



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

RESOLUÇÃO Nº: 91 / 2017

23ª SESSÃO ORDINARIA DE 19.05.2017

PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/528/2016

AUTO DE INFRAÇÃO: 1/2015.19490

RECORRENTE: AGROPAULO INDUSTRIAL S.A.

CGF: 06.198.201-6

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATOR: CONS. MICHEL ANDRÉ BEZERRA LIMA GRADVOHL

**EMENTA: ICMS – OMISSÃO DE INFORMAÇÕES EM ARQUIVO ELETRÔNICO.** Auto de infração fundado em omissão de dados informados em notas fiscais eletrônicas de entrada de mercadorias na Escrituração Fiscal Digital – EFD de 2011. Norma penal tributária do art. 123, VIII, “L”, da Lei nº 12.670/96 é aplicável à EFD. Arquivos eletrônicos magnéticos e arquivos eletrônicos digitais possuem a mesma essência. Penalidade específica. **Arts. Infringidos:** 276-A, §3º e 276-G do Decreto 24.569/97. **Penalidade:** Art. 123, VIII, “L”, da Lei 12.670/97, com nova redação conferida pela Lei 13.418/03. Decisão de parcial procedência do Auto de Infração com aplicação da penalidade prevista no Art. 123, VIII, “L”, da Lei 12.670/97 por voto de desempate da Presidência da Câmara e em consonância parcial (concordando com a penalidade sugerida e discordando parcialmente dos fundamentos para sua aplicação) com o Parecer da Assessoria Processual Tributária adotado pelo douto representante da Procuradoria Geral do Estado.

**PALAVRAS-CHAVE**

ICMS. Parcial Procedência. Omissão. Documento Fiscal em Arquivo Eletrônico. EFD. Arquivo Magnético. Arquivo Digital. Artigo 126. Penalidade Específica.

**RELATÓRIO**

Versa o presente Auto de Infração sobre falta de escrituração, em 2011, na Escrituração Fiscal Digital - EFD, de documentos fiscais de operações de entrada de mercadorias não tributadas ou com ICMS já recolhido.

As Autoridades Fiscais Autuantes apontam como infringidos os artigos 276-A, §3º, 276-G e 276-H do Decreto 24.569/97 - Regulamento do ICMS (RICMS) e sugerem como penalidade a prevista no art. 126 da Lei 12.670/96, alterada pela Lei 13.418/03: "As infrações decorrentes de operações com mercadoria ou prestações de serviços tributados pelo regime de substituição tributária cujo imposto já tenha sido recolhido, bem como as amparadas por não-incidência ou contempladas com isenção incondicionada, ficam sujeitas à multa de 10% (dez por cento) sobre o valor da operação ou prestação".

Nas informações complementares expõem que:

- A Autuada fez a opção de ser fiscalizada utilizando os arquivos eletrônicos EFD (fls. 15) e tendo sido posteriormente intimada, através do Termo de Intimação nº 2015.16385 e anexo (fls. 22/23), a justificar a não escrituração na EFD de 77 notas fiscais eletrônicas-NF-e destinadas à empresa.

- Em resposta ao Termo de Intimação a Autuada informou que estava diligenciando, não tendo justificado a não escrituração até o término da ação fiscal.

- Das 77 NF-e's não escrituradas, 19 apresentam destaque de ICMS e 58 são documentos fiscais sem destaque do imposto, sendo que o presente Auto de Infração se refere a essas 58 últimas Nf-e's.

- A obrigatoriedade de escriturar todos os documentos fiscais recebidos e emitidos pelo contribuinte decorre dos arts. 276-A, §3º, 276-G e 276-H do Decreto 24.569/97.

Instrui o presente processo, dentre outros, com os documentos referidos acima e com as resposta da Autuada ao citado Termo de Intimação (fls. 27/50), relatório de NF-e's destinadas sem destaque de ICMS e não escrituradas na EFD (fls. 53/56) e CD com respectivo arquivo magnético (fls. 57/58).

#### **Demonstrativo do Crédito Tributário:**

Base de Cálculo	R\$ 1.900.646,18
Multa (10%)	R\$ 190.064,62
<b>Total</b>	<b>R\$ 190.064,62</b>

Tempestivamente a autuada apresentou impugnação, a qual repousa às fls. 72 a 77 dos autos, onde alega, em síntese, que:

- O feito é improcedente tendo em vista a não-ocorrência da infração.

