



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

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

Resolução Nº 103 /2021

Sessão: 42ª Sessão Ordinária Virtual de 14 de julho de 2021

Processo Nº 1/3521/2018

Auto de Infração Nº: 1/201806909

Recorrente: C3M CÓPIAS COM. EQUIP. MAT. GRÁFICOS EIRELI – 06196472-7

Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Conselheiro Relator: Leilson Oliveira Cunha

**EMENTA: ICMS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL-EFD. NÃO ESCRITURAÇÃO/DECLARAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NA EFD-ENTRADA. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI 16.257/18.**

1. Constitui violação à legislação do ICMS a falta de escrituração de notas fiscais de operações de entradas de mercadorias não tributadas e tributadas normalmente na EFD-Entrada. 2. Contribuinte não declarou na EFD notas fiscais de entradas. 3. A EFD se constitui em livros fiscais eletrônicos de entradas, saídas, apuração, controle da produção de estoque e inventários nos termos do § 3º da Cláusula primeira do AJUSTE SINIEF 2/09, norma instituidora da EFD, do art. 276-G, I em substituição, no caso presente, especialmente ao livro previsto no art. 269, todos do Dec. 24.569/97. 4. Impossibilidade de aplicação do art. 123, III, G com nova redação dada pela Lei 16.258/17. Redação original da sanção mais benéfica à autuação. 5. Preliminar de nulidade por *Bis in Idem* afastada razão de não caracterização. Autuações com objetos distintos. Pedido de perícia não acolhido. 6. Redução do valor originariamente lançado. 7. Dispositivos infringidos: arts. 276-A, 276-C, 276-D, 276-E e 276-G, I todos do Dec. 24.569/97. 8. Penalidade nos termos da redação original do art. 123, III, "g" e art 126, ambos da Lei 12.670/96. 9. Auto de Infração **parcial procedente**, por maioria, nos termos do voto do relator, contrário à decisão de primeira instância e ao parecer da Assessoria Processual Tributária.

**PALAVRA CHAVE: ICMS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO ESCRITURAÇÃO. EFD. NOTAS FISCAIS DE ENTRADA. BIS IN IDEM. RETROATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.**

## RELATÓRIO

A acusação fiscal versa sobre o seguinte teor:

DEIXAR DE ESCRITURAR, NO LIVRO FISCAL PRÓPRIO, INCLUSIVE NA MODALIDADE ELETRÔNICA, DOCUMENTO FISCAL RELATIVO A UTILIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL OU INTERMUNICIPAL OU DE COMUNICAÇÃO. A EMPRESA SUPRACITADA DEIXOU DE EFETUAR A ESCRITA FISCAL DIGITAL DE NOTAS FISCAIS ELETRONICAS DE ENTRADA, EM CD ANEXO A PRESENTE INFORMACAO, RELATIVO AO PERIODO DE JANEIRO DE 2014 A DEZEMBRO DE 2015.

Auto de Infração cobrando multa, no valor R\$ 234.896,70 (duzentos e trinta e quatro mil, oitocentos e noventa e seis reais e setenta centavos). Período da infração: 01/14 a 12/15, tendo como dispositivos infringidos o art. 276-G, I do Dec. 24.569/97 e penalidade nos termos do art. 123, III, "G" da Lei 12.670/96 alterado pela Lei 16.258/17.

Nas informações complementares a autoridade fiscal aduz que em análise aos dados operacionais de compras e vendas, informados pela empresa à Secretaria da Fazenda do Ceará, remetidos mensalmente por meio de arquivos eletrônicos em sua EFD - Escrituração Fiscal Digital, ambiente SPED - Sistema Público de Escrituração Digital, bem como aos sistemas corporativos da SEFAZ: COMETA, SITRAM, RECEITA e PORTAL DA NOTA FISCAL ELETRONICA, foi constatado que o contribuinte deixou de informar NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS nas operações de entradas de mercadorias/bens no montante de R\$2.348.967,03 (Dois milhões, trezentos e quarenta e oito mil, novecentos e sessenta e sete reais e três centavos) e por esta razão fora emitido o Termo de Intimação nº 201803198, acompanhado de 01 CD anexo, no dia 23 (vinte e três) de março de 2018 com ciência dada pelo contribuinte em mesma data. Complementa que, como a empresa não apresentou justificativas aceitáveis a não escrituração das notas fiscais eletrônicas de entrada, conforme "Demonstrativo de Notas Fiscais Eletrônicas nas Operações de Entradas sem Registro na EFD", foi lavrado o presente auto de infração.

