



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**  
**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

RESOLUÇÃO Nº: 151/2019

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO

SESSÃO ORDINÁRIA DE: 13/06/2019 (38ª SESSÃO)

PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/2355/2016 AI Nº 1/201613167-1

RECORRENTE: J P IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA ME e CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RECORRIDO: AMBOS

AUTUANTE: ADRIANO FOLGAÇA D'ELBOUX

MATRÍCULA: 497769-1-8

CONS.RELATORA: ELIANE RESPLANDE FIGUEIREDO DE SÁ

EMENTA: 1.ICMS - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS EMITIDAS PELO CONTRIBUINTE E NÃO DECLARADAS EM ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL - EFD. 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. Os contribuintes do ICMS ficam obrigados à Escrituração Fiscal Digital (EFD) nos termos e nos prazos estabelecidos na legislação. Caracterizada a infração. Eclusão do Fato Gerador. 2.DECISÃO PARCIALMENTE CONDENATÓRIA, em decorrência de reenquadramento de penalidade. 3.REEXAME NECESSÁRIO E RECURSO ORDINÁRIO conhecidos e não providos. CONFIRMADA a decisão prolatada nessa câmara por UNANIMIDADE DE VOTOS. 4.Fundamentação Legal: Arts.126,260,264,269, 276-A, 276-C, 276-F, 276-G,276-K,871,874,877 todos do Dec.24.569/97 5. Penalidade inserta no artigo 123,VIII, "l" da Lei 12.670/96 alterado pela Lei 16.258/2017.

PALAVRAS-CHAVE: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS. LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS.EFD.

**RELATÓRIO:**

A peça fiscal submetida a nosso exame tem o seguinte relato: As infrações decorrentes de operações com mercadorias ou prestações de serviços tributados por Regime de Substituição Tributária cujo imposto já tenha sido recolhido. A empresa deixou de registrar em sua escrituração fiscal digital – EFD do exercício de 2012/13 e 15, notas fiscais eletrônicas emitidas por ela, resultando na cobrança de multa de R\$383.310,53”.

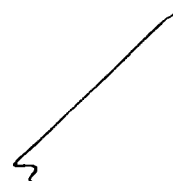
Após indicar os dispositivos legais infringidos os agentes fiscais apontam como penalidade o Art.126 da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/2003.O Auto de Infração foi lavrado em 21/06/2016.

Período da infração: 01/2012 a 07/2012;09/2012 a 11/2012;02/2013;04/2013;06/2013a07/2013;12/2013;01/2015;02/2015; junho/2015, julho/2015,setembro/2015.

A autuante anexa aos autos Informações Complementares, fls.03 a 05, prestando vários esclarecimentos sobre o Auto de Infração.

O contribuinte ingressa com instrumento impugnatório, fls.43 a 46, aduzindo o seguinte:

1. Que as operações estão devidamente registradas no livro de saída do contribuinte e o tributo devidamente recolhido de modo que, a penalidade aplicada não se verifica, nos termos da legislação tributária;
2. Que por mais que a EFD que é a escrituração descrita no artigo 276 – G do RICMS, que é a escrituração descrita na seção em destaque substitua os livros listados, ela não substitui de forma obrigatória os primeiros livros, posto que, pela leitura dos parágrafos destacados, ela só substituiria de forma obrigatória os livros destacados nos incisos e prazos previstos nos §§ 1 e 2, não havendo esta substituição obrigatória para os livros descritos nos incisos I a V;
3. Que a escrituração no livro Registro de Saída foi devidamente realizada, de modo que não há de se falar em aplicação da penalidade descrita;
4. Que inexistente disposição legal que indique que tal livro não deva mais ser produzido pelo contribuinte;
5. REQUER: A improcedência do auto de infração por atendimento a obrigação exigida: Que seja aplicada a penalidade prevista no parágrafo único do art.126 da Lei do ICMS, ante a devida escrituração no livro de saída.



A julgadora monocrática, fls. 183 a 189, decide pela PARCIAL PROCEDÊNCIA, em virtude do reenquadramento da penalidade para a prevista no Art.123, VIII , "I" da Lei nº12.670/96 alterado pela Lei nº16.258/2017, mais favorável ao contribuinte. REEXAME NECESSÁRIO.

