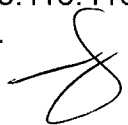
Art. 821. A ação fiscal começará com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, do qual constará, necessariamente:

§ 2º Lavrado o Termo de Início de Fiscalização, o agente do Fisco terá o prazo de até 180 (cento e oitenta) dias para conclusão dos trabalhos, contados da data da ciência ao sujeito passivo, **conforme disposto em regulamento.**

Isto posto, conclui-se que não houve nulidade por realização de ato extemporâneo.

O segundo ponto alegado pela Recorrente é o de que no arquivo eletrônico NOTAS FISCAIS NÃO ESCRITURADAS 2012 (presente no CD entregue pela fiscalização ao Contribuinte) o valor das operações apontadas alcança o montante de R\$2.174.755,45 com ICMS de R\$198.281,14. Afirma a Recorrente não compreender como a Autoridade Fiscal chegou ao valor de R\$8.116.416,97 apontado no Auto de Infração em apreço como sendo o total das operações de entradas que não foram registradas na Escrituração Fiscal Digital – EFD.

Não há porque ter dúvidas a Recorrente. Na relação dos documentos fiscais que lhe foram destinados, referente a operações sujeitas ao regime de tributação normal, não escrituradas por ela no Livro de Registro de Entradas de 2012 (fls. 18/21) verifica-se com facilidade às fls. 21 que o valor de todas as operações a que se referem essas notas fiscais perfaz o total de R\$8.116.416,97, utilizado como base de cálculo para a multa sugerida no Auto de Infração.



Equivoca-se a Recorrente ao afirmar que os documentos fiscais a que se refere o presente Auto de Infração estão relacionados no arquivo eletrônico NOTAS FISCAIS NÃO ESCRITURADAS 2012.

De fato, ao analisar o CD que instrui o Auto de Infração em apreço, observa-se a presença desse arquivo eletrônico, mas o seu conteúdo em nada se assemelha ao da já citada relação de fls. 18/21. O arquivo NOTAS FISCAIS NÃO ESCRITURADAS 2012 deve se referir a algum dos outros dezessete autos de infração lavrados na mesma ação fiscal (conforme Termo de Conclusão de Fiscalização às fls. 15/16) a que se refere o Auto de Infração ora sob avaliação.

Ainda analisando o mesmo CD, verifica-se que o inteiro teor da relação de notas fiscais de fls. 18/21 está em outro arquivo eletrônico nele incluso: NFe DESTINADAS E NÃO ESCRITURADAS NO EXERCÍCIO 2012.xls. Portanto, correto o Auto de Infração ao apontar o valor total das operações de entradas não registradas em 2012 no montante de R\$ 8.116.416,97.

O último ponto alegado pela Recorrente é o de que há uma presunção de que os documentos fiscais relacionados às fls. 18/21 estão registrados na sua escrituração contábil e que caberia ao agente fiscal afastar tal presunção. Aduz a Recorrente que, em razão da Autoridade Fiscal não ter realizado tal conduta, deve ser aplicada a penalidade de 20 UFIR por documento fiscal não registrado no Livro de Entradas, conforme parte final do art. 123, III, g, da Lei nº 12.670/96 na redação dada pela Lei nº 13.418/03.

Art. 123. As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:

[...]

III - relativamente à documentação e à escrituração:

[...]

g) deixar de escriturar, no livro fiscal próprio para registro de entradas, de documento fiscal relativo à operação ou prestação também não lançada na contabilidade do infrator: multa equivalente a uma vez o valor do imposto, **ficando a penalidade reduzida a 20 (vinte) UFIR, se comprovado o competente lançamento contábil do aludido documento;**

Insta esclarecer que cabe à Administração Tributária, ao verificar a ocorrência de fatos tipificados pela Lei como ilícitos tributários, realizar o lançamento do crédito tributário apurando e demonstrando o valor do imposto devido, se for o caso, e da multa punitiva (art. 142, CTN). Resta ao contribuinte autuado o ônus de demonstrar a ocorrência de fatos impeditivos, extintivos ou modificativos dos fatos geradores que levaram à constituição do crédito tributário.

No caso concreto, verifica-se que a Autoridade Fiscal bem desempenhou o seu dever, relacionando todos os documentos fiscais que considerou não terem sido registrados no Livro Registro de Entradas (fls. 18/21 e arquivo eletrônico NFe DESTINADAS E NÃO ESCRITURADAS NO EXERCÍCIO 2012.xls).

