



**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**Contencioso Administrativo Tributário**  
**Conselho de Recursos Tributários**  
**2ª Câmara de Julgamento**

Resolução Nº 83 /2020

Sessão: 02ª Sessão Ordinária Virtual de 14 de julho de 2020

Processo Nº 1/2555/2018

Auto de Infração Nº: 1/201804958

Recorrente: I C T MELO ME- 06188443-0

Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Conselheiro Relator: Leilson Oliveira Cunha

**EMENTA: ICMS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO ESCRITURAÇÃO/DECLARAÇÃO DE INVENTÁRIO NA EFD.**

1. Falta de escrituração de inventários na EFD. 2. Contribuinte não declarou na EFD os inventários reais existentes em 31/12/2014 e 31/12/2015, conforme contabilizado no Livro Razão. 3. Nova redação dada à penalidade do art. 123, V, "e" da Lei 12.670/96 pela Lei 16.258/17, cominando nova sanção de 1.200 ufrices. 4. Preliminar de nulidade afastada. 5. Contribuinte excluído do regime do Simples Nacional em 06/02/2009. 6. Dispositivos infringidos: arts. 276-A, 276-G e 276-L todos do Dec. 24.569/97. 7. Penalidade nos termos do art. 123, V, "e" da Lei 12.670/96 com nova redação dada pela Lei 16.258/17, e consoante o art. 106, II, "c" do CTN. 8. Auto de infração **procedente**, por unanimidade, nos termos do voto do relator, da decisão de primeira instância, parecer da Assessoria Processual Tributária e da manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado.

**PALAVRA CHAVE: ICMS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO ESCRITURAÇÃO. INVENTÁRIO. EFD. PROCEDENTE.**

## RELATÓRIO

A acusação fiscal versa sobre o seguinte teor:

INEXISTENCIA, PERDA, EXTRAVIO OU NAO-ESCRITURAÇÃO DO INVENTARIO DE MERCADORIAS NO LIVRO REGISTRO DE INVENTARIO, INCLUSIVE O SEU NAO REGISTRO NA DIF OU EFD, NO PRAZO PREVISTO. A EMPRESA NAO ESCRITUROU NA E.F.D. O INVENTARIO DE MERCADORIAS PARA REVENDA EXISTENTES EM 31/12/2014 E 31/12/2015 CONFORME DEMONSTRADO NAS INFORMACOES COMPLEMENTARES E PLANILHAS ANEXAS.

Auto de Infração cobrando multa no valor R\$ 7.855,80 (sete mil, oitocentos e cinquenta e cinco reais e oitenta centavos). Período da infração: 12/14 e 12/15, tendo como dispositivo infringido art. 276-A e 276-G do Dec. 24.569/97 e penalidade nos termos do art. 123, V, "E" da Lei 12.670/96 com nova redação dada pela Lei 16.258/17. Cálculo da Multa: R\$ 7.855,80 referente a 12/14 – R\$ 3.849,00 (1200 UFIRCE x 3,2075) e 12/15 – R\$ 4.006,80 (1200 UFIRCE x 3,3390).

Nas informações complementares a autoridade fiscal afirma que ao analisar a escrita fiscal da empresa (EFD) e confrontando a mesma com sua Escrituração Contábil constatou que a mesma possuía estoque de mercadorias para revenda no final do período de 2014 no valor total de R\$ 2.549.484,63 e em 2015 no valor total de R\$ 4.010.101,35, conforme cópia anexada do livro razão), não tendo os mesmos sido escriturados na EFD. Salienta, ainda, que no Termo de Início de Fiscalização foi solicitada a apresentação dos referidos inventários, todavia, estes não foram entregues, impossibilitando assim a realização de levantamento quantitativo de estoques.

Interposta tempestiva impugnação fiscal, a autoridade julgadora decide pela procedência reafirmando que o contribuinte não escriturou na E.F.D o inventario de mercadorias para revenda existentes em 31/12/2014 e 31/12/2015, com esteio nos arts. 276-A e 276-G do Dec. 24.569/97 e penalidade prevista no Art. 123, V, "e" da Lei 12.670/96 alterado pela Lei nº 16.258/2017.

Interposto tempestivo recurso, a recorrente resumidamente alega:

- a) Que a empresa por ter tratamento diferenciado estando no regime do SIMPLES, deve ser beneficiada com tratamento fiscal mais benéfico, não podendo ser duramente penalizada com autuações abusivas;
- b) Que não haveria motivos plausíveis para que a Requerente deixasse de escriturar o inventario de mercadorias existentes em 31/12/2014 e 31/12/2015, já que não precisaria pagar qualquer quantia a título de tributo, pois se encontra inserida dentro do campo de isenção;
- c) Se por um lapso a empresa não tenha escriturado o inventário de mercadorias para revenda, durante o ano de 2014 e 2015, toma-se necessário que a penalidade aplicada obedeça aos princípios da

razoabilidade, da proporcionalidade, da função social e da preservação da empresa;

- d) Seja aplicada a menor penalidade prevista, desde o período da ocorrência do fato gerador até a data da constituição do crédito tributário, nos termos do art. 106 do CTN;
- e) Ao final, requer a nulidade por violação ao princípio da proporcionalidade, boa-fé objetiva e preservação da empresa, alternativamente a aplicação da menor multa prevista na legislação durante o período da ocorrência do fato gerador até a ocorrência da constituição do crédito tributário, a luz do que preceitua o art. 106, II, "C" do CTN.

