



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

---

**RESOLUÇÃO Nº: 48/2023**  
**45ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 17.11.2023**  
**PROCESSO DE RECURSO Nº 1/2573/2019**  
**AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201902984-3**  
**RECORRENTE: RN COMÉRCIO VAREJISTA S/A**  
**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**  
**RELATORA: CONSELHEIRA ANA CAROLINA CISNE NOGUEIRA FEITOSA**

**EMENTA: OMISSÃO DE SAÍDA** – A empresa autuada deixou de emitir documentos fiscais relativos às vendas de produtos tributados, nos exercícios de 2014/2015. Diferença detectada por meio do cotejo entre os registros fiscais de saída efetuados na Escrituração Fiscal Digital (EFD) e as operações de pagamento realizadas por cartão de débito/crédito, informadas pelas administradoras de cartão (TEF). Afastadas as alegações suscitadas pela empresa autuada por ocasião do recurso ordinário. Ação fiscal julgada procedente. Comprovada a materialidade do ilícito tributário. Decisão por unanimidade de votos. Voto da Conselheira Relatora de acordo com a manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

**PALAVRAS-CHAVE: ICMS – OMISSÃO DE SAÍDA – TEF X EFD – AFASTADAS AS PRELIMINARES DE NULIDADE - PROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO**

## **01 – RELATÓRIO**

---

O auto de infração em epígrafe detém o seguinte relato:

**“DEIXAR DE EMITIR DOCUMENTO FISCAL, EM OPERAÇÃO TRIBUTADA. APÓS COMPARAÇÃO DOS REGISTROS FISCAIS DE SAÍDA (EFD) COM AS OPERAÇÕES DE PAGAMENTO ATRAVÉS DOS CARTÕES DE DÉBITO/CRÉDITO INFORMADOS PELAS ADMINISTRADORAS DE CARTÕES, CONSTATAMOS QUE A EMPRESA DEIXOU DE EMITIR DOCUMENTOS FISCAIS RELATIVOS ÀS VENDAS (TEF), NOS EXERCÍCIOS DE 2014 E 2015, NO MONTANTE DE R\$ 2.884.987,02, CARACTERIZANDO OMISSÃO DE SAÍDA E EVASÃO FISCAL.”**

Os agentes autuantes apontam como dispositivos infringidos os arts. 127 e 176-A, do Dec. nº 24.569/97 e aplicam a penalidade inserida no art. 123, III, “B”, item 1, da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017.

Abaixo o demonstrativo do crédito tributário:



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

Demonstrativo Tributário(R\$)	do Crédito
Principal	R\$ 361.872,73
Multa	R\$ 638.598,94
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 1.000.471,67</b>

Às Informações Complementares (fls. 04 à 06) as autoridades fiscais discriminam o crédito tributário, sendo o total de R\$ 94.451,14 (2014) e R\$ 906.020,15 (2015) e elucidam que:

1. Compararam os registros fiscais de operações de saídas na EFD do contribuinte com os registros das operações de pagamento efetuados por meio de cartão de crédito e débito informados pelas respectivas empresas administradoras de meios de pagamentos eletrônicos, concluindo pela falta de emissão de documentos fiscais relativos às vendas realizadas pelo sistema TEF – transferência eletrônica de fundos;
2. A sistemática utilizada teve como base a Norma de Execução nº 03/2011 e levou em conta a diferença entre as vendas mensais declaradas na EFD e os valores efetivos mensais informados pelas administradoras;
3. O contribuinte informou na EFD operações com tributação normal e também operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, procedemos o cálculo da diferença com base na proporcionalidade das saídas registradas por situação tributária;
4. O relatório disponibilizado pelas administradoras está no arquivo TEF\_OPERAÇÃO e os registros de saída transmitidos pelo contribuinte à Sefaz constam no arquivo EFD (SOLARE), tendo sido a diferença obtida pelo cruzamento dessas informações;
5. A autuação se baseia nos arts. 3º, 169 e 177 do RICMS e a penalidade aplicada é a prevista no art. 123, III, b, item 1, da Lei nº 12.670/96 –30% do valor da operação.

