



**SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

Resolução nº 093 / 2020.

90ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 10 DE DEZEMBRO DE 2019.

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/2226/2018 - AI: 1/201804370;

RECORRENTE: L H M DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA;

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA;

CONSELHEIRO RELATOR: JOSÉ OSMAR CELESTINO JUNIOR.

EMENTA: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE ESCRITURAR NOTAS FISCAIS DE ENTRADA. REENQUADRAMENTO PENALIDADE. PARCIAL PROCEDÊNCIA. 1. Empresa atua no ramo de distribuição de gêneros alimentícios, regime normal de tributação, deixou de escriturar, nos livros eletrônicos, notas fiscais de entradas do exercício 2015. 2. Nulidades afastadas. 3. Restou comprovado no curso processual o cometimento da infração imputada na autuação fiscal, a Recorrente não se desincumbiu de ilidir as acusações. 4. Agente Fiscal atribuiu pela infração à penalidade disposta no art. 123, III, G, da Lei nº 12.670/96, contudo, diante do art. 112, do CTN, a penalidade deve sofrer o reenquadramento para a penalidade disposta no art. 123, VIII, L, da aludida, além de mais específica, mais benéfica à Contribuinte. 5. Recurso Ordinário, recebido, para julgar-lhe **PARCIALMENTE PROCEDENTE**, alterando a decisão proferida no Julgamento Singular de Procedência do Auto de Infração, em consonância com o Parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária, o qual fora adotado nos autos pela Douta Procuradoria Geral do Estado.

Palavras Chaves: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE ESCRITURAR. REENQUADRAMENTO.

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/2226/2018 - AI: 1/201804370

Relator: Conselheiro José Osmar Celestino Junior

RELATÓRIO

Processo oriundo do Auto de Infração, de nº 1/201804370, lavrado em 03/04/2018, pela INFRAÇÃO DECORRENTE DE DEIXAR DE ESCRITURAR, NO LIVRO FISCAL PRÓPRIO, INCLUSIVE NA MODALIDADE ELETRÔNICA, DOCUMENTO FISCAL RELATIVO A OPERÇÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. CONTRIBUINTE DEIXOU DE ESCRITURAR AS NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS DO EXERCÍCIO DE 2015, CONFORME RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS EM ANEXO.

Autuação por infração do artigo 276-G, INCISO I do Decreto 24.569/97, com aplicação de penalidade consoante os termos do artigo 123, Inciso III, alínea G, da Lei nº 12.670/96, alterada para Lei nº 16.258/2017 (multa de 10%). **Base de Cálculo R\$ 100.394,38 – Multa R\$ 10.039,43.**

Nas Informações Complementares, **fls. 03/04**, DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, discorre sobre o resultante da autuação, **no qual o Valor Global é R\$10.039,43**, referente ao período de janeiro a dezembro de 2015. Vide: *“... No termo de Início de fiscalização nº. 2018.04370-1, após verificação feita nos documentos fiscais da empresa acima qualificada, constatei que a mesma deixou de escriturar as notas fiscais de entradas do SPED fiscal de 2015, conforme CD das notas fiscais eletrônicas em anexo...”*.

A Empresa autuada apresentou apertada Impugnação Administrativa, tempestivamente, que repousa sob as **fls. 21/23**, afirmando que *“as notas fiscais não são de compras para comercialização e sim de compras para o consumo, portanto não procede a autuação, pois não existe fato gerador”*. Desse modo, o agente fiscal, indevidamente autuou o contribuinte.

A Célula de julgamento proferiu a decisão: “*Julgo a presente ação fiscal **PROCEDENTE**, intimando a empresa atuada a recolher, aos cofres do Estado, conforme demonstrativo a seguir, o valor de R\$10.039,43 (dez mil, trinta e nove reais e quarenta e três centavos), bem como os devidos acréscimos legais de 30 (trinta) dias, a contar da data da ciência dessa decisão, ou, em igual período, interpor recurso ao Conselho de Recursos Tributários, na forma da legislação processual vigente.*”.

EMENTA: Falta de escrituração de notas fiscais relativas a operações de entradas de mercadorias. O contribuinte deixou de escriturar notas fiscais de aquisição na Escrituração Fiscal Digital – EFD, em 2015. **Auto de Infração Julgado PROCEDENTE.** Decisão com base nos artigos 276-A, §§ 1º e 4º, 276-G, inciso I, 874 e 877, do Decreto nº 24.569/1997. Aplicação da penalidade prevista no artigo 123, inciso III, alínea “g”, da Lei nº 12.670/1996 (alterado pela Lei nº 16.258/2017). **Defesa Tempestiva.**

A Empresa Atuada, diante do julgamento de procedência da infração, opôs Recurso Ordinário, **fls. 36**, contendo breve arrazoado, com apresentação de quesitação para perícia.