Como a penalidade de 20 UFIR indicada na parte final do art. 123, III, g, da Lei nº 12.670/96 na redação dada pela Lei nº 13.418/03 é modificativa da penalidade principal instituída nesse mesmo dispositivo, cabe à Recorrente demonstrar a ocorrência dos fatos por ela alegados. Contudo, nem na impugnação ao Auto de Infração e tampouco no



Recurso Ordinário a Recorrente apresenta qualquer elemento que demonstre o registro na sua escrituração contábil de alguma das notas fiscais relacionadas no relatório de fls. 18/21 (arquivo eletrônico NFe DESTINADAS E NÃO ESCRITURADAS NO EXERCÍCIO 2012.xls). Assevere-se que essa prova poderia ter sido facilmente produzida pela Autuada, pois a mesma possui todos os elementos da sua escrituração contábil.

Assim, e em razão de não haver previsão legal de presunção de escrituração contábil de notas fiscais que não foram registradas na escrituração fiscal, conclui-se que não pode ser aplicada no presente caso a penalidade de 20 UFIR por documento fiscal.

Outrossim, deve-se verificar que o art. 123, III, g da Lei nº 12.670/96 foi alterado pela Lei nº 16.258/17, apresentando atualmente a seguinte redação:

Art. 123. As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:

[...]

III - relativamente à documentação e à escrituração:

g) deixar de escriturar no livro fiscal próprio para registro de entradas, **inclusive em sua modalidade eletrônica**, conforme dispuser a legislação, documento fiscal relativo a operação ou prestação: multa equivalente a 10% (dez por cento) do valor da operação ou prestação;

Por ser mais benéfica ao Contribuinte, deve ser aplicada, por força do art. 106, II, c, do CTN, a penalidade prevista na nova redação do dispositivo penal tributário.

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

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Cabe, por fim, analisar a sugestão da Assessoria Processual Tributária de aplicar a penalidade instituída pelo art. 123, VIII, "L", da Lei nº 12.670/96 com a redação dada pela Lei nº 16.258/17, a qual apresenta a seguinte redação:

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;

Nesse ínterim, importante observar que a Escrituração Fiscal Digital – EFD (espécie de arquivo eletrônico) substituiu diversos livros fiscais, dentre eles o Livro Registro de Entradas, conforme art. 276-G, I, do Decreto nº 24.569/97, pois todos os dados desses livros passaram a ser registrados na EFD (art. 276-A, §§1º e 3º e 276-H, do RICMS).

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.

[...]

§ 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.

Art. 276-G. A escrituração prevista nesta Seção substitui a escrituração e impressão dos seguintes livros:

I - **Registro de Entradas;**

II - Registro de Saídas;

III - Registro de Inventário;

IV - Registro de Apuração do ICMS.

V - Registro de Apuração do IPI;

VI - Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo D.

VII - Registro de Controle da Produção e do Estoque.

Art. 276-H. O contribuinte está obrigado a prestar **todas** as informações relativas aos documentos fiscais e outras de interesse do Fisco, independentemente de regras específicas de validação de conteúdo de registros ou de campos.

Parágrafo único. A falta das informações de que trata o caput deste artigo acarretará a aplicação das penalidades cabíveis e a obrigatoriedade de representação do arquivo na sua íntegra.

Dessa forma, resulta que os fatos informados no Auto de Infração amoldam-se às duas normas penais tributárias em questão (art. 123, III, "g" e art. 123, VIII, "L", ambas da Lei nº 12.670/96 com a redação dada pela Lei nº 16.258/17). É o caso de uma antinomia aparente entre normas que, é verdade, gera uma dúvida sobre qual norma aplicar.

A Assessoria Processual Tributária sugere adotar como critério para elidir a dúvida o disposto no art. 112 do CTN.

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 - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

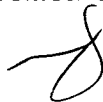
III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

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

A dúvida é inerente à interpretação e aplicação do Direito. Não parece ser razoável aplicar o art. 112 do CTN como primeiro passo para a solução de dúvida sobre qual norma melhor se adequa ao caso concreto. Deve-se, inicialmente, buscar aplicar os critérios gerais definidos pelo ordenamento jurídico para solucionar as antinomias aparentes. Se, após serem aplicados esses critérios gerais, a dúvida persistir, será o momento de aplicar o disposto no citado artigo 112.

Dessa forma, e seguindo as conclusões de Norberto Bobbio, a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro estabelece como critérios gerais para solução de antinomias o hierárquico, o da especialidade e o cronológico.