Às fls.194 a 196 a empresa ingressa com Recurso Ordinário, basicamente, com os mesmos argumentos do instrumento impugnatório, mas ainda iremos destacar: Que as operações estão devidamente registradas no livro de saída do contribuinte e o tributo devidamente recolhido de modo que, a penalidade aplicada não se verifica, nos termos da legislação tributária; Que por mais que a EFD que é a escrituração descrita no artigo 276 - G do RICMS, que é a escrituração descrita na seção em destaque substitua os livros listados, ela não substitui de forma obrigatória os primeiros livros, posto que, pela leitura dos parágrafos destacados, ela só substituiria de forma obrigatória os livros destacados nos incisos e prazos previstos nos §§ 1 e 2, não havendo esta substituição obrigatória para os livros descritos nos incisos I a V; Que a escrituração no livro Registro de Saída foi devidamente realizada, de modo que não há de se falar em aplicação da penalidade descrita; Que inexistente disposição legal que indique que tal livro não deva mais ser produzido pelo contribuinte. Que o presente recurso seja analisado e reformada a decisão de primeira instância, seja julgado totalmente improcedente o auto de infração.

Requer: A improcedência do Auto de Infração por atendimento a obrigação exigida.

Através de Parecer de Nº 72/ 19 a Assessora Processual Tributária opinou pelo conhecimento do Recurso Ordinário negando-lhe provimento, para que fosse mantida a decisão condenatória proferida na instância de primeiro grau pela Parcial Procedência do feito.

Eis, o relatório.

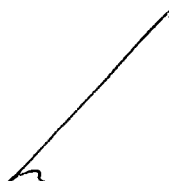
VOTO:

A ação fiscal em tela teve como móvel: As infrações decorrentes de operações com mercadorias ou prestações de serviços tributados por Regime de Substituição Tributária cujo imposto já tenha sido recolhido. A empresa deixou de registrar em sua Escrituração Fiscal Digital - EFD do exercício de 2012/13 e 15, notas fiscais eletrônicas emitidas por ela, resultando na cobrança de multa de R\$383.310,53.

A recorrente inconformada com o resultado da decisão monocrática ingressa com RECURSO ORDINÁRIO, pontos que iremos refutar e esclarecer no decorrer desse voto. Houve REEXAME NECESSÁRIO.

PRELIMINARMENTE ALGUMAS CONCEITUAÇÕES:

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA/FATO GERADOR



É de bom alvitre lembrarmos que quando da ocorrência de um fato previsto em lei surge o fato gerador que consoante art.114 do CTN, “ é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

E que caracterizada a hipótese de incidência pela ocorrência do fato gerador surge a Obrigação Tributária que consiste no vínculo jurídico por força do qual o indivíduo se sujeita a ter contra ele feito um lançamento tributário.

“ A Obrigação Tributária, vale dizer, o poder jurídico de criar o crédito tributário, não é afetada por qualquer circunstância capaz de modificar o crédito tributário, sua extensão, seus efeitos, ou as garantias e privilégios a ele atribuídos, ou excluir sua exigibilidade”. (Art.140 CTN)

## LANÇAMENTO

No tocante ao lançamento a visão de ZELMO DENARI, em seu livro Curso de Direito Tributário, p.157, “ O lançamento tem como função principal a de apurar, para a administração todos os elementos constitutivos da Obrigação Tributária”.

Sob a ótica do ilustre tributarista HUGO DE BRITO MACHADO o lançamento é ...“O procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar o montante do crédito tributário, aplicando se for o caso a penalidade cabível.”

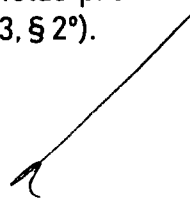
Tomando conhecimento do fator gerador da obrigação tributária principal, ou do descumprimento de uma obrigação tributária acessória, a autoridade administrativa tem o dever indeclinável de proceder ao lançamento tributário”.

## DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL/ACESSÓRIA

“Obrigação é o poder jurídico pelo qual uma pessoa (sujeito ativo), com base na lei ou no contrato (causa), pode exigir de outra, ou de um grupo de pessoas (sujeito passivo), o cumprimento de uma prestação possível, lícita, determinável e possuindo expressão econômica (objeto). Obrigação tributária é o vínculo jurídico pelo qual o Estado, com base exclusivamente na legislação tributária, pode exigir do particular uma prestação tributária positiva ou negativa.

Obrigação tributária principal é aquela que surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente (CTN, art. 113, § 1º).

A obrigação tributária acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto o cumprimento de prestações, positivas ou negativas, nelas previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (CTN, art. 113, § 2º).



Enquanto a obrigação tributária principal só pode decorrer de lei, a obrigação tributária acessória pode ser estabelecida por qualquer das normas que integram a legislação tributária (CTN, art. 96). A obrigação tributária acessória visa a atender aos interesses do fisco no tocante a fiscalização e arrecadação dos tributos e corresponde a qualquer exigência feita pela legislação tributária que não seja o pagamento do tributo.