- O que ocorreu foi um problema no sistema de processamento de dados da empresa que deixou de importar algumas notas fiscais para o arquivo SPED, não tendo ainda conseguido identificar em qual período referidos documento fiscais foram escriturados.

- A Autoridade Fiscal não atesta que os produtos foram de fato recebidos pela empresa.

- E eventual omissão não trouxe nenhum prejuízo ao Fisco tendo em vista as operações não serem oneradas pelo ICMS.

- A sanção cabível é a do art. 123, VIII, "d" da Lei nº 12.670/96.

Por fim, requer seja o presente Auto de Infração julgado:

- Improcedente ou, subsidiariamente, parcial procedente com aplicação da pena prevista no art. 123, VIII, "d" da Lei nº 12.670/96.

Às fls. 92 a Autuada requer ser intimada da data de julgamento em qualquer das Câmaras de Julgamento do presente Auto de Infração para fins de sustentação oral da defesa.

No Julgamento Singular, a Julgadora de 1ª Instância, às fls. 97 a 105, assevera que:



- Conforme art. 276-G, do RICMS, a EFD substitui, dentre outros livros fiscais, o livro registro de entradas previsto pelos arts. 260, I, e 269 do mesmo diploma normativo.
- A constatação do ilícito foi detectada por meio do confronto entre os dados informados pela EFD da Autuada e o banco de dados de NF-e's destinadas à mesma.
- Os agentes fiscais agiram conforme a legislação fazendária e as provas do ilícito fiscal está no "Relatório das notas fiscais destinadas à empresa, sem destaque do ICMS, não escrituradas no SPED-Fiscal", elaborado a partir de dados da EFD do Contribuinte cujos arquivos encontram-se no CD de fls. 57.
- Mesmo tendo oportunidade para comprovar a escrituração das NF-e's na EFD, a Autuada apenas alegou que ocorreu por problemas no sistema de processamento de dados.
- À Fazenda cabe o ônus da prova da ocorrência dos pressupostos do fato gerador da obrigação tributária e ao impugnante da inexistência desses pressupostos ou da existência de fatores excludentes. No presente caso o impugnante não apresenta elementos concretos para ilidir a acusação fiscal pois não prova que seus lançamentos estavam corretos.
- A situação fática dos autos é de falta de escrituração de notas fiscais no livro registro de entradas, para qual há penalidade específica, qual seja, o art. 123, III, "g", da Lei nº 12.670/96.
- Inobstante as operações não serem oneradas pelo ICMS, não é o caso de falta decorrente apenas do não cumprimento de formalidades. Cabe tão somente a aplicação da atenuante do art. 126 da Lei nº 12.670/96.

Conclui julgando PROCEDENTE o auto de infração.

Inconformada com a Decisão Singular, a Autuada interpõe tempestivamente Recurso Ordinário (fls. 139 a 145), onde alega que:

- Não adotou comportamento que trouxesse prejuízo ao Fisco, pois os documentos fiscais não dizem respeito a operações que tenham importado mudança de titularidade, mas tão somente a operações de deslocamento de bens a serem utilizados na prestação de serviços pelo Recorrente, como se pode verificar nos DANFES em anexo (fls. 148/167).
- A multa imputada pelo Auto de Infração é desproporcional à suposta irregularidade descrita, sendo justificável a aplicação da pena prevista no art. 123, VIII, "d" da Lei nº 12.670/96.

Ao final, requer seja o presente Auto de Infração julgado:

- Improcedente ou, subsidiariamente, parcial procedente com aplicação da pena prevista no art. 123, VIII, "d" da Lei nº 12.670/96.

Às fls. 146 a Recorrente requer sua intimação da data de julgamento em qualquer das Câmaras de Julgamento do presente Auto de Infração para fins de sustentação oral da defesa.

A Assessoria Processual Tributária emitiu o Parecer de nº 44/2017 (fls. 179 a 182) onde afirma que:

- A discussão de existência ou não de prejuízo ao Fisco é irrelevante, pois a responsabilidade tributária é objetiva, conforme art. 136, do CTN.
- Da análise dos autos, infere-se que a infração está devidamente comprovada.
- "Deixar de escriturar" é o mesmo que "omitir informações" e por ser a EFD um arquivo magnético, resta claro que a penalidade específica para a conduta praticada pela



empresa é a prevista no art. 123, VIII, "L", da Lei nº 12.670/96. (5% das omissões no arquivo magnético)

- Por ser o valor da penalidade específica (5%) menor do que a da atenuante, em razão do art. 112, do CTN, sugere a aplicação da penalidade específica sobre a mesma base de cálculo (R\$1.900.646,18).