No presente caso, as duas normas penais tributárias possuem a mesma hierarquia, posto serem informadas no mesmo instrumento legal. Já quanto à especialidade, verifica-se que a norma inscrita no art. 123, III, "g" é específica em relação a do art. 123, VIII, "L". Esta



última se aplica a todas as faltas de registro em arquivo eletrônico, aquela deve ser aplicada apenas na falta de registro de documentos fiscais de entradas em arquivo eletrônico.

Estando solucionada a antinomia aparente utilizando o critério da especialidade, queda desnecessária a aplicação do art. 112 do CTN.

Assim, deve ser aplicada aos fatos informados no Auto de Infração em análise a norma prevista no supratranscrito art. 123, III, "g", da Lei nº 12.670/96 com a redação dada pela Lei nº 16.258/17.

Por todo o exposto, voto no sentido de que seja o Recurso Ordinário conhecido para negar-lhe provimento, no sentido de manter a decisão de parcial procedência exarada no Julgamento Singular, com base no que dispõe o art. 123, VIII, "g", da Lei nº 12.670/96, com a redação dada pela Lei nº 16.258/17, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária e conforme manifestação oral em sessão de julgamento do douto representante da Procuradoria Geral do Estado.

Demonstrativo do Crédito Tributário:

Base de cálculo (divergência)	R\$ 8.116.416,97
Multa (10%)	R\$ 811.641,69
Total	R\$ 811.641,69

É como voto.

DECISÃO

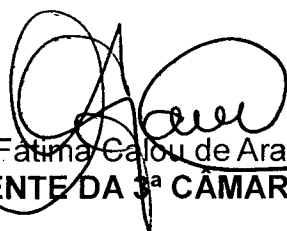
Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é Recorrente ESPLANADA BRASIL S A LOJAS DE DEPARTAMENTOS (CGF: 06.319.834-9) e Recorrida **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**.

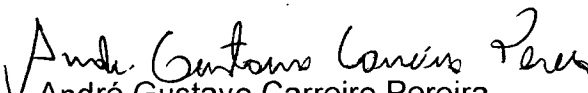
A 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso ordinário interposto, **decidindo em relação a preliminar de nulidade, pela extrapolação do prazo para conclusão da ação fiscal** – Foi Afastada, por unanimidade de votos, em obediência ao que dispõe no art. 5º, § 2º da I.N. 049/11 – SEFAZ. **No Mérito - 1) analisado o Pedido para ser considerado o levantamento que consta no arquivo NOTAS FISCAIS NÃO ESCRITURADAS 2012 - Afastado, em razão do levantamento de fls. 18/21 (anexo ao Auto de Infração) ser o que consta no arquivo NFe DESTINADAS E NÃO ESCRITURADAS NO EXERCÍCIO DE 2012 e não no arquivo sugerido pelo Recorrente. 2) Pedido de aplicação da penalidade de 20 ufrices por documento fiscal.** Afastado, em razão do Recorrente não demonstrar que as notas fiscais a que se refere o Auto de Infração estão regularmente registradas nos livros contábeis. Na sequência, a 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso ordinário interposto, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão **parcial procedente** proferida em 1ª Instância, com base no que dispõe o art. 123, VIII, "g", da Lei nº 12.670/96, com a nova redação dada pela Lei nº



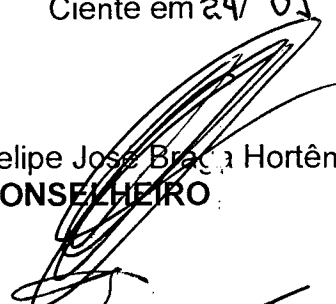
16.258/17. Nos termos do voto Conselheiro relator, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, mas de acordo com o entendimento do representante da Doutrina Procuradoria Geral do Estado, modificado oralmente em Sessão. Registre-se a ausência do representante legal da recorrente, apesar de formalmente comunicado.


SALA DAS SESSÕES DA 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 24 de JANEIRO de 2018.


Lúcia de Fatima Galou de Araújo
PRESIDENTE DA 3ª CÂMARA


André Gustavo Carreiro Pereira
PROCURADOR DO ESTADO
Ciente em 24/01/18


Michel André Bezerra Lima Gradvohl
CONSELHEIRO RELATOR


Felipe Jose Braga Hortêncio Jucá
CONSELHEIRO


Ana Mônica Filgueiras Menescal
CONSELHEIRO


Osvaldo Alves Dantas
CONSELHEIRO


Teresa Helena Carvalho Rebouças Porto
CONSELHEIRA


Renan Cavalcante Araújo
CONSELHEIRO