Dando prosseguimento ao presente feito fiscal a Secretária Geral deste Conselho de Recursos Tributários, encaminhou os autos para a Célula de Assessoria Processual-Tributária, a qual se manifestou sobre o caso em apreço mediante Parecer nº 284/2019, **fls. 63/69**, o qual comungou com a análise e fundamentos expostos pelo Julgador de Primeira Instância, contudo, o que divergiu na conclusão, pois a infração está demonstrada em pontos analíticos, como demonstra a tabela de **DEMONSTRAÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO, fls. 68.**

Assim, entende que o auto de infração é **PARCIALMENTE PROCEDENTE.**

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/2226/2018 - AI: 1/201804370

Relator: Conselheiro José Osmar Celestino Junior

Eis o relatório.

VOTO DO RELATOR

Folheando os autos do presente Processo Administrativo Tributário, verifica-se que o Agente Fiscal agiu sobre a égide da Lei, a Ação Fiscal iniciada por meio de Mandado, para execução de auditoria fiscal plena, devidamente assinada por autoridade competente, não contém vícios, que maculem sua forma, ou lhe configurem nulidade.

Ademais, a Nulidade fora objeto combatido tanto na apertada impugnação, quanto no presente recurso, no entanto, a recorrente labora em equívoco, pois a documentação acostada à autuação deixa claro, inclusive em mídia CD, entregue a Recorrente, tornando patente que o objeto do cotejamento recaiu sobre Notas Fiscais de Entrada, assim deve ser afastada a aludida arguição.

A infração configurada na peça basilar se refere ao descumprimento de Obrigação Acessória, especificamente a falta de registro na Escrituração Fiscal Digital - EFD de notas fiscais de entradas no exercício 2015.

A Recorrente apresenta alguns questionamentos relacionados ao conteúdo das provas entregue pelo Autuante, para fundamentar pedido de perícia, o que resta afastado na espécie, pois depreende-se que não há necessidade de realização de Perícia Contábil, para esclarecer os demonstrativos entregues em CD pelo Agente do Fisco, visto que são dados de fáceis compreensão, sendo tal pedido desnecessário para prosseguimento do feito. Outrossim, a Recorrente não apresentou nenhum ponto controverso ou dúvida pontual que justificasse a realização de uma perícia.

Com efeito, mostra-se indubitável que os elementos contidos nos autos são suficientes à formação do convencimento deste conselho, conforme determina o art. 97, inciso III, da Lei nº 15.614/2014.

Seguindo para o ponto nodal desta lide, verifica-se que a prática infracional decorreu no decurso do ano de 2015, restando plenamente caracterizada a infração especificada no art. 276-A, §3º, concomitante com o art. 276-G, inciso I, ambos do Decreto nº 24.569/97, *in verbis*, com redação dada pelo Decreto nº 30.115 de 10/03/2010, que assim determina:

"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;"***

Diante dos dispositivos legais citados, dúvidas não há que, o contribuinte deveria ter enviado a EFD com o registro das operações de entrada efetivamente realizadas, obrigatoriedade que independe da sistemática de tributação e da natureza da operação.

Analisando os fatos descritos pelo Agente Fiscal, no intuito de buscar identificar a penalidade adequada e prevista na legislação vigente na data

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/2226/2018 - AI: 1/201804370

Relator: Conselheiro José Osmar Celestino Junior

da autuação. Deve-se, lembrar, que, antes de existir a obrigatoriedade da entrega ou transmissão de arquivos magnéticos com especificação das operações de entradas e saídas, a verificação dos lançamentos das notas fiscais em seus respectivos livros fiscais somente era possível se o agente fiscal designado para ação fiscal estivesse com a posse de tais instrumentos.

Nessa toada, 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 entrada ou de saída passou a ser constatada com base em arquivos eletrônicos (DIEF), atualmente substituída pela EFD - Escrituração Fiscal Digital, transmitidos pelos contribuintes (emitentes e destinatários).

Entretanto, os conflitos surgem no momento do agente fiscal sugerir a penalidade, pois dependendo da sua concepção, essa pode sofrer variação. Explicando melhor, a ausência de informações no Livro Registro de Entrada, pode ser considerada como a infração "deixar de escriturar no Livro de Entrada", sendo a penalidade sugerida àquela inserta 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 (em papel), não existia ainda a obrigação

acessória consequente de transmissão dos arquivos eletrônicos com informações de suas operações econômico-fiscais.

De outra forma, pode-se considerar que tal ausência significa que que no caso concreto a Recorrente "omitiu informações em arquivos magnéticos", como consequência, essa conduta deve ser combatida com a penalidade prevista no art. 123, VIII, "L" da Lei nº 12.670/96, com a nova redação estabelecida pela Lei nº 16.258/2017, equivalente a 2% (dois por cento) do montante omitido.

