



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

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

Resolução Nº 107 /2021

Sessão: 30ª Sessão Ordinária Virtual de 20 de maio de 2021

Processo Nº 1/4735/2018

Auto de Infração Nº: 1/201810155

Recorrente: ESPLANADA BRASIL S/A LOJAS DE DEPARTAMENTO - 06319864-9

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.

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, e do art. 276-G, I em substituição, no caso presente, especialmente ao livro previsto no art. 269, todos do Dec. 24.569/97. 4. Pedido de reenquadramento de penalidade para o art. 123, VIII, L da Lei 12.670/96 não acolhido. 5. Dispositivos infringidos: arts. 276-A, 276-C, 276-D, 276-E e 276-G, I todos do Dec. 24.569/97. 6. Penalidade nos termos do art. 123, III, "g" com nova redação pela Lei 16.258/18 em aplicação de retroatividade benigna, nos termos do art. 106, II, do CTN, quando comparada à multa na redação original dos arts. 123, III, G e 126 da Lei 12.670/96, à época dos fatos infratores. 7. Auto de Infração **procedente**, por maioria, nos termos do voto do relator e da decisão de primeira instância, da manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado e contrário ao parecer da Assessoria Processual Tributária.

**PALAVRA CHAVE:** ICMS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO ESCRITURAÇÃO. EFD. NOTAS FISCAIS DE ENTRADA.

## RELATÓRIO

A acusação fiscal tem o seguinte relato de infração:

DEIXAR DE ESCRITURAR, NO UVRO FISCAL PRÓPRIO PRÓPRIO, INCLUSIVE NA MODALIDADE ELETRONICA, DOCUMENTO FISCAL RELATIVO A OPERAÇÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS.

AO FAZERMOS A ANÁLISE DOS DADOS, CONSTATAMOS DIVERGENÇAS ENTRE AS INFORMAÇÕES CONTIDAS NOS DOCUMENTOS FISCAIS DE ENTRADA COM AS INFORMAÇÕES APRESENTADAS NAS OPERAÇÕES DE ENTRADAS TRANSMITIDAS POR SPED.

A infração ocorrida no período de 01 a 12/15, cobrando-se multa no valor de R\$ 269.999,39 (duzentos e sessenta e nove mil, novecentos e noventa e nove reais e trinta e nove centavos). Artigo infringido 276-G, inciso I do Dec. 24.569/97, com penalidade fixada 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 ao fazer a análise dos dados transmitidos pelo contribuinte por intermédio do (SPED), informações trazidas pelo contabilista no decorrer da ação, bem como consultas aos sistemas da Sefaz e dados levantados pelo Laboratório Fiscal, constatou divergências entre as informações contidas nos documentos fiscais de entrada com as informações apresentadas nas operações de entradas transmitidas por SPED, tendo o contribuinte deixado de escriturar no exercício de 2015 o montante de R\$ 2.699.993,91 (dois milhões, seiscentos e noventa e nove mil, novecentos e noventa e três reais e noventa e um centavos).

Interposta a impugnação a autoridade julgadora de 1ª instância decide pela procedência do feito compreendendo falta de escrituração de notas fiscais de entradas na Escrituração Fiscal Digital - EFD, em 2015, com amparo nos artigos 276-A, parágrafos 1º, 3º e 4º, 276-E, parágrafo único, e 276-G, inciso I, 874 e 877, todos do Decreto nº 24.569/1997, aplicando a penalidade prevista no artigo 123, inciso III, alínea "g", da Lei nº 12.670/1996, alterado pela Lei nº 16.258/2017.

Razão da decisão de procedência fora interposto Recurso Ordinário em que resumidamente a recorrente alega reenquadramento da penalidade aplicada no art. 123, VIII, L da Lei 12.670/96, nos termos do art. 106, II, C do CTN;

A Assessoria Processual Tributária opina pela parcial procedência reformando a decisão singular com reenquadramento da penalidade no art. 123, VIII, L da Lei 12.670/96.

Em sessão o representante da Procuradoria Geral do Estado não acolhe o parecer da assessoria processual tributária e se manifesta pela parcial procedência nos termos do voto do relator.

Em apertada síntese, é o que se relata.

