



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

RESOLUÇÃO Nº: 227/2022.

**38ª SESSÃO ORDINÁRIA – 21/10/2022;
PROCESSO DE RECURSO Nº 1/2125/2019 – A.I. Nº 1/201820589-2;
RECORRENTE: FONTANA DISTRIBUIDORA DE REVISTAS – C.G.F.
06.698.906-0;
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA;
CONSELHEIRO RELATOR: JOSÉ OSMAR CELESTINO JUNIOR.**

EMENTA: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE ESCRITURAR, NO LIVRO FISCAL PRÓPRIO, INCLUSIVE NA MODALIDADE ELETRÔNICA, DOCUMENTOS FISCAIS RELATIVO À OPERAÇÕES DE SAÍDAS. REENQUADRAMENTO DA PENALIDADE ART. 123, VIII, L, DA LEI 12.670/96. RECURSO ORDINÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO. 1. Contribuinte autuada por deixar de lançar saídas no livro próprio, inclusive na modalidade eletrônica, exercício de 2014. 2. No Julgamento de 1ª Instância fora mantida a Procedência da autuação, com a manutenção da penalidade atribuída pelo art. 126, da Lei nº 12.670/96. 3. Contribuinte manejou recurso ordinário, arguindo o reenquadramento da penalidade, por entender que ao deixar de escriturar na EFD as referidas operações, omitiu informações em seus arquivos eletrônicas. 4. Diante da configuração da infração, e considerando os artigos 106 e 112, ambos do CTN, reenquadra-se a penalidade dos autos para aquela gizada no art. 123, VIII, "L", da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017. 5. Recurso Ordinário, conhecido, e parcialmente provido, julgando pela **PARCIAL PROCEDÊNCIA** da Ação Fiscal, em desacordo com a Célula de Assessoria Processual Tributária, porém, em consonância com a manifestação da Douta Procuradoria Geral do Estado.

Palavras Chaves: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE ESCRITURA. ENTRADAS. REENQUADRAMENTO PENALIDADE.

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/2125/2019 – A.I. Nº 1/201820589-2

Relator: Conselheiro José Osmar Celestino Junior

RELATÓRIO

No Relato da Infração o Agente Fiscal discorreu que, a Empresa Contribuinte incorreu a infração fiscal, por “*DEIXAR DE ESCRITURAR, NO LIVRO REGISTRO DE SAIDAS, INCLUSIVE NA SUA MODALIDADE ELETRONICA, DENTRO DO PERIODO DE APURACAO DO IMPOSTO, DOCUMENTO FISCAL DE OPERACAO OU PRESTACAO DE SERVICOS TRIBUTADOS PELO REGIME DE SUBSTITUICAO TRIBUTARIA, CUJO IMPOSTO JA TENHA SIDO RETIDO...*”, imputada a violação dos artigos 276A e 276G, ambos do Decreto nº 24.569/97, no exercício de 2014, com atribuição da penalidade disposta no art. 126, da Lei nº 12.670/96, multa no valor de R\$37.826,57.

A Contribuinte atuada, por sua vez, apresentou peça Impugnatória tempestivamente, arguindo a sua imunidade tributária, consoante o disposto no art. 150, inciso I, e inciso VI, alínea D, da CF/88, por atuar no ramo do “comércio de livros, revistas e jornais”, não sendo esta acolhida, a aplicação do Parágrafo Único, do art. 126, da Lei nº 12.670/96, devido a ter realizado a escrituração das operações relatadas no auto de infração.

Com o seguimento da marcha processual, os autos foram encaminhados para a Célula de Julgamento de 1ª Instância, ocasião, em que o insigne Julgador de piso, proferiu decisão de Total Procedência do feito fiscal, mantendo a penalidade original, consoante a seguinte ementa:

EMENTA: ICMS FALTA DE ESCRITURAÇÃO NA EFD. NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS. Autuação PROCEDENTE. Inobservância ao disposto no art. 276-A e 276-G ambos do Decreto nº 24.569/97. Penalidade: art. 126 da Lei 12.670/96, tendo em vista tratar-se de operações com produtos imunes. Defesa tempestiva.