A Assessoria Processual Tributária manifesta-se pela procedência, em resumo, inicialmente aduzindo que a legislação do ICMS impõe aos contribuintes deveres instrumentais tributários, os quais são relações jurídicas tributárias de conteúdo não patrimonial traduzidas num fazer, não fazer ou tolerar que se faça, criados por lei para serem cumpridos pelo contribuinte, sendo que através do cumprimento desses deveres instrumentais que se torna possível a exata fiscalização e arrecadação do ICMS. Em continuação salienta que está correto o enquadramento legal com base no que dispõe o art. 123, inciso V, "e" da Lei 12.670/96, com a nova redação dada pela Lei 16.258/17, e por ser mais favorável ao contribuinte deve ser aplicada, retroagindo conforme dispõe o art. 106, II, "c" do CTN. Observa que, conforme consultas ao histórico do contribuinte no Sistema de Cadastro de Contribuintes, anexada aos autos, houve exclusão da empresa do Simples Nacional em 06/02/2009, não cabendo, portanto, na época do fato gerador da obrigação tributária, exercícios de 2014 e 2015, tratamento mais benéfico em relação a aplicação de redução da penalidade em 50 % (cinquenta por cento) a que alude o citado inciso V, "e" do art. 123 com a nova redação dada. Não acolhe, de igual modo, o argumento de violação ao princípio da proporcionalidade, da boa-fé objetiva e da preservação da empresa declarando que a responsabilidade tributária é objetiva, sendo necessário e suficiente o nexo da conduta e a inobservância da legislação.

O Parecer da Assessoria Tributária segue acolhido pelo representante da Procuradoria Geral do Estado – PGE.

Em apertada síntese, é o que se relata.

## **VOTO DO RELATOR**

Consoante se colhe da peça acusatória fiscal, a infração consiste em o contribuinte não haver declarado na EFD-FISCAL os valores referentes aos inventários finais de 31/12/2014 e 31/12/2015, tendo em vista a existência dos referidos estoques de mercadorias registradas na Escrita Contábil do contribuinte conforme livro Razão, nos valores respectivos de R\$ 2.549.484,63 e em 2015 no valor total de R\$ 4.010.101,35.

Antes de se adentrar nos aspectos meritórios convém tecer análises sobre a preliminar de nulidade aventada pela parte razão de possível violação princípio da proporcionalidade, boa-fé objetiva e preservação da empresa na multa aplicada a empresa. Diga-se de pronto que tal pretensão não há de ser acolhida. A conduta ilícita praticada pela empresa encontra disciplina sancionatória nos termos do art. 123, V, E da Lei 12.670/96 e uma vez materializada a hipótese que dê ensejo a aplicação da penalidade, esta deve incidir sobre o fato em perfeita simetria aos princípios da legalidade e tipicidade fechada, nos termos dos art. 874 e 875 do Dec. 24.569/97 e art.142, parágrafo único do Código Tributário Nacional – CTN, pelo qual no caso em concreto se revelou descumprimento de um dever instrumental de declarar na EFD os inventários de estoque de mercadorias existentes em 31/12/2014 e 31/12/2015. Em corroboração ao anteriormente delineado, cite-se, ainda, a previsão estampada no art. 136 do CTN ao disciplinar que a responsabilidade por infrações à legislação tributária da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Preliminar afastada, passa-se a análise do mérito.

Com a introdução no ordenamento jurídico da Escrituração Fiscal Digital – EFD/SPED, esta passou a ser a forma efetiva de escrituração das operações e prestações praticadas pelo contribuinte, se constituindo no instrumento legal apto de apresentação ao Fisco das informações inerentes àquelas operações e prestações de interesse do Fisco. Substitui, portanto, a escrituração em meio físico dos livros fiscais, conforme preceitua os arts. 276-A e 276-G do RICMS.

Art. 276-A. Os contribuintes do ICMS ficam obrigados à Escrituração Fiscal Digital (EFD) nos termos e nos prazos estabelecidos nesta Seção.

§ 1º A Escrituração Fiscal Digital (EFD) constitui-se em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse do Fisco, bem como no registro de apuração do ICMS, referente às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, em arquivo digital.

(...)

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

- I - Registro de Entradas;
- II - Registro de Saídas;

- III - Registro de Inventário;
- IV - Registro de Apuração do ICMS.
- V - Registro de Apuração do IPI;
- VI - Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo D.
- VII - Registro de Controle da Produção e do Estoque. (GN)

Observa-se dentre os livros os quais foram substituídos pela EFD, que se encaixa o Livro de Registro de Inventário, portanto, diferentemente quando vigia a DIEF (Declaração Econômico-Fiscal das operações e prestações) a obrigatoriedade de escrituração dos inventários levantados pelo contribuinte se cinge na própria EFD, despidendo, assim mesmo, do livro físico como suporte para a informação a ser prestada ao Fisco. É dizer, o dever de escriturar os inventários se amolda na declaração na EFD do estoque levantado no final do exercício, quando de envio no mês de fevereiro do exercício subsequente ao do estoque de mercadorias inventariado. Não há mais a falar de escrituração de livro físico neste sentido, porquanto não mais ancorado em dispositivo legal, assim mesmo ausente de eficácia legal. Vejamos, nesse sentido, a legislação da matéria.