Situação semelhante ocorre em relação à falta de registro de notas fiscais de entradas, situação fática retratada nos 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, I, "c" (01 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 a penalidade prevista no art. 126 da Lei nº 12.670/96, com multa equivalente a 10% 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 na materialidade da infração chega-se a conclusão que efetivamente se refere à mesma infração.

Como já dito anteriormente, por se tratar de operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, o agente fiscal lançou a multa equivalente a 10% das operações não informadas na EFD, indicando no campo específico à penalidade prevista no art. 126 da citada Lei.

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 saída 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 SPED Fiscal"**

resulta ou equivale perfeitamente a "omitir informações em arquivo magnético", (art. 123, VIII, "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 no art. 112, incisos II e IV do Código Tributário Nacional - 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:

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."

Outrossim, 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, letra "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.

Destarte, 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

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/2226/2018 - AI: 1/201804370

Relator: Conselheiro José Osmar Celestino Junior

afastadas. Pedido de perícia negado. Recurso Ordinário conhecido. Dado Parcial 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 N°12.670/96 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, "I" 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 processo que a empresa cometeu o ilícito relatado na inicial, devendo na conduta da autuada ser aplicada penalidade gizada no art. 123, VIII, "L", da Lei 12.670/96 alterada pela lei 16.258/17.

Isto posto, VOTO no sentido de conhecer do Recurso Ordinário, para **JULGAR-LHE PARCIAL PROCEDENTE**, afastando as nulidades

suscitadas, modificando em parte a decisão condenatória de piso, com o reenquadramento da penalidade da autuação para a prevista no art. 123, VIII, "L", da Lei nº 12.670/96, em consonância com o parecer a Célula de Assessoria Processual Tributária.

É como descido e submeto ao ilustre Colegiado.

VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	
Nova Base de Cálculo*	R\$ 84.067,33
Multa	R\$ 1.681,34
Total	R\$ 1.681,34

**De acordo com o Demonstrativo do Crédito Tributário da Assessoria Processual Tributária – fls. 68.*

DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do **PROCESSO DE RECURSO Nº 1/4206/2017 - AI: 1/201707444** – Autuado/Recorrente: **L H M DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA** Recorrido: **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**.

DECISÃO: A 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso ordinário e decidir nos seguintes termos: **1) Com relação a preliminar de nulidade por erro da autuação por se tratar de Notas Fiscais de Saída** – Afastada por unanimidade de votos, tendo em vista que o recorrente labora em equívoco, pois compulsando os autos observa-se que o objeto da autuação recaiu sobre Notas Fiscais de Entrada. **2) Quanto ao pedido de perícia formulado pela parte** – indeferido por unanimidade de votos, pois, os fatos incontroversos e os elementos contidos nos autos são suficientes à formação do convencimento deste conselho, conforme

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/2226/2018 - AI: 1/201804370

Relator: Conselheiro José Osmar Celestino Junior

determina o art. 97, inciso III, da Lei nº 15.614/2014. **No Mérito**, a 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve por maioria de votos, dar parcial provimento ao Recurso interposto, para modificar em parte a decisão condenatória exarada em 1ª Instância e julgar **Parcialmente procedente** a acusação fiscal, reenquadrando a penalidade aplicada para a prevista no art. 123, VIII, "L", da Lei nº 12.670/96, de acordo com o voto do Conselheiro relator, nos termos do Parecer da Assessoria Processual Tributária adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. O Conselheiro Michel André Bezerra Lima Gradvohl se manifestou pela procedência da autuação.

SALA DE SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza/CE, aos 15 de Outubro de 2020.

JOSE AUGUSTO
TEIXEIRA:22413995315

Assinado de forma digital por JOSE AUGUSTO
TEIXEIRA:22413995315
DN: c=BR, o=ICP-Brasil, ou=Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, ou=RFB e-CPF A3, ou=EM BRANCO, ou=Autenticado por AR
AB: cn=JOSE AUGUSTO TEIXEIRA:22413995315
Dados: 2020.10.27 09:58:24 -03'00'

José Augusto Teixeira
Presidente 4ª Câmara

RAFAEL LESSA
COSTA BARBOZA

Assinado de forma digital por
RAFAEL LESSA COSTA BARBOZA
Dados: 2020.10.21 13:19:21
-03'00'

Rafael Lessa Costa Barboza
Procurador do Estado

JOSE OSMAR
CELESTINO JUNIOR

Assinado de forma digital por
JOSE OSMAR CELESTINO JUNIOR
Dados: 2020.10.15 10:50:56
-03'00'

José Osmar Celestino Júnior
Conselheiro Relator

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/2226/2018 - AI: 1/201804370

Relator: Conselheiro José Osmar Celestino Junior