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/2125/2019 – A.I. Nº 1/201820589-2

Relator: Conselheiro José Osmar Celestino Junior

Inconformada com a Decisão Singular, a Contribuinte, ora Recorrente, interpôs tempestivamente Recurso Ordinário, pelo qual aduziu o reenquadramento da multa, para aquela gizada no art. 123, inciso VIII, alínea L, da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/17, por ser penalidade mais benéfica, de acordo com os termos dos artigos 106 e 112, ambos do CTN, entendendo que ao deixar de escriturar na EFD as referidas operações, omitiu informações em seus arquivos eletrônicas, o que ensejaria a aplicação do dispositivo legal, supracitado, mais benéfico.

Os autos seguiram para a Célula de Assessoria Processual Tributária, culminando na emissão do **Parecer de nº 89/2022**, pelo qual opinou-se pela manutenção da decisão singular em todos os seus termos.

Eis o breve relatório.

VOTO DO RELATOR

Compulsando os autos do presente Processo Administrativo Tributário, verifica-se que o ilustre Agente Fiscal agiu sobre a égide da Lei, a **Ação Fiscal nº 2018.07608**, iniciada por meio de Mandado, para execução de “Auditoria Fiscal Plena”, devidamente assinada por autoridade competente, obedecendo os prazos legais de fiscalização, não contendo vícios, que maculem sua forma, ou lhe configurem nulidade.

Na espécie, inexistente a presença de preliminares, que impeçam, de logo, o enfrentamento do Mérito do presente recurso, isto é, o pedido de reenquadramento da multa, para aquela disposta no art. 123, inciso VIII, alínea L, da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/17, de acordo com o consignado pela Recorrente.

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/2125/2019 – A.I. Nº 1/201820589-2

Relator: Conselheiro José Osmar Celestino Junior

Impende destacar, que, as obrigações acessórias relacionadas a arquivos magnéticos foram instituídas, seu registro e transmissão, como SINTEGRA, SISIF, a partir de 2005 - DIEF e de 2012 - EFD, conseqüentemente, as sanções foram inseridas na legislação tributária do ICMS para adaptação a esse novo contexto, de tal forma que vão perdendo eficácia aquelas sanções relacionadas à escrituração fiscal feita na forma manual.

Assim sendo, a falta de escrituração de notas fiscais de saídas ou de entradas passaram a ser constatadas com base em arquivos eletrônicos (DIEF), atualmente substituída pela EFD - Escrituração Fiscal Digital, transmitidos pelos contribuintes.

Entretanto, esta Relatoria entende que existe conflito na penalidade sugerida pelo Agente do Fisco, pois dependendo da sua concepção, essa pode sofrer variação, ou seja, a ausência de informações no Livro Registro de Saídas, ou na EFD, pode ser considerada como a infração "deixar de escriturar no Livro de Entrada", podendo o enquadramento da penalidade ir para o indicado no art. 123, III, "G", da Lei nº 12.670/96, equivalente a 01 (uma) vez o valor do imposto, ou ser reduzida para 20 (vinte) Ufirces se comprovado o lançamento contábil.

Cabe, salientar, que, a instituição dessa penalidade se deu num cenário em que as notas fiscais de entrada eram somente escrituradas no livro fiscal próprio instituído para tal fim, qual seja, físico, não existia ainda a obrigação acessória conseqüente de transmissão dos arquivos eletrônicos com informações de suas operações econômico-fiscais.

De outra forma, poderia ser considerado que por ausência de registro de entradas, a Recorrente teria omitido informações em arquivos magnéticos, como conseqüência, devendo tal conduta ser combatida com a penalidade prevista no art. 123, inciso VIII, alínea "L", da Lei nº 12.670/96, com a

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/2125/2019 – A.I. Nº 1/201820589-2

Relator: Conselheiro José Osmar Celestino Junior

nova redação estabelecida pela Lei nº 16.258/2017, equivalente a 2% (dois por cento) do montante omitido, limitada a 1.000 (mil) Ufirces.

