



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

RESOLUÇÃO Nº: 208/2021

50ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL DE 23.08.2021

PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/3948/2019

AUTO DE INFRAÇÃO: 1/201913969

RECORRENTE: BRISANET SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES LTDA

CGF: 06.683.944-0

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATOR: CONS. MICHEL ANDRÉ BEZERRA LIMA GRADVOHL

ICMS – FALTA REGISTRO DE DOCUMENTOS FISCAIS DE ENTRADA NA EFD. Contagem do prazo para conclusão de ação fiscal plena se inicia com a ciência do Termo de Início de Fiscalização. Responsabilidade objetiva pelo descumprimento de obrigação tributária. Exclusão de documentos fiscais que, se comprovou, não chegaram a ser recebidos pela Recorrente. Decisões por unanimidade. **Arts. Infringidos:** 269, 276-A, § 3º, 276-C e 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. Recurso Ordinário conhecido, com parcial provimento. Decisão por maioria de votos, de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária e 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 2016 e 2017.

A Autoridade Fiscal autuante aponta como infringido o art. 276 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:

- Dos sistemas corporativos da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ-CE), foram extraídas as seguintes informações: i) da NF-e por destinatário, foram extraídas todas as notas fiscais referentes às entradas destinadas à BRISANET no período fiscalizado; ii) da EFD foram pesquisados todos os registros de Notas Fiscais de entradas declaradas pelo contribuinte.

- O resultado do cruzamento, de fato, evidenciou a existência de documentos fiscais destinados à empresa fiscalizada, mas que não foram escriturados em sua EFD nos exercícios de 2016 a 2017.

A equipe de fiscalização organizou esses dados na planilha NÃO_ESCRITURADA EFD.xls e enviou ao contribuinte por meio do Termo de Início de Fiscalização nº 2019.01471, de 28 de fevereiro de 2019, com ciência em 28 de fevereiro de 2019, para que este comprovasse a escrituração das notas fiscais elencadas na planilha.

Ao analisarmos a planilha Excel apresentada, verificamos que a empresa fiscalizada comprova a escrituração na EFD de parte das nfe's, sendo, portanto, tais justificativas acatadas por essa fiscalização

- Para os demais documentos fiscais a autuada informa que retificará a EFD nos períodos pendentes.

À luz da legislação, a regularização da pendência somente seria permitida, sem aplicação de qualquer penalidade ao contribuinte, se este procurasse a administração fazendária do Estado antes de qualquer procedimento do Fisco.

- Isto posto, esta fiscalização finalizou a análise, de forma que, a identificação do valor sobre o qual deve ser aplicada a multa legalmente exigida em cada exercício, está demonstrada no arquivo ANEXO_AI_EFD_NÃO_ESCRITURADA.xls (no CD) que contém os dados dos 16 (dezesseis) documentos fiscais objeto da presente autuação, cujos valores das operações totalizam R\$ 402.237,40 (quatrocentos e dois mil, duzentos e trinta e sete reais e quarenta centavos).

Instrui o presente processo, dentre outros documentos, com Termo de Início (fls. 11/13), Termo de Conclusão (fls. 17) e CD (fls. 16).

Tempestivamente a Autuada apresentou defesa, a qual repousa às fls. 20 a 29 dos autos, alegando:

- Prazo para a conclusão dos trabalhos de fiscalização extrapolado

Verifica-se que a Ação Fiscal iniciou-se com o Ato Designatório nº 000172019, com data de emissão de 28 de fevereiro de 2019 e a Lavratura da Infração ocorreu em 6 de setembro de 2019, portanto, 190 dias após a data de início da Ação Fiscal, vindo a Impugnante a tomar ciência no dia 11 de setembro de 2019, 195 dias após o início da Ação Fiscal.

