

**PROCESSO** : 20222700100219 – E-PAT 018.753  
**RECURSO** : OFÍCIO/VOLUNTÁRIO 05/2023  
**RECORRENTE** : F A COMERCIO DE MEDICAMENTOS LTDA  
**RECORRIDA** : FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**JULGADOR** : AMARILDO IBIAPINA ALVARENGA  
**RELATÓRIO** : Nº 130/2023/1ª CÂMARA/TATE/SEFIN

## **02 - VOTO DO RELATOR**

O auto de infração foi lavrado, no dia 26/08/2022, em razão de o sujeito passivo, no período de 01/01/2019 a 31/12/2021, ter deixado de registrar, no Livro de Registro de Entrada – EFD/SPED, Notas Fiscais Eletrônicas - NFe, referentes a entrada de mercadorias tributadas. Diante disso, foi aplicada a multa de 20% (vinte por cento) do valor da operação ou da prestação por deixar de escriturar no livro Registro de Entradas documento fiscal relativo à entrada ou aquisição de mercadorias ou serviços – a penalidade prevista no artigo 77, X, “a”, da Lei 688/96.

O sujeito passivo foi notificado, com ciência em 30/08/2021, apresentou peça defensiva tempestivamente alegando que há prejuízo à defesa pois como não foi intimada a apresentar comprovação das escriturações no período fiscalizado, não pode ser alegado que o contribuinte se regularizou depois de iniciada a ação fiscal, alega, ainda, que nas notas elencadas na planilha existem produtos tributados e produtos não tributados ou de ST, mas o auditor não os segregou. Acrescenta que a Constituição Federal, no artigo 150, IV, veda a utilização de tributo com efeito de confisco. Requer, ao final, a nulidade do auto de infração.

Submetido a julgamento de Primeira Instância, a julgadora singular após analisar os autos e a peça impugnativa, afastou a tese de denúncia espontânea porque a correção se deu após o início da ação fiscal, no mérito, considerou que está configurada a infração – falta de escrituração das notas fiscais, porém, como o valor da operação é superior à base de cálculo do imposto, reduziu o crédito tributário, aplicando a multa sobre o valor da operação sujeita à tributação, decidindo pela parcial procedência da ação fiscal. Por ser a decisão contrária à Fazenda Pública, recorreu de ofício à Câmara de Julgamento de Segunda Instância, nos termos do art. 132 da lei 688/96.

A empresa foi notificada da decisão singular pelo DET, com ciência em 28/12/2022. Inconformada com a decisão, interpôs o Recurso Voluntário pugnando pela reforma da decisão singular com os mesmos argumentos da impugnação, acrescentando que entende como indevida a cobrança da penalidade, pelo fato de o auto de infração ter sido lançado com base em obrigações que já foram sanadas dentro do prazo estipulado pelo Fisconforme, requereu, ao final, a improcedência do Auto de Infração.

O autor do feito, por sua vez, se manifesta no sentido de que a decisão singular deve ser reformada, com a manutenção do crédito tributário originalmente lançado. Argumenta que o objeto da pena é o documento fiscal não escriturado e a multa pelo descumprimento é estipulada à proporção de 20% do valor da operação. Destaca que ao atribuir a base de cálculo da multa o campo BC do ICMS, em detrimento do valor da operação transcrito no documento fiscal, a Decisão Parcial afronta o inteiro teor da capitulação legal da infração, desvirtuando-se a aplicação da norma.

É o breve relato.

### **02.1- Da análise dos autos e fundamentos do voto.**

A exigência tributária decorreu do fato de o sujeito passivo, no período de 01/01/2019 a 31/12/2021, ter deixado de registrar, no Livro de Registro de Saída – EFD/SPED, notas fiscais referentes a entrada de mercadorias tributadas. A Autoridade Fiscal descreve que a empresa, mesmo após a ciência em seu Domicílio Eletrônico Tributário (DET) de diversas notificações emitidas pela GEFIS determinando as regularizações, não promoveu a escrituração dos documentos fiscais.

O dispositivo da penalidade indicado (art. 77, X, “a”, da Lei 688/96), determina a aplicação da multa de 20% (vinte por cento) do valor da operação ou da prestação por deixar de escriturar no livro Registro de Entradas documento fiscal relativo à entrada ou aquisição de mercadorias ou serviços.

Do que consta nos autos, restou incontroverso que a empresa deixou de fazer os registros das Notas Fiscais, conforme os documentos juntados pela Autoridade Fiscal - Relatório Fiscal, que descreve a infração e a planilha de cálculo que consta da mídia. Também incontroverso que a empresa, ainda que após o início da fiscalização, procedeu a correção de sua escrita com entrega da EFD-SPED em 15/07/2022.

A questão controvertida, então, ficou numa possível espontaneidade, por a empresa entender que, como o Termo de Início de Fiscalização não indicou os documentos fiscais, a sua regularização estaria contemplada pela denúncia espontânea, o que afastaria a penalidade aplicada. E, ainda, uma nulidade porque no Auto de Infração contém notas fiscais com produtos tributados e produtos não tributados ou já tributados por substituição tributária.

