



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

**RESOLUÇÃO Nº 098/2020**

**16ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL DE 22.09.2020**

**PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/1129/2019**

**AUTO DE INFRAÇÃO: 1/201819061**

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

**RECORRIDO: DANCOR S.A. INDÚSTRIA MECÂNICA**

**CGF: 06.263.941-2**

**RELATOR: CONS. MICHEL ANDRÉ BEZERRA LIMA GRADVOHL**

**EMENTA: ICMS – FALTA REGISTRO DE DOCUMENTOS FISCAIS DE ENTRADA NA EFD.** Contribuinte não logrou demonstrar o não recebimento dos documentos fiscais não registrados em sua Escrituração Fiscal Digital – EFD. Penalidade mais favorável ao Contribuinte. **Art. Infringido:** 276-G, I, do Decreto nº 24.569/97. **Penalidade:** Art. 123, VIII, “I”, da Lei nº 12.670/96 com a redação dada pela Lei nº 16.258/2017. Reexame Necessário conhecido (Decisão unânime) com parcial provimento (Decisão por maioria), em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, mas em conformidade com a manifestação oral em sessão do representante da Procuradoria Geral do Estado.

**PALAVRAS-CHAVE**

ICMS. Falta Registro Entradas. EFD. Parcial Procedência.

**RELATÓRIO**

Versa o presente Auto de Infração sobre deixar de escriturar no livro fiscal próprio, em sua versão eletrônica, documentos fiscais relativos a operações de entradas de mercadorias, em 2014 e 2015.

A Autoridade Fiscal autuante aponta como infringido o art. 276-G, I, do Decreto nº 24.569/97 - RICMS e sugere como penalidade a prevista no art. 123, III, “g” da Lei nº 12.670/96 - LICMS, alterado pela Lei nº 16.258/2017.

Informa, ainda, que:

- De posse dos relatórios de notas fiscais de entradas registradas nas EFDs do contribuinte, COMPARAMOS os mesmos com as planilhas que contém dados de notas fiscais destinadas ao contribuinte ora fiscalizado. Ao final dos cruzamentos planilha/relatórios concluímos que a empresa deixou de escriturar em suas EFDs, notas fiscais de entradas tributadas, ocasionando infrações num montante de Base de Cálculo R\$ 483.568,00 (quatrocentos e oitenta e três mil, quinhentos e sessenta e oito reais) e multa de R\$ 48.356,80 (quarenta e oito mil, trezentos e cinquenta e seis reais e oitenta centavos).

- É necessário acrescentar no dispositivo legal acima transcrito, que os livros de registros fiscais manualmente transcritos foram substituídos pela escrita fiscal digital eletrônica com o advento do Decreto 6022/2007 e do convênio ICMS n. 143/2006, ou seja, onde se lê livro de registro de entradas entende-se também como escrita fiscal eletrônica-EFD entradas.

Instrui o presente processo, dentre outros documentos, com Termo de Início (fls. 07/09), Termo de Conclusão (fls. 10) e CD (fls. 16).

Tempestivamente a Autuada apresentou defesa, a qual repousa às fls. 24 a 28 dos autos, alegando:

#### 1 - AUSÊNCIA DE RECEBIMENTO DAS NF'S

- O auditor no início da fiscalização, já munido de SPED e uma planilha com uma relação de documentos fiscais emitidos por outras pessoas jurídicas tendo como destinatário Dancor, apresentou uma seleção que supostamente continham notas fiscais não escrituradas. Cabe ressaltar que tais notas não foram recebidas e, por conseguinte, houve inviabilidade de sua escrituração. Tais notas podem ter sido mantidas por falta de diligência do emitente, que não realizou o cancelamento, ou podem ter tido seu retorno, através de expedição de nota fiscal próprio que não tira a vigência das notas fiscais emitidas pela Dancor.

- Cabe destacar que a maior parte destas notas também não foram seladas, sendo inclusive incluídas no Auto de Infração 2018190607, o que pressupõe que as mercadorias e suas respectivas notas sequer saíram do estabelecimento do emitente. Segue abaixo relação das notas não escrituradas e não seladas (fls. 26).