Em razão do exposto, sugere conhecer do recurso ordinário, para dar-lhe parcial provimento e reformar a decisão de primeira instância, julgando parcial procedente o feito fiscal.

#### **Demonstrativo do Crédito Tributário:**

Base de Cálculo	R\$ 1.900.646,18
Multa (5%)	R\$ 95.032,30
<b>Total</b>	<b>R\$ 95.032,30</b>

Às fls. 183 o douto Procurador do Estado adota o Parecer da Assessoria Processual Tributária.

Em sustentação oral durante sessão de julgamento, o representante da Recorrente:

Em 25/04/17, afirmou que a conduta da Autuada não trouxe prejuízo ao Fisco, principalmente as duas notas fiscais de maiores valores. Requereu a improcedência ou subsidiariamente, a parcial procedência, com aplicação da multa prevista no art. 123, VIII, "L", da Lei nº 12.670/96. Ainda subsidiariamente, requer seja seguida a sugestão da Assessoria Processual Tributária.

Em 19/05/17, o representante da Recorrente repetiu a manifestação exarada na sessão de julgamento de 25/04/17.

É o relatório.

#### **VOTO DO RELATOR**

Trata-se de Recurso Ordinário interposto por AGROPAULO INDUSTRIAL S.A em face de CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA, através do qual a Recorrente se insurge contra decisão de procedência proferida no Julgamento Singular.

O lançamento tributário materializado no Auto de Infração se reporta a falta de escrituração, em 2011, na Escrituração Fiscal Digital - EFD, de documentos fiscais de operações de entrada de mercadorias não tributadas ou com ICMS já recolhido.

A Autoridade Fiscal autuante, ao comparar dados presentes no banco de dados de NF-e's de entradas de mercadorias na Autuada com as informações das entradas registradas na EFD da mesma, constatou que deixaram de ser escriturados na EFD 58 documentos fiscais de operações de entrada sem destaque do imposto, relacionadas no relatório de NF-e's destinadas sem destaque de ICMS e não escrituradas na EFD (fls. 53/56) e no CD



com respectivo arquivo magnético (fls. 57/58).

A Recorrente alega que a sua conduta não trouxe prejuízo à Administração Tributária e que sua conduta decorreu de um problema no sistema de processamento de dados da empresa que deixou de importar algumas notas fiscais para o arquivo EFD. Lastreada nesses fundamentos, requer que a autuação fiscal seja julgada improcedente.

Contudo, a Recorrente optou por ser fiscalizada por meio dos arquivos eletrônicos EFD (fls. 15) e a obrigatoriedade de escriturar na EFD todos os documentos fiscais recebidos pelo contribuinte decorre dos arts. 276-A, §3º e 276-G do Decreto nº 24.569/97.

Art. 276-A. Os contribuintes do ICMS ficam obrigados à Escrituração Fiscal Digital (EFD) nos termos e nos prazos estabelecidos nesta Seção.

[...]

§ 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; [...]

A obrigação de informar corretamente os dados que foram omitidos da EFD está clara na legislação, devendo o Recorrente registrar as informações de todos os documentos fiscais, de entradas e de saídas, nos moldes do Manual de Orientação, anexo único do Ato COTEPE nº 09/2008, conforme Convênio 143/2006 e Decreto nº 29.041/2007.

Por sua vez, as violações à legislação tributária têm natureza objetiva, independente de culpa ou dolo do agente, não sendo relevante para a aplicação de pena por violação da legislação tributária apurar a vontade do infrator, conforme dispõem o art. 136 do CTN e o art. 874 combinado com o art. 877, ambos do Decreto nº 24.569/97.

Tendo verificado a ocorrência de violação à legislação tributária – caracterizada como ilícito tributário pela norma penal tributária - não poderia a Autoridade Fiscal, que tem sua atividade estritamente vinculada à legislação, conforme art. 142, parágrafo único, do CTN, deixar de realizar o presente lançamento tributário.

A vinculação da Autoridade Fiscal à legislação tributária também afasta qualquer possibilidade de haver a aplicação da multa em valor diverso do previsto em Lei, não cabendo a instâncias administrativas se manifestar sobre constitucionalidade, razoabilidade ou proporcionalidade da Lei.