Situação semelhante ocorre em relação à falta de registro de notas fiscais de saídas, situação fática retratada nos presentes autos, constatada com base em arquivos (DIEF ou EFD), pois dependendo da concepção do fiscal, no caso de operações tributadas normalmente, poderá configurar como "falta de recolhimento do ICMS" - art. 123, inciso I, alínea "C" (01 (uma) vez o valor do imposto), visto não existir penalidade específica para "deixar de escriturar nota fiscal de saída"

No tocante às notas fiscais não escrituradas, sejam eles de entradas ou saídas, que acobertam operações ou prestações tributadas pelo regime de substituição tributária, cujo imposto já tenha sido recolhido, bem como as amparadas por não incidência ou contempladas com isenção incondicionada, mostra-se pertinente à penalidade prevista no art. 126 da Lei nº 12.670/96, com multa equivalente a 10% (dez por cento), sobre o total das operações, hipótese considerada pelo Autuante no caso em exame.

A exposição desses pontos, objetiva provocar um debate mais aprofundado acerca da matéria, por considerar que guarda perfeita sintonia com o princípio da justiça fiscal, pois atualmente, convive-se com penalidades distintas, mas que ao se deter a materialidade da infração chega-se à conclusão que efetivamente se refere à mesma infração.

Como já dito anteriormente, por se tratar de operações com mercadorias sujeitas à Substituição Tributária, o ilustre Agente Fiscal lançou a multa equivalente a 10% (dez por cento) das operações não informadas na EFD, indicando no campo específico à penalidade prevista no art. 126, da Lei nº 12.670/96.

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/2125/2019 – A.I. Nº 1/201820589-2

Relator: Conselheiro José Osmar Celestino Junior

Entretanto, verifica-se que na data da autuação, a sanção vigente que melhor se enquadraria para o ato infracional descrito pelo agente fiscal seria a prevista no art. 123, VIII, "L" da Lei nº 12.670/96, com nova redação dada pela Lei nº 16.258/2017, abaixo transcrito, uma vez que a autuação se deu com base no cruzamento de informações dos documentos fiscais de SAÍDAS X arquivos EFD, situação fática que se refere o dispositivo legal indicado:

"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:

I - 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;"

Na espécie, a penalidade antes transcrita é aplicável independente do regime de tributação, sendo que no caso omissão de informações de notas fiscais de entradas de mercadorias tributadas normalmente não há apenas o descumprimento da obrigação acessória, mas precipuamente a falta de recolhimento do ICMS.

Assim, conclui-se que o ilícito fiscal configurado na peça basilar no ato de **"deixar de escriturar notas fiscais de saídas no livro de registro, inclusive na modalidade eletrônica"**, resulta/equivale perfeitamente a **"omitir informações em arquivo magnético"**, (art. 123, inciso VIII, alínea "L", da Lei nº 12.670/96, com nova redação dada pela Lei Estadual nº 16.258/2017, equivalente a 2% do montante omitido), com supedâneo nos artigos 106, inciso I, alínea C, e 112, incisos II e IV, ambos do Código Tributário Nacional - CTN:

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/2125/2019 – A.I. Nº 1/201820589-2

Relator: Conselheiro José Osmar Celestino Junior

“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.”

“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:

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

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

Destarte, com a publicação da Lei nº 16.258/2017 em 09/06/2017 que modifica a Lei 12.670/1996, várias penalidades sofreram alterações em suas redações, reduzindo o valor da multa, sendo pertinente portanto aplicar o princípio da retroatividade benéfica, consoante estabelece o artigo 106, inciso II, alínea "C", do CTN, por se tratar de ato ou fato pretérito, para o qual foi instituída penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Logo, feita a subsunção do fato à norma, observa-se que a tipificação normativa na data do julgamento apresenta penalidade menos gravosa ao imputado do que previa o preceito normativo da época da experimentação do fato típico.