A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Conceituando-se o termo "obrigação acessória", destaca-se o que dispõe o Código Tributário Nacional, em seu artigo 113, *caput* e §2º e 3º, abaixo transcrito:

"Art.113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

§2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas e negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou de fiscalização dos tributos.

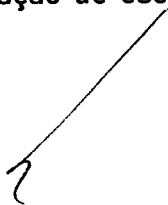
§3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária."

O Decreto nº 24.5679/97 – RICMS, em seu art. 126, assim verbera, *in verbis*:

"Art.126 - Entende-se por obrigações acessórias as prestações positivas ou negativas previstas na legislação que estabelece procedimentos relativos à arrecadação ou à fiscalização do ICMS."

Ficou, portanto, claramente evidenciado nos autos o ilícito fiscal, pois ao confrontar a EFD da recorrente e as Notas Fiscais Eletrônicas por ela emitidas constatou-se que parte delas não havia sido escrituradas em seu Livro Registro de Saídas. Os argumentos sustentados pela empresa tanto em caráter impugnatório como em Recurso Ordinário não tem sustentáculo jurídico. O registro em sua escrituração fiscal digital não foi realizado como sustentou a empresa.

Destaque-se que, foi solicitado a empresa que comprovasse a escrituração fiscal e/ou contábil das referidas NFe's por ela emitidas de saídas e entradas e não localizadas em sua EFD ou que apresentasse as devidas justificativas, no entanto, a empresa não ofereceu qualquer justificativa ou comprovação de escrituração fiscal ou contábil.



Portanto, a requerente não atendeu ao que disciplina o art.276- A e seus parágrafos 276- C,276-F,276-G e 276-I do Decreto 24.569 de 31 de Julho de 1997.

Vejamos o que nos informa os dispositivos normativos quanto ao aspecto do registro dos fatos jurídicos tributários. Dec.24.569/97:

“Art.260. Os contribuintes e as pessoas obrigadas à inscrição deverão manter, em cada um dos estabelecimentos, os seguintes livros fiscais, de conformidade com as operações que realizarem:

I - Registro de Entradas, modelo 1;

II- Registro de Entradas, modelo 1-A;

III- Registro de Saídas, modelo 2;

IV- Registro de Saídas, modelo 2 - A;

V- Registro de Controle da produção e do Estoque, modelo 3;

VI-Registro do Selo Especial de Controle, modelo 4;

VII- Registro de Impressão de Documentos Fiscais, modelo 5;

VIII- Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, modelo 6;

IX- Registro de Inventário, modelo 7;

X- Registro de Apuração do IPI, modelo 8;

XI-Registro de Apuração do ICMS, modelo 9”.

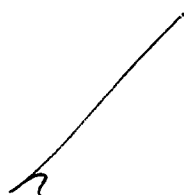
(...)”.

“Art.264. O contribuinte, ressalvado o que estiver expressamente desobrigado, deverá manter escrituração fiscal ainda que efetue operação não sujeita ao ICMS”.

Art. 269. O livro Registro de Entradas, modelos 1 ou 1-A, Anexos XXXI e XXXII, destina-se à escrituração dos documentos fiscais relativos às entradas de mercadorias ou bens e às aquisições de serviços de transporte e de comunicação efetuadas a qualquer título pelo estabelecimento.

§ 1º Serão também escriturados os documentos fiscais relativos às aquisições de mercadorias que não transitarem pelo estabelecimento adquirente, bem como os pertinentes aos serviços utilizados nessas operações.

§ 2º Os lançamentos serão feitos separadamente para cada operação ou prestação, obedecendo à ordem cronológica das entradas efetivas no estabelecimento



ou da utilização dos serviços, ou, na hipótese do parágrafo anterior, da data da aquisição ou do desembaraço aduaneiro.

§ 3º Os registros serão feitos documento por documento, sendo desdobrados em tantas linhas quantas forem às naturezas das operações ou prestações, segundo o CFOP, nas colunas próprias, da seguinte forma:

(...).”


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.

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-F. O contribuinte deverá manter o arquivo digital da EFD, bem como os documentos fiscais que deram origem à escrituração, pelo prazo decadencial do crédito tributário, observados os requisitos de autenticidade e segurança.

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.

O Decreto nº29.041 de 26/10/2007 incluiu no Dec.24.569/97 os artigos 276-A a 276-H que trata da Escrituração Fiscal Digital - EFD com todos os procedimentos que deveriam ser utilizados pelos contribuintes quando da escrituração fiscal. As regras são claras.