No que se refere à tese de que a notificação do início da fiscalização não ter indicado os documentos fiscais objeto da autuação, para esse ponto importante esclarecer que o procedimento fiscal foi feito com base nas informações prestadas pela empresa e que já se encontravam em poder do Fisco, não se fazendo necessário serem solicitados na notificação.

Acrescenta-se que a ação fiscal foi designada por meio da DFE nº 20222500100036 para auditoria específica – Conta Gráfica, período fiscalizado 01/02/2019 A 31/12/2021, cujo escopo, nessa modalidade de auditoria, alcança todas as entradas e saídas da empresa, informações utilizadas para que sejam apurados os créditos e débitos que foram analisados no procedimento fiscal.

Com relação à alegação da empresa de ter procedido a regularização, é fato, que a Sefin inaugurou, no ano de 2019, um novo modelo de fiscalização, com incentivo à autorregularização, com a possibilidade do Fisco de orientar os contribuintes para que corrijam voluntariamente eventuais inconsistências em suas declarações. Tal modelo foi feito inicialmente, pelo Decreto 23.856/2019, com instituição do Sistema Fisconforme.

Em atendimento à referida norma, a empresa foi notificada para que procedesse a correção das irregularidades encontradas pelo algoritmo (malha fiscal), porém, essas notificações foram enviadas no ano de 2020 e somente corrigidas com a entrega de sua EFD/SPED em 15/07/2022, portanto, fora dos prazos indicados para correção e após o início da ação fiscal, em que a empresa teve ciência em 05/07/2022.

Assim, consoante o estabelecido na lei, com a lavratura do termo de início de fiscalização considera-se iniciado o procedimento fiscal, para efeito de excluir a espontaneidade da iniciativa do sujeito passivo (art. 94, I, da Lei 688/96). Como a correção das irregularidades foi feita em data posterior ao início da fiscalização, restou-se afastados os efeitos da denúncia espontânea.

Quanto a manifestação do autor do feito sobre a redução do crédito tributário efetuada na decisão monocrática, por ter sido recalculada a multa sobre o valor da base de cálculo do imposto em substituição ao valor da operação. Para esse ponto, em que seu entendimento é o de que se estaria afrontando o inteiro teor da capitulação legal da infração, é necessário compreender qual é o alcance do termo “valor da operação” indicado no dispositivo legal, que prescreve a penalidade aplicada.

Inicialmente, pode ser verificado que o legislador para a mesma infração – falta de escrituração de notas fiscais – a depender do impacto que essa infração possa causar na tributação, distinguiu a forma/graduação de aplicação da penalidade. Para as mercadorias ou serviços isentos ou não tributados ou já tributados por substituição tributária estabeleceu a multa de 02 (duas) UPF/RO por documento fiscal e para as operações que estejam sujeitas à tributação uma multa de 20% (vinte por cento) do valor da operação ou da prestação (art. 77, X, “a” e “d” da lei 688/96).

Diante dessa constatação, ainda que a sua incidência se refira à falta da escrituração, no livro Registro de Entradas, de documento fiscal, fica evidenciado que

a multa de 20% deve ser aplicada na falta de registro de operações tributadas, e que ainda estarão sujeitas à tributação, pois as não tributadas ou já tributadas em operações anteriores se sujeitam à multa de 02 UPF.

No caso concreto, aqui analisado, existem, nos documentos fiscais, produtos tributados, não tributados ou já tributados por substituição tributária, se aplicado o percentual de 20% sobre o valor total da operação, estar-se-ia aplicando esse percentual para operação não tributada, logo, em desacordo com o que está estabelecido na lei, que o excepciona de tais operações (art. 77, X, "a" da lei 688/96 - parte final da alínea). Portanto, a decisão monocrática foi proferida conforme o que prescreve a lei e não em seu afronte, como entendeu, em manifestação, a autoridade fiscal que efetuou o lançamento.

Ademais, deve ser ressaltado que para a situação, em que há possibilidade de mais de uma interpretação, as normas gerais de direito tributário indicam que, em caso de dúvida quanto à natureza ou extensão, a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado (art. 112, II, CTN).

Assim, como restou comprovado a infração – a falta de registro de notas fiscais de entrada, e a correção da irregularidade se deu em data posterior ao início da ação fiscal, o que afasta o efeito da espontaneidade. A decisão singular deve ser mantida, pois já corrigiu a parte indevida do lançamento, com a exclusão da base de cálculo da multa as operações não tributadas e já tributadas por substituição tributária, com a redução do crédito tributário de R\$ 178.522,55 para R\$ 67.675,79.

Diante do exposto, conheço dos recursos voluntário e de ofício interpostos para negar-lhes provimento, mantendo a decisão singular que julgou parcial procedente a ação fiscal, com o crédito tributário no valor de **R\$ 67.675,79**, devendo ser atualizado até a data do pagamento.

É como VOTO.

Porto Velho, 06 de dezembro de 2023.

~~Amarildo Ibiapina Alvarenga~~