- De acordo com o art. 112 do CTN, havendo dúvidas a interpretação deve ser sempre a mais favorável.

#### 2 - APLICAÇÃO DA PENALIDADE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE

- Tendo em vista que se trata de fato em que o contribuinte supostamente deixou de cumprir obrigação acessória concernente a emissão do arquivo magnético, visto o princípio da aplicação da Lei mais benéfica requer a alteração da penalidade aplicada para o art. 123, VIII, "i" da nova Lei nº 16.258/2017.

Pede seja:

- Julgado improcedente o Auto de Infração; ou
- Julgado parcial procedente o feito fiscal, sendo aplicada a penalidade mais benéfica.

No Julgamento Singular, o Julgador de 1ª Instância, às fls. 30 a 37, proferiu decisão de improcedência do feito fiscal, sendo interposto Reexame Necessário. Em suas razões, salienta que:

- A relação de notas fiscais que embasa a autuação por FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO

LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS é a mesma, que embasa a autuação por FALTA DE APOSIÇÃO DE SELO FISCAL DE TRÂNSITO OU VIRTUAL OU REGISTRO ELETRÔNICO (vide fls. 26 a 91 do Auto de Infração no 2018.19060-7).

- Nesse caso não há "bis in idem". Apenas uma consequência lógica de que se há nos registros do COMETA/SINTEGRA notas fiscais destinadas a contribuinte do Estado do Ceará, e nesse mesmo sistema não se detecta registro eletrônico (selo fiscal de trânsito ou virtual gerado) assim, muito dificilmente haverá registro no livro de entradas.
- Cabe ao fisco a PROVA incontroversa da acusação. Nos fólios do processo não há. Há muitos argumentos plausíveis pelos quais essas mercadorias não tenham ingressado no estabelecimento do Sujeito Passivo. Nem Conhecimento de Transporte que seja elo dessas notas fiscais existem.

Não foi interposto Recurso Ordinário.

A Assessoria Processual Tributária emitiu o Parecer de nº 226/2020 (fls. 42/45), onde manifesta que:

- 1 - Entendo que a prova é a Nota Fiscal Eletrônica, na qual a empresa poderia ter utilizado o evento "desconhecimento da operação". No próprio portal da NFE há a previsão para o destinatário no evento desconhecimento da operação.
  - Ressalte-se que essa questão existia também na NF física, e a prova era tão somente a nota fiscal destinada ao contribuinte.
  - Entendo diverso do julgamento de 1ª Instância que, se a empresa não selou o documento fiscal, também não vai escriturá-lo, essa é consequência lógica e não o inverso.
  - Dessa forma, a fiscalização de posse dos relatórios das NFs de entradas registradas nas EFDs do contribuinte, comparando com as planilhas que contém dados de notas fiscais destinadas ao contribuinte, comprovou que a empresa deixou de escriturar em suas EFDs as NFs de entradas tributadas, após o cruzamento das planilhas/relatórios.
- 2 - No que se refere à aplicação ao caso do art. 112 do CTN, enfatize que no caso em tela, inexistente dúvida quanto à aplicação da penalidade, pois a infração está caracterizada e precisa, logo, não se aplicando ao caso.
  - Não se pode esquecer que a obrigação acessória não mudou com a nova lei, mas apenas a forma de cumprir essa obrigação que passou a ser por meio digital.
  - Portanto, a multa aplicada é a específica para o caso sob análise e de forma nenhuma poderá ser aplicada a penalidade requerida pela recorrente.

Por fim, manifesta-se favorável ao conhecimento do reexame necessário, para dar-lhe provimento no sentido de modificar a decisão de primeira instância de improcedência para de procedência do auto de infração.

É o relatório.