UBIRA FERRERREIRA DE ANDRADE 11:43:43 03/09/2017  
Coassinado digitalmente

## VOTO DO RELATOR

Consoante se colhe da peça acusatória fiscal, a autuação decorre de infração por não escrituração na escrituração fiscal digital (EFD) de notas fiscais de entradas em operações referentes ao exercício de 2015.

Nesse sentido, bem se vê que a obrigatoriedade de envio de todas operações realizadas pelo 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 a 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 conterá 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)

(...)

Portanto, da compreensão dos dispositivos citados resta claro a obrigação do contribuinte de escriturar, informar na EFD todas notas fiscais de operações de entrada nos arquivos da referida declaração. Impende ressaltar que a Lei 16.253/17 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 da EFD ser livro fiscal de natureza digital, composto de livros digitais de entrada, saída, apuração, inventários, dentre alguns. 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. 260 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 estabelecida no art. 123, III, G da Lei 12.670/96, em face dos fatos geradores ocorridos no exercício de 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 não se afigurando atenuante, porquanto as atenuações das multas são fixadas nos textos dos próprios dispositivos sancionatórios ou, ainda, previstas nos parágrafos 4º, 5º e 12º 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-

Coassinado por **IBRAIM ESPRER** em 21/08/2015 às 11:43:48

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 anexado aos autos, 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.

Situação de operações tributadas: art.123, III, G da Lei 12.670/96.

BASE DE CÁLCULO = R\$ 557.400,35

ICMS DESTACADO = R\$ 56.991,53

MULTA (uma vez valor ICMS) = R\$ 56.991,53

Situação de operações não tributadas ou tributadas na fonte: art. 126, caput da Lei 12.670/96,

BC = R\$ 2.142.593,56

MULTA (10%) = R\$ 214.259,36

Total da MULTA (a + b) = R\$ 271.250,89

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 a sanção aumenta o valor quando comparado ao valor da penalidade originariamente aplicada (R\$ 269.999,39) fundamentada na alteração trazida ao dispositivo (art. 123, III, G) pela Lei 16.258/17, devendo, assim mesmo, nos termos do art.106, II, "c" do CTN, prevalecer a penalidade aplicada na autuação, em retroatividade benigna ao contribuinte.

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 reafirmando-se a decisão singular, decidindo pela PROCEDÊNCIA da autuação.

**CÉDITO TRIBUTÁRIO**

**MULTA: R\$ 269.999,39**

**É como voto.**

## DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é Recorrente: ESPLANADA BRASIL S/A LOJAS DE DEPARTAMENTO - 06319864-9 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 por voto de desempate do Presidente, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão **condenatória** exarada em 1ª Instância, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado. Vencidos os Conselheiros Filipe Pinho da Costa Leitão, Jucileide Maria Silva Nogueira e José Alexandre Goiana de Andrade que votaram pela parcial procedência, aplicando a penalidade prevista no art. 123, VIII, "L" da Lei nº 12.670/96, com as alterações da Lei nº 16.258/2017. Esteve presente para sustentação oral, o representante legal da Recorrente, Dr. Gustavo Beviláqua. Também presentes, Dr. Joaquim Victor e Dra. Leticia Paraíso.

*SALA DA SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 13 de 08 de 2021.*

FRANCISCO JOSE DE OLIVEIRA SILVA:29355966334  
Assinado de forma digital por FRANCISCO JOSE DE OLIVEIRA  
SILVA:29355966334  
Dados: 2021.06.17 14:53:35 -03'00'

Francisco José de Oliveira Silva  
Presidente

Ubiratan Ferreira de Andrade  
Procurador do Estado

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

Henrique José Leal Jereissati  
Conselheiro

Filipe Pinho da Costa Leitão  
Conselheiro

Maria Elineide Silva e Sousa  
Conselheira

Jucileide Maria Silva Nogueira  
Conselheira

LEILSON OLIVEIRA  
CUNHA:29724481387  
Assinado de forma digital por LEILSON  
OLIVEIRA CUNHA:29724481387  
Dados: 2021.05.27 17:28:21 -03'00'

Leilson Oliveira Cunha  
Conselheiro

José Alexandre Goiana de Andrade  
Conselheiro

Coassinado digitalmente por UBIRATAN FERREIRA DE ANDRADE em 13/08/2021 às 11:43:48