Interposta tempestiva impugnação fiscal, a autoridade julgadora decidiu pela procedência deduzindo que a empresa supracitada deixou de efetuar a escrita fiscal digital de notas fiscais Eletrônicas de entrada, relativo ao período de janeiro de 2014 a dezembro de 2015, decidindo com base no art. 276-G, Inciso I do Decreto 24.569/97, sujeitando-se, por conseguinte, a penalidade do art. 123, III, G da Lei nº 12.670/97, alterada pela lei 16.258/2017.

Irresignado com a decisão monocrática a empresa interpôs recurso ordinário em que resumidamente alega:

- a) Que o nobre julgador de primeira instância não se ateu ao objeto da infração fiscal que já fora objeto do auto de infração nº 2018.06913-3, restando

absolutamente incontestável que não pode haver duas autuações fiscais para mesma ocorrência objeto da autuação, devendo portanto o auto de infração n. 2018.06909-2 ser julgado improcedente de pleno direito;

- b) A penalidade imputada, caso o mesmo objeto da infração não tivesse já sido autuado no Auto de Infração nº 2018.06913-3, está errada, pois se enquadraria no art. 123, VIII, L da Lei 12.670/96 com redação dada pela Lei 16.258/17;
- c) Com este fundamento legal em que não é feito quaisquer as divergências de informações entre operações fiscais de entradas ou saídas, tendo como agravante neste caso em concreto que as duas autuações fiscais se referem a exatamente a mesma ocorrência tendo como distinção apenas as operações de entradas e de saídas;
- d) A lei não faz qualquer separação, sendo, portanto, a mesmíssima ocorrência de infração, restando evidente que aplicada esta previsão legal em uma única autuação fiscal jamais em duas autuações;
- e) Fato gerador de penalidade já abrangido na autuação fiscal nº. 201806913-3 reconhecida como precedente e devidamente pago pelo contribuinte conforme DAE em anexo (doc. 03; auto de infração nº. 201806913-3 e doc. 04: DAE devidamente pago ref. ao auto de infração nº. 201806913-3);
- f) Ao final, requer total improcedência da autuação e pugnando pela juntada posterior de documentos e genericamente por perícia.

A Assessoria Processual Tributária manifesta-se pela procedência do feito, em resumo opinado que não merece acolhimento o argumento de autuação pela mesma infração no AI nº 2018.06913-3, que já se encontra pago, posto ao analisar a informação complementar do referido auto, constatou que a infração se refere às operações de saídas de documentos fiscais não registrados na EFD do contribuinte no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2015, visto que a autuação em análise, com mesmo MAF e mesmos períodos, refere-se à falta de escrituração de NF- de entradas na escrita fiscal digital- EFD do contribuinte..

Em apertada síntese, é o que se relata.

## VOTO DO RELATOR

Consoante se colhe da peça acusatória fiscal infração de não escrituração na Escrituração Fiscal digital (EFD) de notas fiscais em operações de entradas em referentes ao período de janeiro de 2014 a 2015.

Antes de se adentrar na questão meritória, cumpre-se por tecer análise sobre a preliminar de nulidade aventada na peça recursal sob a alegação de ocorrência de bis in idem, uma vez que, segundo a Recorrente, foi lavrado outro Auto de Infração, de nº 201806913 tratando da mesma matéria que o Auto de Infração ora em análise. De pronto, evidencie-se que tal preliminar não há de prosperar. Por indubitável, há de se ressaltar que o aludido auto de infração de nº 201806913 tem como materialização de infração diversa da imputada nessa autuação, vale dizer, se refere a saídas de documentos fiscais não registrados na EFD do contribuinte não existindo, portanto, a ocorrência de bis in idem.