## **VOTO DO RELATOR**

Trata-se de Reexame Necessário onde é Recorrente CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA e Recorrida DANCOR S.A. INDÚSTRIA MECÂNICA (CGF: 06.263.941-2), por meio do qual a Recorrente insurge-se contra decisão de improcedência do feito fiscal proferida no Julgamento Singular.

A acusação versa sobre, em 2014 e 2015, deixar de escriturar no livro fiscal próprio, em sua versão eletrônica, documentos fiscais relativos a operações de entradas de mercadorias.

Inicialmente, em sua peça impugnatória, a Autuada alega que os documentos fiscais elencados no Auto de Infração não foram recebidas, o que teria inviabilizado a escrituração em sua EFD. Destaca, ainda, que “a maior parte destas notas também não foram seladas, sendo inclusive incluídas no Auto de Infração 2018190607, o que pressupõe que as mercadorias e suas respectivas notas sequer saíram do estabelecimento do emitente”.

A tese da Autuada é acolhida no Julgamento Singular que decide pela improcedência do feito fiscal.

Ouso discordar do Julgamento de Primeira Instância.

Entendo que a falta de registro no SITRAN (falta de selo de trânsito) das operações de entradas interestaduais - conforme relação apresentada pela Autuada às fls. 26, seriam 38 dos 169 documentos fiscais de entrada (interestaduais e internas) não escriturados na EFD (arquivo PLANILHA NFS NÃO REGISTADAS SPED.xls no CD de fls. 16) - não demonstra que as mercadorias não foram recebidas pela Impugnante. Ao contrário, reforça a ideia de que o Contribuinte não desejou escriturar as operações de entradas e, por essa razão, não teria apresentado os documentos fiscais para registro no devido sistema de controle nas divisas do Estado do Ceará (SITRAN) da SEFAZ/CE.

A forma idônea para demonstrar que Nota Fiscal eletrônica não foi recebida pelo destinatário é o registro do não recebimento no próprio documento fiscal eletrônico, o que não foi apresentado pela Impugnante.

Dessa forma, resta configurada a ocorrência da irregularidade imputada à Autuada.

Quanto à penalidade aplicável, entendo que não se aplica ao presente caso o tipo penal tributário inculcado no art. 123, VIII, “i” da LICMS com a redação dada pela Lei nº 16.258/2017, tendo em vista que a acusação não versa sobre falta de entrega de arquivo eletrônico ou sua entrega em padrão diferente do estabelecido pela legislação ou, ainda, em condições que impossibilite a leitura dos seus dados.

Os arquivos eletrônicos da EFD da Autuada foram entregues e possibilitaram a sua leitura, conforme relatado pela Autoridade Fiscal autuante.

Tendo em vista os fatos narrados na acusação fiscal, me parece que a penalidade correta é a prevista no art. 123, III, “g” da Lei nº 12.670/96 - LICMS, considerando que também é aplicável aos fatos a penalidade prevista no art. 123, VIII, “i”, da LICMS.

Art. 123 [...]

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;

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;

A dúvida é inerente ao direito. Sobretudo em situações em que duas normas distintas são aparentemente aplicáveis ao caso concreto. Contudo, Norberto Bobbio já denominava essa situação de antinomia aparente de normas, tendo em vista que o próprio ordenamento jurídico apresenta a solução para essas questões. Os critérios apresentados pelo ordenamento pátrio são os da hierarquia, cronológico e da especialidade. Ou seja, nas situações em que esses critérios conseguem resolver qual norma deve ser aplicada, não há dúvida efetiva.

No caso concreto, o critério da especialidade elucida a questão, pois o art. 123, VIII, "L" se refere a qualquer omissão ou divergência de dados em arquivo eletrônico, enquanto o art. 123, III, "g" da LICMS refere-se apenas a omissões ou divergências de informações sobre operações de entradas de mercadorias na versão eletrônica do livro fiscal de entrada de mercadorias.

Observe-se que a Lei nº 16.258/2017 incluiu a versão eletrônica do livro fiscal de entrada no tipo tributário penal do art. 123, III, "g", da LICMS, em consonância com o art. 276-G do RICMS, vigente deste 10/03/2010.