Art. 276-L. O Inventário de Mercadorias, levantado no dia 31 de dezembro de cada exercício, deverá ser informado na escrita fiscal do mês de fevereiro do exercício seguinte e, nas outras hipóteses em que a legislação exigir esse documento, na data estabelecida em ato normativo específico, expedido pelo Secretário da Fazenda.

Depreende-se, pois, do dispositivo supramencionado que a eficácia legal da informação dos inventários ao fisco resta tão somente plasmada na própria EFD, valendo dizer que o fato de se escriturar em livro físico fiscal, que não tem mais previsão legal, e não se declarar (escriturar) na EFD do mês de fevereiro equivale legalmente à não escrituração dos inventários.

No caso que se cuida, o contribuinte não informou ao fisco seu real estoque em 31/12/2014 e 31/12/2015, conforme existência dos mesmos atestada no Livro Razão. Ainda ressaltar que, o contribuinte fora intimado a apresentar os referidos inventários quedando-se silente no cumprimento de tal obrigação, restando, por conseguinte, a impossibilidade de realização de auditoria de movimentação de estoque pela autoridade fiscal. Com efeito, livre de dúvida, obtém-se dessa conduta faltosa a não escrituração/declaração de seus estoques finais em sua EFD.

Convém trazer à lume que, em face de legislação superveniente (Lei 16.258/97) decorreu alteração na penalidade ínsita no art. 123, V. "e" da Lei 12.670/96, o qual prescrevia a sanção de 1% sobre o valor do faturamento do contribuinte no exercício anterior, modificando-se para a cominação de 1.200 ufrices, atraindo a aplicação da penalidade mais benéfica conforme preceitua o art. 106, II, "c" do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, andou bem a autoridade fiscal ao aplicar a referida sanção trazida pela alteração legislativa, de modo que não há que sofrer reparo o lançamento efetuado no valor de R\$ 7.855,80 referente a R\$ 3.849,00 (1200 UFIRCE x 3,2075) para o inventário não declarado em 31/12/2014 e R\$ 4.006,80 (1200 UFIRCE x 3,3390) pertinente ao inventário de 31/12/2015.

Conforme assentado no parecer da assessoria processual tributária, observou-se conforme consultas ao histórico do contribuinte no Sistema de Cadastro de Contribuintes, anexada aos autos, que decorreria exclusão da empresa do regime tributário do Simples Nacional em 06/02/2009, não cabendo, portanto, na época do fato gerador da obrigação tributária, exercícios de 2014 e 2015, tratamento mais benéfico em relação a aplicação de redução da penalidade em 50 % (cinquenta por cento) a que alude o citado inciso V, "e" do art. 123 com a nova redação dada.

Do exposto, conheço do Recurso Ordinário, nego-lhe provimento para confirmar a decisão singular, decidindo pela PROCEDÊNCIA do feito fiscal nos termos deste voto.

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO**  
**MULTA: R\$ 7.855,80**

## DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é Recorrente: I C T MELO ME- 06188443-0 e Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário para decidir nos seguintes termos: 1. Quanto a preliminar de nulidade do Auto de Infração sob a alegação de violação ao princípio da proporcionalidade, da boa-fé objetiva e da preservação da empresa – Afastada, por unanimidade de votos, considerando que a responsabilidade tributária é objetiva e, na esfera administrativa não se pode desrespeitar as normas cuja validade estão sendo questionadas, em observância ao art. 142, § único, do CTN. 2. No mérito, também por unanimidade de votos, resolvem negar provimento ao Recurso Ordinário, para confirmar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado, em sessão, pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

*SALA DA SESSOES DA 2ª CAMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTARIOS, em Fortaleza, aos 10 de 08 de 2020.*

FRANCISCO JOSE DE OLIVEIRA  
SILVA:29355966334  
Francisco José de Oliveira Silva  
Presidente

Assinado de forma digital por  
FRANCISCO JOSE DE OLIVEIRA  
SILVA:29355966334  
Dados: 2020.07.28 15:19:17 -03'00'

Ubiratan Ferreira de Andrade  
Procurador do Estado

\_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Henrique José Leal Jereissati  
Conselheiro

Marcus Mota de Paula Cavalcante  
Conselheiro

Maria Elineide Silva e Souza  
Conselheira

Wander Araújo de Magalhães Uchoa  
Conselheiro

LEILSON OLIVEIRA  
CUNHA:29724481387  
Leilson Oliveira Cunha  
Conselheiro

Assinado de forma digital por LEILSON  
OLIVEIRA CUNHA:29724481387  
Dados: 2020.07.27 10:59:40 -03'00'

José Alexandre Goiana de Andrade  
Conselheiro