Passa-se à apreciação meritória.

Há que se ter presente que a obrigatoriedade de envio de todas operações do contribuinte, inclusive de entradas de bens e mercadorias, está fixada, em especial, nos termos dos arts. 276-A, 276-C, 276-D, 276-E 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.

§ 2º O arquivo de que trata o § 1º será obrigatoriamente submetido ao programa disponibilizado pela Sefaz e pela Receita Federal do Brasil (RFB), para validação de conteúdo, assinatura digital e transmissão.

§ 3º O contribuinte está obrigado a escriturar e a prestar informações fiscais, em arquivo digital, referentes à totalidade das operações de entrada e de saída de mercadorias, das aquisições e prestações de serviços, dos lançamentos realizados nos exercícios fiscais de apuração e de outros documentos de informação correlatos, nos moldes do Manual de Orientação, Anexo Único, do Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008, ou outro que venha a substituí-lo. (grifei)

(...)

Art. 276-C. A EFD compõe-se da totalidade das informações, em meio digital, necessárias à apuração do ICMS incidente sobre as operações e prestações praticadas pelo contribuinte, inclusive o ICMS relativo à apuração do ICMS devido por substituição tributária, ou quaisquer outras de interesse do Fisco.

Art. 276-D. O contribuinte deverá manter EFD distinta para cada estabelecimento.

Art.276-E. O arquivo digital conterà as informações dos períodos de apuração do ICMS e será transmitido até o dia 20 do mês subsequente ao do período informado, mediante utilização do software de transmissão disponibilizado pela RFB.

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

I - Registro de Entradas; (grifei)

(...)

A par disso, da compreensão dos dispositivos citados resta claro a obrigação do contribuinte de informar na EFD todas notas fiscais de operações de entrada nos arquivos da referida declaração. Impende ressaltar que a Lei 16.258/17 espancou qualquer dúvida quanto à discussão da EFD se configurar, ou não, livro fiscal em substituição aos livros de entradas, saídas, apuração e inventários, dentre outros, porquanto na redação posta no art. 123, III, G da Lei 12.670, ao acrescer a expressão "*inclusive sob modalidade eletrônica*" na sanção pela não escrituração do livro de entrada, corroborando com o disposto no art. 276-A, § 1º e art. 276-G do Dec. 24.569/97, cogitou claramente de a EFD ser livro fiscal de natureza digital, composto de livros digitais de entrada, saída, apuração, inventários, dentre outros. De igual modo, veja-se as redações trazidas pela citada Lei 16.258/17 nos incisos V, A e V, B do art. 123 da Lei 12.670/96, com a expressão acrescida "*exceto os livros fiscais eletrônicos transmitidos ao Fisco*" ao se referirem à sanção pela inexistência de livros fiscais e de atraso de escrituração dos livros fiscais. Ou seja, o objetivo da lei posterior (Lei 16.258/17) ao trazer trechos específicos aos citados dispositivos legais fora o de evidenciar de forma cristalina que EFD se reveste em livro fiscal, em perfeita sintonia ao disposto no § 3º da Cláusula primeira do AJUSTE SINIEF 2/09, norma instituidora da EFD. Daí que a sanção fixada na autuação sempre esteve em vigência (art. 123, III, G) se revelando típica e específica, em perfeita correlação da infração praticada narrada nos autos, alcançando notas fiscais de entradas não informadas na EFD/Entrada, de sorte que não há que se falar em possibilidade de reenquadramento na pena prevista no art. 123, VIII, L da citada lei conforme requerido.