Insurgindo-se contra o feito fiscal, a empresa autuada vem aos autos, mediante impugnação que dormita às fls. 21 à 39 dos autos, na qual argui:

1. Que tem como atividade principal a comercialização de eletrodomésticos e eletrônicos e opera com base em um Centro de Distribuição. Dependendo da mercadoria adquirida, o consumidor irá realizar o pagamento da mesma ao estabelecimento comercial, porém não levará o produto consigo, sendo o mesmo entregue posteriormente. A operação, portanto, é triangular: o pagamento é feito pelo consumidor, que encontra-se vinculado à filial que será responsável pela emissão do cupom fiscal; a mercadoria sairá do CD, sendo a operação de saída escriturada nos livros fiscais do CD, que será responsável pela emissão da nota fiscal e recolhimento do imposto;
2. As máquinas PDV, que são responsáveis pela transmissão do cartão de crédito e débito, encontram-se todas vinculadas ao ECF, de modo que todos os documentos, por óbvio, foram emitidos;
3. O recolhimento do imposto de toda a cadeia produtiva fica sob a responsabilidade do substituto, que no caso é o CD;



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

---

4. A diferença das vendas de cartões de crédito encontrada pelo Fisco decorre em realidade da comercialização de serviços prestados por terceiros, que são vendidos agregados aos produtos, como garantia estendida, seguro contra furto e roubo, recarga de celular, os quais não são fato gerador e não compõem a base de cálculo do ICMS;
5. Outro ponto são as vendas efetuadas mediante parcelamento, em que o registro na EFD se dá forma integral. Enquanto as administradoras de cartão informam um valor decorrente de uma venda parcelada, o mesmo já foi incluído integralmente em sua escrita fiscal;
6. Necessária redução da multa;
7. Pelo que requer, ao final, a improcedência do auto de infração ou, subsidiariamente, a redução da penalidade.

Por seu turno, o julgador singular pronuncia a procedência da autuação, aplicando a pena prevista no art. 123, III, “b”, item 1 da Lei nº 12.670/96 (Julgamento nº 711/2021, às fls. 72 à 75 dos autos).

A parte reingressa nos autos com recurso ordinário, às fls. 80 à 103 dos autos, no qual:

1. Requer a suspensão do processo administrativo tributário, com a devolução do prazo para a empresa interpor recurso ordinário. Em decorrência do seu processo de recuperação judicial, deferida em 10 de agosto de 2020, houve a necessidade de uma reestruturação interna na empresa, motivo pelo qual o sistema no qual constam suas informações e documentos está fora do ar momentaneamente. Ou seja, no atual momento a recorrente não tem acesso aos documentos que seriam necessários para a comprovação dos fatos alegados no presente recurso ordinário;
2. Nulidade do auto de infração. Anteriormente à lavratura do presente auto de infração, o agente fiscal já possuía em seu poder todos os dados das vendas realizadas pela autuada, os quais foram obtidos ilegalmente, sem prévia autorização judicial, das operadoras de cartão de crédito e/ou débito. Todo o procedimento fiscal e processo administrativo instaurado com base em prova ilícita são nulos de pleno direito. Pela interpretação dos arts. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001, além da instauração de prévio processo administrativo ou procedimento fiscal em curso para que se quebre o sigilo fiscal do contribuinte, os Estados, Distrito Federal e municípios só podem ter acesso às operações financeiras dos contribuintes com autorização judicial. O fato do Fisco quebrar o sigilo bancário do contribuinte resguardado pela CF/88 viola também os princípios da segurança jurídica e legalidade;
3. Cita julgados do STF, do STJ e outros;
4. Autuação por presunção e inexistência de elementos que possam identificar as razões da autuação. O fiscal não detalhou as operações a que se refere a autuação. Não há provas que comprovem a omissão de saída de documentos fiscais, que foram efetivamente emitidos pela Central de Distribuição de produtos;
5. Redução necessária da multa;
6. Ao final, requer: que seja deferida a suspensão do PAT; caso assim não se entenda, que seja reconhecida a nulidade do auto de infração em razão de vício na prova, reconhecida a presunção indevida, julgando integralmente improcedente o auto de infração ou subsidiariamente, requer a redução da multa.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

Às fls. 169 e 170 dos autos, consta o Parecer de nº 262/2022, expedido pela Assessoria Processual Tributária, com manifestação pelo conhecimento do recurso ordinário, negando-lhe provimento, para que seja mantida a decisão condenatória proferida em primeiro grau.

