



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

**RESOLUÇÃO N.º 83/2018**

**17º SESSÃO ORDINÁRIA EM: 16/04/2018**

**PROCESSO N.º 1/1565/2017**

**AUTO DE INFRAÇÃO N.º 1/201700403**

**RECORRENTE: CAVALCANTE COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES DE ALIMENTOS  
EIRELI**

**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

**RELATOR: CONSELHEIRO ANDRÉ RODRIGUES PARENTE**

**EMENTA: ICMS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE  
ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS DE  
ENTRADAS. SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL -  
SPED. O contribuinte deixou de escriturar no Sistema Público de  
Escrituração Digital - SPED - notas fiscais eletrônicas de entradas  
sujeitas ao regime de substituição tributária no período  
compreendido entre janeiro de 2012 a dezembro de 2013.  
Dispositivos infringidos: artigo 18 da Lei nº 12.670/1996. Autuação  
Parcialmente Procedente em face do reenquadramento da  
penalidade para a contida no artigo 123, inciso VIII, alínea "L", da  
Lei nº 12.670/1996. Recurso Ordinário conhecido e provido.  
Reformada a decisão proferida em 1ª Instância para Parcial  
Procedente.**

**PALAVRAS-CHAVE**

**ICMS. Descumprimento de Obrigação Acessória. Falta de Escrituração de Notas Fiscais  
Eletrônicas de Entradas no SPED. Substituição Tributária. Parcial Procedente.  
Reenquadramento da Penalidade.**



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

**RELATÓRIO:**

Trata-se de Auto de Infração lavrado pelo Estado do Ceará, em 09/01/2017, em face da CAVALCANTE COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES DE ALIMENTOS EIRELI, no importe de R\$ 588.966,24 (quinhentos e oitenta e oito mil, novecentos e sessenta e seis reais e vinte centavos), por infração decorrente da falta de registro, no SPED 2012 e 2013, de notas fiscais eletrônicas de entradas no montante de R\$5.889.662,53 (cinco milhões, oitocentos e oitenta e nove mil, seiscentos e sessenta e dois reais e cinquenta e três centavos) no exercício de 2012 e 2013.

Segundo o I. agente fiscal, a omissão ficou caracterizada pelo fato de o autuado não registrar, no SPED 2012 e 2013, as notas fiscais eletrônicas de entradas no montante de R\$5.889.662,53 (cinco milhões, oitocentos e oitenta e nove mil, seiscentos e sessenta e dois reais e cinquenta e três centavos) no exercício de 2012 e 2013, não restando, assim, alternativa a não ser a lavratura do Auto de Infração nº 201700403-3.

Foi apresentada Impugnação tempestiva, protocolo em 21/02/2017, requerendo a improcedência do Auto de Infração, eis que o auto de infração é nulo, tendo em vista que este último seria absorvido pelo auto de infração 201700398-6, e que a ausência de registro de notas fiscais no SPED nada mais representa do que uma omissão de informações em arquivos magnéticos do contribuinte, não prevalecendo a regra do artigo 126 da Lei nº 12.670/1996.

Aduziu, ainda, de forma resumida, que:

- 1) Que o auto de infração é nulo, tendo em vista que este último seria absorvido pelo auto de infração 201700398-6 e que, conseqüentemente, não poderiam ser aplicadas duas penalidades distintas para o mesmo fato;
- 2) Que é evidente o fato de que a caracterização da omissão de entradas (infração "maior") depende, dentre outros fatores e possibilidades, do não registro de notas fiscais;
- 3) Que, caso não seja declarada a nulidade do auto de infração, a penalidade aplicada fosse convertida para a penalidade prevista



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

na alínea "I" do inciso VIII do artigo 123 da Lei Estadual nº12.670/1996;

4) Que a ausência de registro de notas fiscais no SPED nada mais representa do que uma omissão de informações em arquivos magnéticos do contribuinte;

5) Que, caso não seja decretada a nulidade do auto de infração e nem seja aplicada a penalidade prevista na alínea "I" do inciso VIII do artigo 123 da Lei Estadual nº12.670/1996, fosse aplicada a penalidade prevista no parágrafo único do artigo 123 da Lei Estadual nº12.670/1996, que prevê a redução da multa para 1% (um por cento);