Cumpra-se salientar que nos termos do art. 75 da Lei 12.670/96 e art. 266 c/c art. 276-A do Dec. 24.569/97, anteriormente citados, deflui a obrigação de escrituração dos documentos fiscais inerentes a todas operações praticadas pelo sujeito passivo, ainda que objeto de não incidência tributária e independente de se trazer prejuízo ou não ao erário, na qual se não adimplido tal dever instrumental se impõe sanção para conduta infratora nos termos do art. 113, § 3º e 136 do CTN e art. 121 da citada lei regradora do ICMS.

Todavia, nos casos dos autos, a infração de não escrituração de documentos fiscais na EFD-Entrada decorreu tanto de operações com mercadorias tributadas quanto de mercadorias não tributadas ou já tributadas por ST (substituição tributária), as quais na primeira situação, de operações tributadas, atrai a sanção típica estatuída no art. 123, III, G da Lei 12.670/96, em face dos fatos geradores ocorridos no exercício de 2014 e 2015, em perfeita simetria aos princípios da tipicidade fechada e legalidade. Em relação a aquelas situações com operações não tributadas, isentas ou tributadas na fonte por ST ensejam o enquadramento na sanção autônoma fixada no caput do art. 126 da Lei 12.670/96 – dispositivo independente

do art. 123 e, embora no caso concreto possa haver conexão teleológica de conduta infratora com o previsto no inciso, III, alínea G, não se afigura atenuante, porquanto as atenuações das multas são fixadas nos textos dos próprios dispositivos sancionatórios ou, ainda, previstas nos parágrafos 4º e 5º do referido artigo –visto que a falta de escrituração no livro EFD-Entrada de documentos fiscais inerentes a operações tributadas por substituição tributária, isentas e não tributadas se inserem no sentido de alcance daquele dispositivo sancionatório independente,. Apenas em reforço ao antes delineado, diga-se que a Lei 16.258/17 deu nova redação ao art. 123, III, G da Lei 12.670/96, alterando-se a sanção de uma vez o valor do imposto para 10% (dez por cento) do valor da operação independente de as operações serem normalmente tributadas, não tributadas ou por substituição tributária, reforçando a aplicação da sanção prevista no art. 126 da Lei 12.670/96, vigente à época da infração cometida, de não escrituração na EFD-Entrada de operações já tributadas por substituição tributária ou relativas a operações não tributadas ou isentas.

Assim considerado, se impõe no levantamento fiscal realizado a subdivisão das sanções a serem adotadas conforme às operações praticadas, se incidentes ou não incidentes o tributo, conforme planilha “Z\_NFE\_DESTINADAS x EFD\_ENTRADAS\_MERC” constante em CD anexo, nos termos em que abaixo se transcreve o valor da multa a ser levada a efeito na autuação pela não escrituração no livro EFD-Entrada.

- a) Situação de operações tributadas: art.123, III, G da Lei 12.670/96.  
BASE DE CÁLCULO = R\$ 1.031.849,48  
ICMS DESTACADO = R\$ 137.886,38  
MULTA (uma vez valor ICMS) = R\$ 137.886,38
- b) Situação de operações não tributadas ou tributadas na fonte: art. 126, caput da Lei 12.670/96,  
BC = R\$ 317.117,55  
MULTA (10%) = R\$ 31.711,55
- c) Total da MULTA (a + b) = R\$ 169.597,13

Pelo exposto, dos cálculos acima, observa-se quando aplicada a legislação pertinente à época dos fatos geradores e respectivas sanções (art. 123, III, G e art. 126 da Lei 12.670/96), típica aos fatos infracionais, percebe-se que as penalidades aplicadas reduzem o valor quando comparado ao da penalidade originariamente aplicada (R\$ 234.896,70) na autuação, fundamentada na alteração trazida ao dispositivo (art. 123, III, G) pela Lei 16.258/17, prevalecendo, portanto, as sanções vigentes à época dos fatos conforme os cálculos expostos acima, sendo legalmente vedada a aplicação retroativa da sanção com nova redação dada ao citado inciso pela mencionada Lei. 16.258/17, razão de inobservância da regra fixada no art. 24, I, C do CTN.