É o relatório.

## 02 – VOTO DO RELATOR

O ilícito tributário consubstanciado no auto de infração em epígrafe diz respeito à infração de omissão de saída, nos exercícios de 2014 e 2015, no montante de R\$ 2.884.987,02 (dois milhões, oitocentos e oitenta e quatro mil, novecentos e oitenta e sete reais e dois centavos).

A infração foi apurada mediante o cotejo entre vendas mensais declaradas na EFD do contribuinte autuado com os pagamentos feitos por cartão de débito/crédito, informados pelas administradoras de cartão (EFD x TEF). O agente fiscal esclarece que para a sistemática de cálculo considerou que o contribuinte informou na EFD tanto operações com tributação normal como operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, procedendo ao cálculo da diferença com base na proporcionalidade das saídas registradas em cada situação tributária.

Vale replicar a referida proporcionalidade:

### Exercício de 2014

Tributação	Valor (R\$)	%
Saída Total	2.068.722,19	100,00
Normal	1.441.522,11	69,68
Substituição Tributária - ST	627.200,08	30,32

### Exercício de 2015

Tributação	Valor (R\$)	%
Saída Total	10.865.911,45	100,00
Normal	8.066.611,24	74,24
Substituição Tributária - ST	2.799.300,21	25,76

### Exercício 2014

Diferença	%	Base de	Tributação	ICMS	MULTA
-----------	---	---------	------------	------	-------



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

		cálculo			
288.403,94	69,98	200.959,87	normal	34.163,18	60.287,96
288.403,94	30,32	87.444,07	ST		8.744,41

Exercício 2015

Diferença	%	Base de cálculo	Tributação	ICMS	MULTA
2.596.583,08	74,24	1.927.703,28	normal	327.709,56	578.310,98
2.596.583,08	25,76	668.879,80	ST		66.887,98

Insurgindo-se contrariamente ao feito fiscal, o recorrente requer, inicialmente, a suspensão do processo administrativo tributário - PAT, com a devolução do prazo para a empresa interpor recurso ordinário. Aduz que em decorrência do processo de recuperação judicial, a qual foi deferida em 10 de agosto de 2020, houve a necessidade de uma reestruturação interna na empresa, motivo pelo qual o sistema no qual constam suas informações e documentos está fora do ar momentaneamente. Ou seja, assevera que no atual momento não tem acesso aos documentos que seriam necessários para a comprovação dos fatos alegados no presente recurso ordinário.

Refuta-se tal argumento, uma vez que não há previsão na legislação tributária de suspensão do PAT na situação alegada. Na Lei nº 18.185/2022, que rege o processo administrativo tributário no Conat/CE há um capítulo próprio referente à suspensão do PAT, o qual traz apenas duas hipóteses, senão veja-se:

*“Art. 93. Suspende-se o processo administrativo tributário **pela morte ou perda da capacidade processual** do impugnante, do requerente no processo especial de restituição, do recorrente ou do seu representante legal, promovendo-se a imediata intimação do sucessor para integrar o processo.(gn)”*

Urge mencionar que o artigo 7º-A, parágrafo 4º, inciso V, da Lei 11.101/2005 (Lei de Recuperação de Empresas e Falência – LREF) prevê a suspensão das execuções fiscais até que seja encerrada a falência, a saber: “V - as **execuções fiscais** permanecerão suspensas até



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

---

*o encerramento da falência, sem prejuízo da possibilidade de prosseguimento contra os corresponsáveis. (gn)”*

No tocante à alegação de que as provas que subsidiam a presente autuação foram obtidas de forma ilegal, sem autorização judicial, tal dedução não merece prosperar, uma vez que a Lei Complementar nº 105/2021 exige como requisito para o exame por parte de agentes tributários de informações consideradas sigilosas que haja processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso, conforme redação abaixo reproduzida:

*“Art. 1ª As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.*

*§ 1ª São consideradas instituições financeiras, para os efeitos desta Lei Complementar:*

*(...)*

*VI – administradoras de cartões de crédito;*

*§ 3ª Não constitui violação do dever de sigilo:*

*(...)*

*VI – a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2ª, 3ª, 4ª, 5ª, 6ª, 7ª e 9 desta Lei Complementar.*