O julgamento em primeira instância ocorreu em 10/10/2017. Na decisão, o julgador considerou o Auto de infração PROCEDENTE, devendo a Autuada recolher, aos cofres públicos, a quantia de R\$ 588.966,24 (quinhentos e oitenta e oito mil, novecentos e sessenta e seis reais e vinte centavos), bem como os devidos acréscimos legais, no prazo legal de 30 (trinta) dias, a contar da data da ciência dessa decisão, ou, em igual período, interpor recurso ao Conselho de Recursos Tributários.

Nas razões, o julgador singular assim argumentou:

- 1) Que existiria a obrigatoriedade do contribuinte em transmitir a EFD para o fisco estadual nos termos do §3º do artigo 276-A do Decreto 24.569/97;
- 2) Que não seria razoável a desconsideração da existência da infração sob o pretexto de que fora absorvida pela infração de omissão de entradas (contempladas no auto de infração nº2017.003398-6);
- 3) Que, também, não seria razoável aplicar ao caso concreto a penalidade do artigo 123, inciso VIII, alínea "I", da Lei nº12.670/1996, haja vista que, segundo o julgador, o contribuinte não poderia ser autuado por descumprimento de obrigações outras que não aquelas próprias da EFD;
- 4) Que a aplicação do artigo 126 da Lei nº12.670/1996 é de caráter subsidiário e que, em face disso, o caso concreto exigiria a aplicação da penalidade do artigo 123, inciso III, alínea "g", da Lei nº12.670/1996;



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

- 5) Que não haveria, na situação concreta, interpretação da legislação que remetesse à aplicação da penalidade de 1% (um por cento) sobre o valor da omissão, prevista no parágrafo único do artigo 126 da Lei nº12.670/1996, tendo em vista que o contribuinte não teria juntado prova da escrituração das operações nos livros fiscais ou contábeis.

A autuada apresentou recurso ordinário, datado de 21/12/2017, requerendo, no mérito, a parcial procedência do Auto de Infração, almejando a aplicação da penalidade de 2% (por cento) do artigo 123, inciso VIII, alínea "I", da Lei nº12.670/1996, haja vista que a penalidade deveria decorrer de uma interpretação mais favorável ao contribuinte.

De forma resumida, a fim de sustentar seu requerimento, assim argumentou a autuada:

- 1) Que, de acordo com o artigo 112 do Código Tributário Nacional – Lei nº5.172/1996, a penalidade deveria ser aquela mais favorável ao contribuinte;
- 2) Que a penalidade mais benéfica ao contribuinte estaria prevista no artigo 123, inciso VIII, alínea "I", da Lei nº12.670/1996;
- 3) Que o reenquadramento, ora pleiteado pela recorrente, possuiria vários precedentes no Conselho de Recursos Tributário, podendo ser citadas, como exemplo, as Resoluções de número 89/2016 e 91/2016;

Em 14/03/2018, foi emitido Parecer pela Cédula de Assessoria Processual Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ/CE), opinando pelo conhecimento do recurso ordinário, sendo concedido seu provimento, para que se altere a decisão de procedência do Auto de Infração.

Como argumento para sua opinião, assim se manifestou A Assessoria Processual Tributária:

- 1) Que a presente acusação possui como fato gerador a omissão da sociedade empresária no tocante ao não lançamento, no Livro de Registro de Entradas de Mercadorias, das notas fiscais tributadas por substituição no valor de R\$5.889.662,53 (cinco milhões, oitocentos e oitenta e nove mil, seiscentos e sessenta e dois reais e cinquenta e três centavos);



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

- 2) Que dever-se-ia interpretar e integrar a legislação tributária (artigo 107 do CTN) de forma benéfica ao contribuinte, de acordo com o artigo 112 do Código Tributário Nacional;

A Procuradoria Geral do Estado, após a análise dos autos, adotou o Parecer emitido pela Assessoria Processual Tributária da SEFAZ/CE.