- Irretroatividade da legislação tributária

Veja-se que a redação vigente, no ano de 2016 até o início de junho de 2017, não trazia em seu dispositivo a expressão "inclusive em sua modalidade eletrônica", o que surgiu com o advento da alteração trazida na Lei 16.258 do ano de 2017.

Dessa forma, a Impugnante não pode ser penalizada por uma infração que não existia à época do fato gerador, uma vez que todas as notas fiscais de entrada foram devidamente escrituradas em sua contabilidade.

Ressalte-se ainda que a redação vigente, no ano de 2016 até meados de junho de 2017, permitia a aplicação de penalidade ao contribuinte infrator no valor equivalente ao imposto, ou, se lançada na contabilidade, multa equivalente ao montante de 20 UFIR's.

- Mérito

A Impugnante detectou alguns problemas (fls. 53) em seu sistema que fizeram com

que algumas notas de fato não foram exportadas para o sistema SPED, assim como algumas foram lançadas em outra filial da Impugnante e ainda algumas não houve a realização da operação conforme documentos anexados (fls. 54/59).

- Lesão aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade na aplicação da penalidade pecuniária

Verifica-se que entre a aplicação da penalidade pelo Autuante e os prejuízos advindos pela suposta conduta da IMPUGNANTE não existe proporcionalidade.

- Modificação na penalidade

A Impugnante entende que o inciso a que supostamente não observou é o constante da alínea L, do inciso VIII, do art. 123, da Lei nº 12.670/1996, alterado pela Lei nº 16.258/2017.

Pede seja:

- Declarado nulo o feito fiscal (prazo) (aplicação equivocada da lei tributária); ou
- Julgado improcedente o Auto de Infração; ou
- Julgado parcial procedente (reenquadramento para 123, VIII, L).

No Julgamento Singular, o Julgador de 1ª Instância, às fls. 60 a 63, proferiu decisão de procedência do feito fiscal, apresentando a seguinte ementa:

FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO LIVRO DE REGISTRO DE ENTRADAS. Contribuinte deixou de escriturar NFES, no Livro de Registro de Entradas da Escrituração Fiscal Digital (EFD), referentes aos exercícios de 2016 e 2017. Auto de Infração Julgado PROCEDENTE. Decisão amparada no artigo 276- A, caput, e 3º, 276-C, 276-F, 276-6, 276-H e 276-K do Decreto nº 24.569/97. Penalidade prevista no artigo 123, inciso III, alínea "g" da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 16.258/2017. DEFESA.

Inconformada com a Decisão Singular, a Recorrente interpõe tempestivamente Recurso Ordinário (fls. 69/71v), onde, basicamente, aduz da mesma forma que na sua peça impugnatória as seguintes alegações:

- Nulidade por prazo para a conclusão dos trabalhos de fiscalização extrapolado
- Mérito (Verdade material)
- Modificação na penalidade

Pede seja:

- Declarado nulo o feito fiscal (prazo); ou
- Julgado improcedente o Auto de Infração; ou
- Julgado parcial procedente (reenquadramento para 123, VIII, L).

A Assessoria Processual Tributária emitiu o Parecer de nº 126/2021 (fls. 74/76), onde informa que:

- O contribuinte não informou em sua escrita fiscal digital notas fiscais de entradas de mercadorias no exercício de 2016/17, sendo desrespeitado o previsto no art. 276-C c/c art. 276-G, I do RICMS, ficando sujeito a penalidade inscrita no art. 123, VIII, "L" da Lei n. 12.670/96, com nova redação da Lei n. 16.258/17.

Por fim, manifesta-se favorável ao conhecimento do Recurso Ordinário para dar-lhe parcial provimento sugerindo a parcial procedência da feito fiscal com a alteração da penalidade.

É o relatório.

VOTO DO RELATOR

Trata-se de Recurso Ordinário onde é Recorrente BRISANET SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES LTDA (CGF: 06.683.944-0) e Recorrida CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA, por meio do qual a Recorrente insurge-se contra decisão de procedência do feito fiscal proferida no Julgamento Singular.