Sendo este o entendimento assentado neste Egrégio Conselho de Recursos Tributários, consoante arrestos, a seguir:

EMENTA: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE ESCRITURAR NOTAS FISCAIS DE ENTRADA. REENQUADRAMENTO. PARCIAL PROCEDÊNCIA. Julgamento de primeira instância pela Procedência da autuação. Preliminares afastadas. Pedido de perícia negado. Recurso Ordinário conhecido. Dado Parcial

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/2125/2019 – A.I. Nº 1/201820589-2

Relator: Conselheiro José Osmar Celestino Junior

provimento ao recurso para reformar a decisão condenatória proferida pela 1ª Instância julgando PARCIAL PROCEDENTE, aplicando a penalidade do Artigo 123, VIII, "L", da Lei Nº12.670/96 com alterações da Lei 16.258/17, nos termos do voto do Conselheiro Relator designado para lavrar a respectiva resolução, Pedro Jorge Medeiros, por ter proferido o primeiro voto divergente e vencedor, contrariamente ao parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. **(Resolução nº 086/2019, Conselheiro Relator Pedro Jorge Medeiros, da 1ª Câmara de Julgamento, do Conselho de Recursos Tributários, 21/05/2019).**

ICMS. OMISSÃO DE INFORMAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA NOS ARQUIVOS ELETRÔNICOS EFD. SINISTRO DE MERCADORIAS NÃO COMPROVADO. PARCIAL PROCEDÊNCIA. 1. O Contribuinte deixou de escriturar notas fiscais de entrada de operações realizadas no exercício de 2013; 2. A alegação de sinistro de mercadorias deve ser comprovada pelo contribuinte, que deve observar, ainda, o procedimento disciplinado na IN nº 39/2011; 3. Infringido o art. 276-G, I do Decreto 24.569/97; 4. Reexame Necessário conhecido para dar-lhe parcial provimento. Reformada a decisão de 1ª Instância para julgar parcialmente procedente a ação fiscal, em desacordo com a manifestação oral do representante da PGE, quanto à penalidade aplicada; 5. Reenquadramento da penalidade para a prevista no art. 123, VIII, "L" da Lei nº 12.670/96. Precedentes da Câmara Superior do CONAT. **(Resolução nº 033/2019, Conselheiro Relator Felipe Augusto Araújo Muniz, da 3ª Câmara, do Conselho de Recursos Tributários, 30/05/2019)**

Desta forma, fica evidente pela análise das peças que compõe o presente feito, que, a Recorrente cometeu o ilícito por “omitir informações em arquivo magnético”, devendo na conduta da Autuada ser aplicada penalidade gizada no art. 123, inciso VIII, alínea "L", da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/17.

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/2125/2019 – A.I. Nº 1/201820589-2

Relator: Conselheiro José Osmar Celestino Junior

Isto posto, VOTO no sentido de conhecer do Recurso Ordinário, para dar-lhe **PARCIAL PROVIMENTO**, retificando o Julgamento de 1ª Instância, de Procedência, para **Parcial Procedência** da Ação Fiscal, em dissonância com o Parecer exarado pela Célula de Assessoria Processual Tributária.

É como descido e submeto ao ilustre Colegiado.

VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	
Base de Cálculo / Exercício 2014	R\$ 378.265,70
Multa 2%, limitado a 1.000 Ufirces (Valor da Ufice/2014 3,2075)	R\$ 3.207,50
Total	R\$ 3.207,50

DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do **PROCESSO DE RECURSO Nº 1/2125/2019 – A.I. Nº 1/201820589-2** – Recorrente: **FONTANA DISTRIBUIDORA DE REVISTAS – C.G.F. 06.698.906-0**, Recorrido: **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**.

DECISÃO: A 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do recurso ordinário, dar-lhe parcial provimento, modificando a decisão singular de procedência para a **parcial procedência** da acusação, aplicando a penalidade prevista no artigo 123, VIII, “L” da Lei nº 12.670/96, com nova redação dada pela Lei nº 16.258/17, de acordo com a manifestação do representante da Procuradoria Geral do Estado. Presente à sessão para sustentação oral, a representante legal da autuada, Dra. Letícia Paraíso.

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/2125/2019 – A.I. Nº 1/201820589-2

Relator: Conselheiro José Osmar Celestino Junior

SALA DE SESSÕES DA 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza/CE, aos ____ de _____ de 2023.

José Osmar Celestino Júnior
Conselheiro Relator

Antônia Helena Teixeira Gomes
Presidente 3ª Câmara

Ciente:

André Gustavo Carreiro Pereira
Procurador do Estado

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/2125/2019 – A.I. Nº 1/201820589-2

Relator: Conselheiro José Osmar Celestino Junior