*Art. 6ª As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, **quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso** e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. (gn)*

*Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.”*

Convém mencionar, ainda, nesse tocante, que o Plenário do Supremo decidiu, no julgamento conjunto do Recurso Extraordinário n.º 601.314/SP e das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n.ºs 2.386, 2.397 e 2.859, que é constitucional a autorização – prevista no artigo 6º da Lei Complementar n.º 105/01 – para o Fisco quebrar o sigilo bancário dos contribuintes, independentemente de prévia autorização judicial.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

---

A maioria dos ministros entendeu que não há, no caso, efetiva quebra de sigilo, mas sim mera transferência de dados das instituições financeiras ao Fisco, que assume o dever de impedir que terceiros os acessem, mantendo o sigilo. Ou seja, prevaleceu o entendimento de que a norma não resulta em quebra de sigilo bancário, mas sim em transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros. A transferência de informações é feita dos bancos ao Fisco, que tem o dever de preservar o sigilo dos dados, portanto não há ofensa à Constituição Federal.

Baseados nessa premissa, esses ministros concluíram que o acesso das autoridades fazendárias aos dados bancários dos contribuintes prescinde de decisão judicial e não viola o princípio da intimidade, previsto no artigo 5º, X, da Constituição Federal.

Com a data vênua, caso sempre existisse a necessidade de autorização judicial prévia, o Fisco poderia vir a ser prejudicado em sua fiscalização, na hipótese de eventual demora por parte do Poder Judiciário em determinar a quebra do sigilo.

Ademais, o próprio Supremo Tribunal Federal já afirmou que nenhuma garantia fundamental é absoluta, podendo ser relativizada quando comparada a outros direitos e garantias.

No que tange à alegação de presunção e inexistência de provas, deve ser, igualmente, afastada. Como já dito, a autuação se lastreou em planilha que reflete a diferença entre as informações relativas às saídas declaradas na EFD e as informações fornecidas pelas administradoras de cartão pelo Sistema de Transferência Eletrônica de Fundos (TEF). Tal procedimento está albergado na legislação tributária, mais especificamente na Norma de Execução nº 03/2011, que assim dispõe:

*“Art. 1º Estabelecer os procedimentos a serem observados pelos agentes fiscais para a constituição do crédito tributário, decorrente da constatação de diferença entre os valores das operações de vendas de mercadorias e prestações de serviços sujeitos ao ICMS declarados por contribuintes do imposto em confronto com os valores informados pelas empresas Administradoras de Cartões de Crédito ou de Cartões de Débito, ou Similares, relativos às transações comerciais utilizando-se esta modalidade de pagamento.*”



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

---

*§ 1º Para os efeitos desta Norma de Execução, os valores das operações de vendas de mercadorias ou prestações de serviços declarados por contribuintes do imposto, a que se refere o caput deste artigo, compreendem os arquivos eletrônicos a seguir elencados, transmitidos e incorporados aos seus respectivos bancos de dados:*

*II - Escrituração Fiscal Digital (EFD);*

*(...)*

*§ 5º Constatada a diferença a que se refere o caput deste artigo, o agente do fisco deverá apurar os valores a serem cobrados, observando o que segue:*

*I - Calcular sobre o total das vendas declaradas os percentuais relativos às vendas isentas, não tributadas ou sujeitas à substituição tributária e as vendas tributadas, de acordo com suas respectivas alíquotas, em cada período;*

*II - Aplicar os percentuais encontrados na forma do inciso I sobre o total da diferença, para:*

*a) Em se tratando de vendas isentas, não tributadas ou sujeitas à substituição tributária, identificar e calcular a multa pecuniária, conforme o caso;*

*b) Em se tratando de vendas tributadas, identificar e calcular o valor do ICMS devido e da multa pecuniária aplicável ao caso.”*

No que se refere ao pedido de redução da penalidade, não pode ser acatado, pois há penalidade específica para a infração em comento, inserta no art. 123, III, “b”, item 1, da Lei nº 12.670/96, equivalente a 30% do valor da operação, cujo agente fiscal encontra-se vinculado.