A acusação versa sobre, em 2016 e 2017, deixar de escriturar no livro fiscal próprio, em sua versão eletrônica - EFD, documentos fiscais relativos a operações de entradas de mercadorias.

O Auto de Infração se refere a 17 Notas Fiscais eletrônicas – NFes que não teriam sido registradas na Escrituração Fiscal Digital – EFD da Autuada.

A Recorrente aduz, inicialmente, nulidade do feito fiscal em razão de que teria sido extrapolado o prazo de 180 dias para conclusão da ação fiscal, tendo em vista que o prazo teria se iniciado com a emissão do Mandado de Ação Fiscal (fls. 10), em 28/02/2019, e concluído na data da ciência do Auto de Infração (fls. 17), em 11/09/2019, perfazendo 195 dias.

Entretanto, o art. 1º, § 3º, da Instrução Normativa nº 49/2011, estabelece que é a ciência do Termo de Início de Fiscalização que declara aberta uma Ação Fiscal Plena.

Destarte, percebe-se às fls. 13 que a ciência do termo inicial ocorreu apenas em 18/03/2019, tendo decorrido somente 177 dias até o término da ação fiscal com a ciência do Contribuinte do Auto de Infração.

Como o encerramento ocorreu em prazo inferior ao prazo máximo para conclusão do feito fiscal - 180 dias, conforme art. 5º da Instrução Normativa nº 49/2011 -, não há como dar razão à Recorrente nesse ponto.

No mérito, a Autuada informa que alguns documentos fiscais não foram exportados para o seu sistema SPED, assim como outros foram lançados na escrituração de uma terceira filial da Impugnante e ainda que em alguns casos não houve a realização da operação, conforme documentos anexados (fls. 54/59).

Às fls. 53 consta tabela elaborada pela Recorrente por meio da qual explicita suas justificativas para cada documento fiscal deste Auto de Infração.

Entendo que não há como acolher a maioria de suas explicações.

Primeiro porque a responsabilidade por obrigações tributárias, inclusive acessórias, é objetiva – art. 136, do CTN -, não sendo cabível acolher a alegação de erro de processamento de dados na exportação de documentos para o sistema SPED ou mesmo a de que não havia imposto a recolher em algumas das operações a que se refere o Auto de Infração.

Em segundo lugar, tendo em vista a autonomia de cada estabelecimento de Contribuinte para fins de legislação de ICMS – art. 11, § 11, da Lei Complementar nº 87/96 – não é devida a escrituração de documentos fiscais em estabelecimento diverso daquele em que a respectiva mercadoria deu entrada.

Em terceiro lugar, não podem ser consideradas pela administração tributária as escriturações realizadas após o início da ação fiscal, conforme determina o art. 276-K do RICMS.

Entretanto, quanto à alegação de desconhecimento por parte da Recorrente de duas das operações elencadas nos presentes autos, NFes nºs 10827 e 16296, tenho que, no caso concreto, a Autuada foi diligente e logrou demonstrar a procedência de sua justificativa, tendo em vista que, antes do início da ação fiscal ora em análise, registrou, nos próprios arquivos eletrônicos das duas NFes (fls. 56 e 57), o seu não conhecimento da origem das respectivas mercadorias.

Me parece que não é cabível exigir de contribuinte a escrituração de documento fiscal cuja operação não lhe tenha sido efetivamente dirigida, desde que tal circunstância tenha sido, como no presente caso, devida e tempestivamente demonstrada.

Portanto, tenho como devida a exclusão do feito fiscal dos documentos fiscais nºs 10827 e 16296.

Nesse passo, a obrigação de escriturar os documentos fiscais recebidos está ancorada nos arts. 269, 276-A, § 3º, 276-C e 276-G, I, do Decreto nº 24.569/97.