É o Relatório.

**VOTO DO RELATOR**

Conforme se infere da análise dos presentes autos, trata-se de acusação fiscal decorrente da não escrituração de notas fiscais eletrônicas de entradas no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, no período compreendido entre janeiro de 2012 a dezembro de 2013, no montante de R\$5.889.662,53 (cinco milhões, oitocentos e oitenta e nove mil, seiscentos e sessenta e dois reais e cinquenta e três centavos).

No caso em tela, a questão crucial do recurso do sujeito passivo da relação jurídica tributária diz respeito, resumidamente, à divergência existente entre a aplicação ou não do artigo 123, inciso VIII, alínea “I”, da Lei nº12.670/1996 (multa de 2% sobre o valor da operação ou prestações omitidas) em face do artigo 126 da Lei nº12.670/1996 (multa de 10% sobre o valor da operação ou prestações omitidas).

Assim, no cenário existente, pode-se concluir que o que ocorre é uma dúvida se o fato gerador da multa tributária se submete à penalidade mais benéfica do artigo 123, inciso VIII, alínea “I”, da Lei nº12.670/1996 ou à penalidade mais gravosa do artigo 126 da Lei nº12.670/1996, tendo em vista que a escrituração de NFE no livro de Registro de Entradas deve ser informada à Fazenda Pública Estadual em arquivo eletrônico, meio de prova que o agente público atuante utilizou para consolidar seu convencimento, segundo o relato das informações complementares.

Vale ressaltar, inicialmente, que a escrituração das notas fiscais de entradas está prevista no art.260 do Decreto nº24.569/1997. Ressalta-se que os livros de registros fiscais manualmente transcritos foram substituídos pela escrita fiscal digital eletrônica com o advento do Decreto nº6.022/2007 e do convênio ICMS nº143/2013.

h



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

A Escrituração Fiscal Digital – EFD é um arquivo digital, que se constitui de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse da Administração Tributária Estadual e Federal, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Com a criação do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED e da Escrituração Fiscal Digital, o livro de entradas físico deixou de existir na dimensão física, todavia, aquele livro passou a existir na dimensão digital, conforme dispõem os artigos 276-A e 276-G, ambos do Decreto nº24.569/1997.

**Seção VIII-A**

**Da Escrituração Fiscal Digital**

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

AD



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

Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008, ou outro que venha a substituí-lo.

§ 4º A EFD só será considerada válida, para efeitos fiscais, após a confirmação, pelo Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), do recebimento do arquivo que a contém.

[...]

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.

Observando o fato de que o sujeito passivo da relação tributária já estava condicionado à escrituração dos documentos fiscais por meio do SPED, e como a escrituração não foi efetuada, restou caracterizada a infração da obrigação tributária acessória relatada no auto de infração nº1/201700403.

Assim, quanto ao pedido de redução da penalidade aplicada (artigo 126 da Lei nº12.670/1996) para a constante no artigo 123, inciso VIII, alínea "L", da Lei nº12.670/1996, é bom esclarecer que, por entender que se trata de uma omissão de informações nos arquivos digitais da EFD, entende-se que deva ser aplicada a penalidade inserta no artigo 123, inciso VIII, alínea "L", da Lei nº12.670/1996, tanto por ser a menos severa ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária, que passa a ser de 2% (dois por cento) sobre o valor das operações omitidas, quanto por existir dúvidas acerca da



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

gradação da penalidade a ser aplicada, além de ser a medida mais justa e adequada ao fato gerador da penalidade pecuniária.

Vale destacar que, de tudo isso, não há como fugir ao disposto no artigo 112 do Código Tributário Nacional, que expressa que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado.

Ora, a interpretação benéfica em matéria de infrações e penalidades tributárias decorre da influência do princípio do "in dubio pro reo" do Direito Penal, no sentido de que, na dúvida, deve ser adotada a interpretação mais benéfica à pessoa acusada de cometer uma infração tributária.