Art. 123 [...]

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. (grifos ausentes no original)

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

I - Registro de Entradas; [...]

Ademais, a nova redação do art. 123, III, "g", da LICMS apresenta penalidade mais benéfica à Autuada que a redação anterior. Portanto, com fundamento no art. 106, II, "c", do CTN, deve retroagir e ser aplicada no caso em apreço, na forma aplicada pelo Julgador Singular.

Contudo, ressalvo o meu entendimento particular acerca da penalidade aplicável e, em consideração ao princípio da colegialidade, acompanho a maioria consolidada desta 4ª Câmara de Julgamento, no sentido de determinar a aplicação do art. 123, VIII, "L", da LICMS ao caso concreto, com fulcro no art. 112 do CTN que determina, em caso de dúvida, a aplicação da norma penal tributária mais benéfica ao contribuinte.

Neste caso, desconsiderando o citado princípio da especialidade, dentre as penalidades informadas nos arts. 123, III, "g" da Lei nº 12.670/96 e 123, VIII, "L", da LICMS, é mais benéfica à Autuada a penalidade informada por esse último dispositivo.

Isto posto, voto no sentido de que se conheça do Reexame Necessário, para dar-lhe parcial provimento e julgar parcial procedente o feito fiscal.

## Demonstrativo do Crédito Tributário:

MÊS	VALOR OPERAÇÕES OMITIDAS	2% DAS OPERAÇÕES	1.000 UFIRCES	MULTA APLICADA
jan/14	R\$ 9.867,35	R\$ 197,35	R\$ 3.207,50	R\$ 197,35
fev/14	R\$ 72.024,41	R\$ 1.440,49	R\$ 3.207,50	R\$ 1.440,49
mar/14	R\$ 4.989,62	R\$ 99,79	R\$ 3.207,50	R\$ 99,79
abr/14	R\$ 5.655,17	R\$ 113,10	R\$ 3.207,50	R\$ 113,10
mai/14	R\$ 2.673,89	R\$ 53,48	R\$ 3.207,50	R\$ 53,48
jun/14	R\$ 5.150,21	R\$ 103,00	R\$ 3.207,50	R\$ 103,00
jul/14	R\$ 3.425,87	R\$ 68,52	R\$ 3.207,50	R\$ 68,52
ago/14	R\$ 2.807,77	R\$ 56,16	R\$ 3.207,50	R\$ 56,16
set/14	R\$ 3.072,85	R\$ 61,46	R\$ 3.207,50	R\$ 61,46
out/14	R\$ 8.264,18	R\$ 165,28	R\$ 3.207,50	R\$ 165,28
nov/14	R\$ 12.052,08	R\$ 241,04	R\$ 3.207,50	R\$ 241,04
dez/14	R\$ 4.213,83	R\$ 84,28	R\$ 3.207,50	R\$ 84,28
jan/15	R\$ 11.283,00	R\$ 225,66	R\$ 3.339,00	R\$ 225,66
fev/15	R\$ 1.995,88	R\$ 39,92	R\$ 3.339,00	R\$ 39,92
mar/15	R\$ 4.124,04	R\$ 82,48	R\$ 3.339,00	R\$ 82,48
abr/15	R\$ 4.932,75	R\$ 98,66	R\$ 3.339,00	R\$ 98,66
mai/15	R\$ 5.284,14	R\$ 105,68	R\$ 3.339,00	R\$ 105,68
jun/15	R\$ 12.061,77	R\$ 241,24	R\$ 3.339,00	R\$ 241,24
jul/15	R\$ 10.570,66	R\$ 211,41	R\$ 3.339,00	R\$ 211,41
ago/15	R\$ 43.812,32	R\$ 876,25	R\$ 3.339,00	R\$ 876,25
set/15	R\$ 5.685,15	R\$ 113,70	R\$ 3.339,00	R\$ 113,70
out/15	R\$ 15.597,54	R\$ 311,95	R\$ 3.339,00	R\$ 311,95
nov/15	R\$ 1.882,12	R\$ 37,64	R\$ 3.339,00	R\$ 37,64
dez/15	R\$ 232.141,90	R\$ 4.642,84	R\$ 3.339,00	R\$ 3.339,00
<b>TOTAL</b>				<b>R\$ 8.367,53</b>

Base de cálculo	R\$ 483.568,50
Multa	R\$ 8.367,53
<b>Total</b>	<b>R\$ 8.367,53</b>

É como voto.