Em relação ao pedido de perícia, o indefiro, por formulação genérica e ainda por não serem cumpridos os requisitos dispostos nos incisos I a III do art. § 1º do art. 93 da Lei 15.614/14 e, ademais, por entender que os fatos infratores são incontroversos e os elementos contidos na autuação me serem suficientes à formação de convencimento da materialidade da infração e por serem fatos compatíveis com as provas trazidas aos autos, nos termos dos incisos III e IV do art.

97 da citada lei.

Com efeito, ante ausência de contraprova a refutar o feito fiscal, compreendo violação à legislação, nos termos do art. 276-A, § 1º e art. 276-G, Inciso I, substituto especial do livro previsto no art. 269, todos do Dec. 24.569/97.

Do exposto conheço do Recurso Ordinário, para lhe negar provimento reformando-se a decisão singular, decidindo pela PARCIAL PROCEDÊNCIA da autuação.

CÉDITO TRIBUTÁRIO  
MULTA: R\$ 169.597,13

**É como voto.**

## DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é Recorrente: C3M CÓPIAS COM. EQUIP. MAT. GRÁFICOS EIRELI – 06196472-7 e Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

Resolvem os membros da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário, e deliberar nos seguintes termos: **1. Quanto a preliminar de nulidade suscitada sob a alegação de ocorrência de bis in idem, uma vez que, segundo a Recorrente, foi lavrado outro Auto de Infração, de nº 201806913, que trata da mesma matéria que o Auto de Infração em epígrafe** – Afastada por unanimidade de votos, tendo em vista que o auto de infração citado, de nº 201806913 se refere a saídas de documentos fiscais não registrados na EFD do contribuinte, matéria diversa a do auto de infração sob análise, não existindo, portanto, a ocorrência de bis in idem. **2. Quanto ao pedido de perícia formulado pela parte** – Foi afastada por unanimidade de votos, com base no art. 93, § 1º, incisos I, II, e III, e art. 97, incisos III e IV, da Lei nº 15. 614/2014. **3. No mérito**, por voto de desempate do Presidente, a 2ª Câmara de Julgamento resolver dar parcial provimento ao Recurso interposto, para modificar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância e julgar **parcialmente procedente** o feito fiscal, aplicando para as operações tributadas a penalidade prevista no art. 123, III, “g” da Lei nº 12.670/96, na sua redação originária, e para as operações não tributadas, a penalidade do art. 126 da mesma Lei. Vencidos os Conselheiros Wander Araújo de Magalhães Uchôa, Marcus Mota de Paula Cavalcante e Rafael Pereira de Souza, que se pronunciaram pela parcial procedência, aplicando a penalidade prevista no art. 123, VIII, “L” da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017. Decisão nos termos do voto do Conselheiro Relator e em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária. **SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO**

**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 26 de 08 de 2021.

FRANCISCO JOSE DE OLIVEIRA SILVA:29355966334  
Assinado de forma digital por FRANCISCO JOSE DE OLIVEIRA SILVA:29355966334  
Dados: 2021.08.02 10:37:33 -03'00'  
Francisco José de Oliveira Silva  
Presidente

Ubiratan Ferreira de Andrade  
Procurador do Estado  
\_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_

Henrique José Leal Jereissati  
Conselheiro

Marcus Mota de Paula Cavalcante  
Conselheiro

Maria Elineide Silva e Souza  
Conselheira

Rafael Pereira de Souza  
Conselheiro

LEILSON OLIVEIRA CUNHA:29724481387  
Assinado de forma digital por LEILSON OLIVEIRA CUNHA:29724481387  
Dados: 2021.07.16 10:58:39 -03'00'  
Leilson Oliveira Cunha  
Conselheiro

Wander Araújo de Magalhães Uchôa  
Conselheiro

Coassinado digitalmente por UBIRATAN FERREIRA DE ANDRADE em 13/08/2021 às 11:59:59