Nesse sentido, segundo Paulo Caliendo, em sua obra Direitos Fundamentais do Contribuinte e interpretação tributária: um sacrifício particular, que, no presente caso, é a invasão desproporcional do fisco estadual ao patrimônio da pessoa jurídica, não pode ser deduzido de preceitos tácitos, tendo em vista que todo sacrifício decorre de uma norma expressa do ordenamento, sob pena de se traduzir em arbítrio, abuso ou confisco.

Dessa forma, tendo em vista que o recorrente não informou em sua escrita fiscal digital notas fiscais de entradas de mercadorias tributadas por substituição tributária, no período de 2012 e 2013, e que, também, permeia dúvida acerca da gradação da penalidade a ser aplicada ao presente caso, dever-se-á aplicar o artigo 123, inciso VIII, alínea "I", da Lei nº12.670/1996 (multa de 2% sobre o valor da operação ou prestações omitidas).

Diante de todo o exposto, o presente recurso ordinário deverá ser conhecido e provido, devendo ser julgado parcialmente improcedente o Auto de Infração lavrado em face da CAVALCANTE COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO DE ALIMENTOS, reformando-se a decisão de 1ª instância, vez que, de modo geral, dever-se-á, obrigatoriamente, aplicar a norma que se coaduna com uma interpretação mais benéfica ao sujeito passivo da multa tributária, que, no presente feito, é a do artigo 123, inciso VIII, alínea "I", da Lei nº12.670/1996.

É como voto.

*Handwritten mark*





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

<b>DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$)</b>	
Base de Cálculo	5.889.662,53
ICMS	0,00
Multa	117.793,25
<b>Total</b>	<b>117.793,25</b>

2011



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

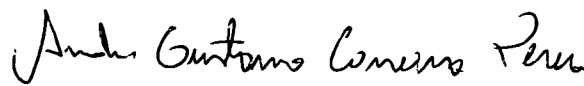
DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente **CAVALCANTE COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES DE ALIMENTOS EIRELI** e recorrida **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**. A 3ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por maioria de votos, resolve conhecer do recurso ordinário, para **Conceder-lhe provimento**, no sentido de reformar a decisão de 1ª instância, sob o entendimento de aplicar a penalidade do artigo 123, inciso VIII, alínea "L", da Lei nº12.670/1996, posto que esta estabelece penalidade menos severa para o contribuinte. Foram votos vencidos as Conselheiras Teresa Helena de Carvalho R. Porto e Ana Monica F. Menescal.

SALA DAS SESSÕES DA 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 16 de abril de 2018. - 18/06/18

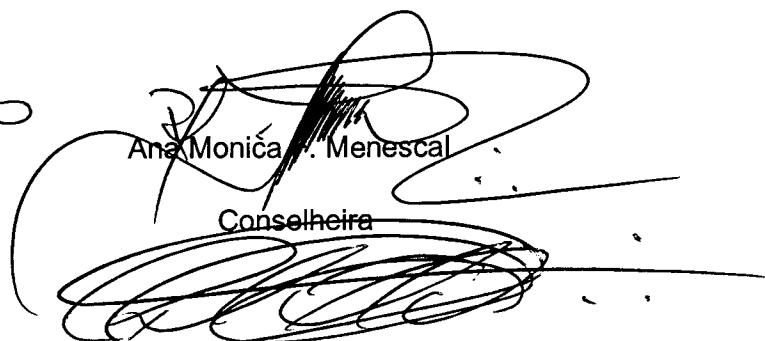
  
Lúcia de Fátima Calou de Araújo

Presidente

  
PROCURADOR DO ESTADO

  
Teresa Helena de Carvalho R. Porto

Conselheira

  
Ana Monica F. Menescal

Conselheira

  
André Rodrigues Parente

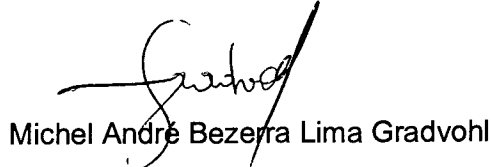
Conselheiro Relator

  
Ricardo Ferreira Valente Filho

Conselheiro

  
Osvaldo Alves Dantas

Conselheiro

  
Michel André Bezerra Lima Gradvohl

Conselheiro