Também há previsão na já citada Norma de Execução nº 03/2011, à qual o agente fiscal está adstrito:

***“Art. 10. Às infrações identificadas na forma desta Norma de Execução aplica-se a multa pecuniária tipificada no art. 123, inciso III, alínea “b” da Lei nº 12.670, de 1996.(gn)***

*§ 1º Nos casos de operações de vendas ou prestações de serviços isentas, não tributadas ou sujeitas ao regime de substituição tributária deverá ser aplicada a penalidade pecuniária tipificada no caput do art. 126 da Lei nº 12.670, de 1996.*





SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

---

Note-se que há previsão no §1º do art. 10 supratranscrito de uma multa mais benéfica para as operações isentas, não tributadas ou sujeitas à substituição tributária, o que não é o caso dos autos.

Alega, ainda, a parte que haveria duplicidade do presente auto de infração com o auto de Infração nº 2019.02989. Ocorre que o auto de infração ora em exame trata de tributação normal e o auto de infração nº 2019.02989 tem por objeto operações sujeitas ao regime de substituição tributária.

Assim, conclui-se que os argumentos suscitados pela parte não se prestam a refutar a ação fiscal em tela, assim como não foram apresentadas provas aptas a contestá-la.

Nesse contexto, considerando que o contribuinte declarou valores de saídas na EFD inferiores às operações pagas por cartão de débito/crédito, resta materializada a falta de emissão de documentação fiscal – omissão de vendas, configurando infração aos dispositivos abaixo reproduzidos:

*“Art. 169. Os estabelecimentos, excetuados os de produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, Anexos VII e VIII:*

*I - sempre que promoverem a saída ou entrada de mercadoria ou bem;*

*Art. 174. A nota fiscal será emitida:*

*I - antes de iniciada a saída da mercadoria ou bem; (Dec. nº 24.569/97)*

**Ante o exposto**, VOTO no sentido de conhecer do recurso ordinário, negar-lhe provimento, a fim de ratificar a decisão condenatória proferida em primeiro grau.

Segue abaixo o demonstrativo do crédito tributário:

**Demonstrativo do Crédito Tributário(R\$)**

Principal	R\$ 361.872,73
Multa	R\$ 638.598,94
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 1.000.471,67</b>

Eis o voto.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

---

### **03 – DECISÃO**

---

A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário e em referência às questões suscitadas pela recorrente, deliberar nos seguintes termos: 1. Quanto ao pedido de suspensão do processo, com direito a devolução dos prazos para apresentação de novo recurso – Foi afastada por unanimidade de votos, considerando a inexistência de previsão legal, observa-se que a empresa encontra-se em recuperação judicial, existindo somente a previsão de suspensão da execução fiscal. 2. Quanto à alegação de provas ilegais, sem autorização judicial – Foi afastada, por unanimidade de votos. No presente caso ocorre transferência de sigilo para órgãos que têm o dever legal de manter o sigilo, nos termos da Lei Complementar no 105/2021. 3. Quanto à alegação de presunção e inexistência de provas - Foi afastada por unanimidade de votos, considerando a existência dos relatórios nos termos da Norma de Execução nº 3/2011. 4. Quanto ao pedido de redução de penalidade – Foi afastado por unanimidade de votos, uma vez que a penalidade aplicada encontra-se prevista em lei e na Norma de Execução nº 3/2011. 5. Quanto a alegação de duplicidade com o Auto de Infração nº 2019.02989 – Afastada por unanimidade de votos, haja vista que o presente auto de infração trata de tributação normal e o auto 2019.02989 trata de operações sujeitas ao regime de substituição tributária. 6. Quanto à análise dos argumentos de mérito apresentados na impugnação – Foi afastada por unanimidade de votos, com base no princípio da dialeticidade e considerando que não foram apresentadas provas e argumentos para afastar a decisão de 1ª Instância. 7. No mérito, por unanimidade de votos, a 2ª Câmara resolve negar provimento ao recurso interposto, para confirmar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância. Decisão nos termos do voto da Conselheira Relatora e de acordo com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado.

**SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 14 de fevereiro de 2023.**

Ana Carolina Cisne Nogueira Feitosa

**Conselheira Relatora**

Maria Elineide Silva e Souza

**Presidente**