Quanto à penalidade aplicável, 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 Recurso Ordinário, 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
fev/16	158,29	R\$ 3,17	R\$ 3.694,17	R\$ 3,17
abr/16	9007,28	R\$ 180,15	R\$ 3.694,17	R\$ 180,15
jun/16	986,35	R\$ 19,73	R\$ 3.694,17	R\$ 19,73
jul/16	759,65	R\$ 15,19	R\$ 3.694,17	R\$ 15,19
ago/16	486,44	R\$ 9,73	R\$ 3.694,17	R\$ 9,73
out/16	10.481,13	R\$ 209,62	R\$ 3.694,17	R\$ 209,62
jan/17	400,00	R\$ 8,00	R\$ 3.944,24	R\$ 8,00
jul/17	780,00	R\$ 15,60	R\$ 3.944,24	R\$ 15,60
ago/17	378.324,00	R\$ 7.566,48	R\$ 3.944,24	R\$ 3.944,24
TOTAL				R\$ 4.405,42

É como voto.

DECISÃO

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é Recorrente **BRISANET SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES LTDA** (CGF: 06.683.944-0) e Recorrida **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**.

A 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve inicialmente: 1. **Quanto a preliminar de nulidade arguida por extrapolação do prazo para conclusão dos trabalhos de fiscalização.** Resolvem os membros da 4ª Câmara, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade suscitada, entendendo que o início da ação fiscal se dá a partir da ciência no Termo de Início da ação fiscal, não havendo, pois, extrapolação de prazo. No mérito, resolvem os membros da 4ª Câmara de Julgamento, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso interposto, para reformar em parte a decisão condenatória proferida pela 1ª instância, julgando **PARCIALMENTE PROCEDENTE** a acusação fiscal, aplicando a penalidade prevista no art. 123, VIII, "L" da Lei nº 12.670/96 e reduzir o montante do crédito tributário em razão da exclusão das notas fiscais nºs 10827 e 16296, nos termos do voto do Conselheiro Relator e conforme manifestação oral do Procurador do Estado. Vencido o voto da Conselheira Dalcília Bruno Soares que se manifestou pela parcial procedência somente no tocante à exclusão das notas fiscais, mas pela manutenção da penalidade aplicada pelo agente fiscal, art. 123, III, "g" da Lei nº 12.670/96. O Conselheiro Michel Gradvohl votou pelo reenquadramento da penalidade em homenagem ao princípio da colegialidade. Presente, para apresentação de sustentação oral, o representante legal da atuada, Dr. Felipe Lima Macedo.

Presentes à 50ª (quincuagésima) SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL de 2021 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, ROBÉRIO FONTENELE DE CARVALHO, FRANCILEITE

CAVALCANTE FURTADO REMÍGIO e FRANCISCO ALEXANDRE DOS SANTOS LINHARES e o Procurador do Estado, Sr. RAFAEL LESSA COSTA BARBOZA. Secretariando os trabalhos a Sra. ANA PAULA FIGUEIREDO PORTO.

SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 14 de SETEMBRO de 2021.

MICHEL ANDRE
BEZERRA LIMA
GRADVOHL:43043526
368

Assinado de forma digital por
MICHEL ANDRE BEZERRA LIMA
GRADVOHL:43043526368
Dados: 2021.09.15 13:54:57
-03'00'

Michel André Bezerra Lima Gradvohl
CONSELHEIRO RELATOR

JOSE AUGUSTO
TEIXEIRA:2241399
5315

Assinado de forma digital por
JOSE AUGUSTO
TEIXEIRA:22413995315
Dados: 2021.09.16 10:18:12
-03'00'

José Augusto Teixeira
PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA

RAFAEL
LESSA COSTA
BARBOZA

Assinado de forma
digital por RAFAEL
LESSA COSTA BARBOZA
Dados: 2021.09.16
14:53:26 -03'00'

Rafael Lessa Costa Barboza
PROCURADOR DO ESTADO