### DECISÃO

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é Recorrente **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA** e Recorrida **DANCOR S.A. INDÚSTRIA MECÂNICA** (CGF: 06.263.941-2).

A 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Reexame Necessário para deliberar sobre as seguintes questões: 1. Resolvem os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por maioria de votos, dar parcial provimento ao Reexame Necessário, para modificar a decisão absolutória exarada em 1ª Instância, julgando **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o feito fiscal, em razão do reenquadramento da penalidade aplicada para a prevista no art. 123, inciso VIII, "L", da Lei nº12.670/96, com a nova redação dada pela Lei nº16.258/2017, decisão contrária ao Parecer da Assessoria Processual Tributária, e em conformidade com a manifestação oral, em sessão, do representante da Procuradoria Geral do Estado. O Conselheiro Relator Michel André

Bezerra Lima Gradvohl e a Conselheira Francileite Cavalcante Furtado Remígio ressalvam o entendimento particular em favor da aplicação do art. 123, III, "g", da Lei nº12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017, mas, em atenção ao princípio da colegialidade, votam conforme entendimento consolidado desta 4ª Câmara, pela aplicação da penalidade prevista no art. 123, VIII, "L", da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017. A Conselheira Dalcilia Bruno Soares votou pela Procedência, com aplicação da penalidade do art.123,III, g, com redação da Lei nº16.258/2017, por entender que ela se adequa ao objeto e aos fatos relatados no Auto de Infração, não identifica referência à omissão ou divergência de informações nos autos, por isso, não tem dúvidas no plano factual e legislativo que justifique aplicar critérios de ponderação para afastar norma específica, com fundamento no art. 37 caput da Constituição Federal; art. 489, §2º, 492 da Lei nº13.105/2015, art. 2º, § 1º, §2º do Decreto nº9.830/2019.

Presentes à 16ª (décima sexta) SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL o Presidente da 4ª Câmara de Julgamento Dr. JOSÉ AUGUSTO TEIXEIRA, os Conselheiros (as) IVETE MAURÍCIO DE LIMA, MICHEL ANDRÉ BEZERRA LIMA GRADVOHL, DALCÍLIA BRUNO SOARES, FREDY JOSÉ GOMES DE ALBUQUERQUE, FRANCILEITE CAVALCANTE FURTADO REMÍGIO e FERNANDO AUGUSTO DE MELO FALCÃO e o Procurador do Estado, Sr. RAFAEL LESSA COSTA BARBOZA. Secretariando os trabalhos a Sra. Helena Lúcia Bandeira Farias.

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

MICHEL ANDRE BEZERRA LIMA  
GRADVOHL:43043526368

Assinado de forma digital por  
MICHEL ANDRE BEZERRA LIMA  
GRADVOHL:43043526368  
Dados: 2020.09.30 18:06:35  
-03'00'

**Michel André Bezerra Lima Gradvohl  
CONSELHEIRO RELATOR**

JOSE AUGUSTO TEIXEIRA:2241399531  
5

Assinado de forma digital por  
JOSE AUGUSTO TEIXEIRA:22413995315  
Dados: 2020.10.19 06:36:39 -03'00'

**José Augusto Teixeira  
PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA**

RAFAEL LESSA COSTA BARBOZA

Assinado de forma digital por  
RAFAEL LESSA COSTA BARBOZA  
Dados: 2020.10.16 12:30:03  
-03'00'

**Rafael Lessa Costa Barboza  
PROCURADOR DO ESTADO**