No que concerne à sugestão da Autoridade Fiscal autuante de que, no presente caso, é cabível aplicar a penalidade prevista no art. 126 da Lei nº 12.670/96 alterada pela Lei nº 13.418/03, tem-se que a mesma não pode prosperar.

Pela leitura do *caput* do citado artigo 126, se verifica que este artigo é aplicável apenas quando a violação à legislação ocorre em operações ou prestações. A infração informada no presente auto de infração não se refere às operações em si, mas ao seu registro na

escrituração fiscal digital – ou à falta do mesmo -, o qual se dá em momento posterior à realização das operações.

Nem mesmo é possível alegar que o citado artigo 126 é norma atenuante das penas previstas no art. 123 da Lei nº 12.670/96. Como se pode facilmente verificar, a pena informada pelo art. 126 (10%) é maior que a determinada pelo art. 123, VIII, “L” da mesma Lei (5%).

Art.126. As infrações decorrentes de operações com mercadoria ou prestações de serviços tributados pelo regime de substituição tributária cujo imposto já tenha sido recolhido, bem como as amparadas por não-incidência ou contempladas com isenção incondicionada, ficam sujeitas à multa de 10% (dez por cento) sobre o valor da operação ou prestação.

Também não é possível, em casos como o ora analisado, aplicar a multa prevista no art. 123, VIII, “d”, da Lei nº 12.670/96, em razão de a conduta demonstrada nos presentes autos – omitir informação de documento fiscais na EFD – estar tipificada em norma penal tributária específica, qual seja, a informada pelo art. 123, VIII, “L”, da lei nº 12.670/96.

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:

[...]

d) faltas decorrentes apenas do não-cumprimento de formalidades previstas na legislação, para as quais não haja penalidades específicas: multa equivalente a 200 (duzentas) Ufirces;

[...]

l) omitir informações em arquivos magnéticos ou nesses informar dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais: multa equivalente a 5% (cinco por cento) do valor das operações ou prestações omitidas ou informadas incorretamente, não inferior a 1.000 (uma mil) Ufirces por período de apuração.

Havendo norma penal específica, não há que se alegar a aplicação do art. 112, do CTN. Quando é possível aplicar método de solução de antinomia aparente – como o ora utilizado método da norma mais específica - entre normas penais (art. 123, VIII, “L”; 126 e 123, VIII, “d”, todos da Lei nº 12.670/96), eventual dúvida se esvai, não sendo necessário aplicar o referido art. 112, do CTN.

Ademais, não há dúvidas de que o citado art. 123, VIII, “L”, ao se referir a omissões em arquivos magnéticos também alcança as evoluções desses arquivos. Se antes os arquivos eletrônicos precisavam de um meio magnético para serem transportados e armazenados – os antigos modelos de disco rígido e disquetes – atualmente esses arquivos podem ser transmitidos e armazenados digitalmente – por meio da internet ou redes privadas de computadores.

Os arquivos eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital – EFD, que integra o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, são definidos como digitais pelo Ato Cotepe nº 08/2008, em consonância com a tecnologia digital já disponível em 2008.

A tecnologia digital permite o armazenamento e transporte de uma quantidade de dados muito maior que a anterior tecnologia magnética. Mas a essência dos arquivos

magnéticos e dos arquivos digitais é a mesma – conjunto de informações organizadas em bits e bytes<sup>1</sup>.

Para não deixar dúvidas quanto a que se refere a expressão “arquivo magnético”, a Nota Explicativa nº 01/2009 trata os arquivos da EFD, assim como os arquivos SISIF e DIEF, como arquivos magnéticos.

5. A partir de 1.º de janeiro de 2009, para os contribuintes obrigados à **Escrituração Fiscal Digital - EFD, os arquivos magnéticos** poderão ser apresentados nos moldes do Ato COTEPE n.º 9, de 18 de abril de 2008, com as respectivas alterações, que dispõe sobre as especificações técnicas para geração de arquivos da EFD e, se for o caso, para os contribuintes obrigados à Escrituração Contábil Digital - ECD, na forma da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil - RFB n.º 787, de 19 de dezembro de 2007, que instituiu a ECD e respectivo Manual de Orientação do Leiaute.

Dessa forma, os arquivos digitais também são alcançados pela norma penal tributária prescrita pelo art. 123, VIII, “L”, da Lei nº 12.690/96.

Por todo o exposto, voto no sentido de que seja o Recurso Ordinário conhecido e que lhe seja dado parcial provimento, alterando a pena aplicada no Julgamento pela Instância Monocrática para a prevista no art. 123, VIII, “L”, da Lei nº 12.670/96, de acordo parcialmente (concordando com a penalidade sugerida e discordando parcialmente dos fundamentos para sua aplicação) com o Parecer da Assessoria Processual Tributária adotado pelo douto representante da Procuradoria Geral do Estado.

#### Demonstrativo do Crédito Tributário:

Base de Cálculo	R\$ 1.900.646,18
Multa (5%)	R\$ 95.032,30
<b>Total</b>	<b>R\$ 95.032,30</b>

É como voto.

#### DECISÃO

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é recorrente **AGROPAULO INDUSTRIAL S.A.** e recorrida **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**.

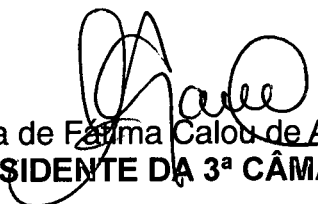
Resolvem os membros da 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos conhecer do Recurso Ordinário. **Quanto da análise de mérito**, verificou-se Empate na votação: Os Conselheiros Michel André Bezerra Lima Gradivohl (relator originário), Ana Mônica Filgueiras Menescal e Teresa Helena Carvalho Rebouças Porto votaram pelo conhecimento do Recurso Ordinário, dar-lhe provimento em parte, para julgar **parcial procedente** o feito fiscal, de acordo com o previsto no art. 123,

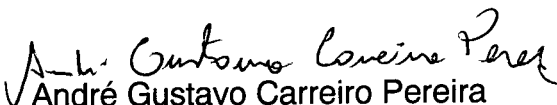
<sup>1</sup> Os computadores "entendem" impulsos elétricos, positivos ou negativos, que são representados por 1 ou 0. A cada impulso elétrico damos o nome de **bit** (*Binary digiT*). Um conjunto de 8 bits reunidos como uma única unidade forma um **byte**. Disponível em: <<https://www.infowester.com/bit.php>>. Acesso em: 14 fev 2017.



VIII, alínea "L" da Lei nº 12.670/96. Os Conselheiros Renan Cavalcante Araújo, Osvaldo Alves Dantas e Ricardo Valente Filho se manifestaram pelo conhecimento do Recurso Ordinário, dar-lhe provimento em parte, para julgar **parcial procedente**, com aplicação do previsto no artigo 123, VIII, alínea "d", da Lei nº 12.670/96. A Sra. Presidente, proferiu voto de **DESEMPATE**, ainda em sessão, pela **parcial procedência** adotando como penalidade a prevista no artigo 123, inciso VIII, alínea "L", da Lei 12.670/96, alterada pela Lei 13.418/2003. O desempate da Presidente foi fundamentado no fato de que para a irregularidade cometida existe penalidade específica e os votos proferidos pelos Conselheiros vencidos, aplicaram a penalidade prevista no artigo 123, inciso VIII alínea "d". **"faltas decorrentes apenas do não-cumprimento de formalidades previstas na legislação, para as quais não haja penalidades específicas: multa equivalente a 200 (duzentas) UFIRCES"**, em consonância parcial (concordando com a penalidade sugerida e discordando parcialmente dos fundamentos para sua aplicação) com o Parecer da Assessoria Processual Tributária adotado pelo douto representante da Procuradoria Geral do Estado. Presente, para proceder sustentação oral das razões do recurso, Dr. Carlos Cesar Sousa Cintra.

SALA DAS SESSÕES DA 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 19 de JUNHO de 2017.


  
Lúcia de Fátima Calou de Araújo  
**PRESIDENTE DA 3ª CÂMARA**

  
André Gustavo Carreiro Pereira  
**PROCURADOR DO ESTADO**  
Ciente em 19/06/2017

  
Michel André Bezerra Lima Gradvohl  
**CONSELHEIRO RELATOR**

  
Ricardo Ferreira Valente Filho  
**CONSELHEIRO**

  
Ana Mônica Filgueiras Menescal  
**CONSELHEIRO**

  
Osvaldo Alves Dantas  
**CONSELHEIRO**

  
Teresa Helena Carvalho Rebouças Porto  
**CONSELHEIRA**

  
Renan Cavalcante Araújo  
**CONSELHEIRO**