Logo, a obrigatoriedade e apresentação de livro físico foi substituída pelo meio digital. Os sistemas, arquivos, mídias digitais vieram para suprir a escrituração física e isso já deveria ter sido assimilado, internalizado pela empresa. A escrituração digital, portanto, substituiu a escrituração tradicional.

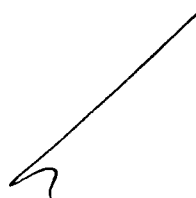
Com efeito, não registrar documentos fiscais na EFD/SAÍDAS se subsume juridicamente em infração a legislação tributária.

Assim, ao não efetuar o devido registro na forma eletrônica, a empresa infringiu o que preceitua a legislação em regência. Portanto, a autoridade autuante não poderia deixar de adotar as providências legais acautelatórias dos interesses do Estado, sob pena de responsabilidade por omissão ao cumprimento do dever (Art.871 do RICMS).

Logo, entendemos que a penalidade aplicada, ao caso em tela, deva ser a do artigo art.123, III, "I" da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 16.258/2017, abaixo transcrito:

"Art.123. As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:

VIII - relativamente à documentação e à escrituração:





l- omitir informações em arquivos eletrônicos ou nestes informar dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais: multa equivalente a 2% (dois por cento) do valor das operações ou prestações omitidas ou informadas incorretamente, limitada a 1.000 (mil) UFIRCES por período de apuração”.

Em interpretação sistemática, há que se considerar, portanto, o conteúdo normativo do artigo já transcrito que encontra integral subsunção ao caso concreto. Incabível, no entanto, para o caso a penalidade pleiteada pela empresa (§ único do art.126 da Lei 12.670/96), vez que, não foi comprovado pelo contribuinte em nenhum momento o atendimento da obrigação acessória de escrituração das Notas Fiscais Eletrônicas por ele emitida e até porque mesmo que se a aplicação desse parágrafo fosse acatada seria mais gravosa do que a indicada pela julgadora monocrática.

Logo, oportuna à transcrição da norma para elucidar de modo plausível a situação em foco, neste caso que remete ao dispositivo sancionador aplicado em sede de autuação, como sugerido monocraticamente e pela Assessoria Tributária.

Verificaram-se, assim, as circunstâncias materiais e necessárias a ocorrência do fato gerador. Logo, não há como deixar de imputar a empresa recorrente o ilícito tributário, vez que, as normas de Direito Tributário orientam-se sempre no sentido de atingir a realidade econômica, social e jurídica das relações que disciplinam. Houve a eclosão do Fato Gerador nascendo, assim, o liame obrigacional de se recolher o crédito tributário.

VOTO:

Diante do exposto, VOTO no sentido de conhecer do REEXAME NECESSÁRIO E DO RECURSO ORDINÁRIO, negar-lhes provimento, para confirmar a decisão PARCIALMENTE CONDENATÓRIA exarada pela 1ª Instância, tudo referendado pela douta Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.



DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:

2012/UFIRCE = 2,8360

MES	VALOR	MULTA 2%	UFIRCE/2012	VR A RECOLHER LIMITE 1000 UFIRCES
JAN/2012	1.348,80	26,97	2,8360	26,98
FEV/2012	230.330,60	4.606,61	2,8360	2.836,00
MAR/2012	5.767,60	115,35	2,8360	115,35
ABR/2012	142.843,10	2.856,86	2,8360	2.836,00
MAI/2012	227.781,81	4.555,63	2,8360	2.836,00
JUN/2012	363,90	7,27	2,8360	7,34
JUL/2012	301,00	6,02	2,8360	6,02
AGO/2012	0,00	0,00	2,8360	0,00
SET/2012	379,20	7,58	2,8360	7,58
OUT/2012	634.687,60	12.699,75	2,8360	2.836,00
NOV/2012	160.308,60	3.206,17	2,8360	2.836,00
DEZ/2012	0,00	0,00	2,8360	0,00
TOTAL	-	-	-	14.343,27

2013/UFIRCE = 3,0407

MES	VALOR	MULTA 2%	UFIRCE/2012	VR A RECOLHER LIMITE 1000 UFIRCES
JAN/2013	0,00	0,00	3,0407	0,00
FEV/2013	3.661,40	73,22	3,0407	73,23
MAR/2013	0,00	0,00	3,0407	0,00
ABR/2013	1.797,60	35,95	3,0407	35,95
MAI/2013	0,00	0,00	3,0407	0,00
JUN/2013	231.941,20	4.638,83	3,0407	3.040,70
JUL/2013	1.639,20	32,78	3,0407	32,78
AGO/2013	0,00	0,00	3,0407	0,00
SET/2013	0,00	0,00	3,0407	0,00
OUT/2013	0,00	0,00	3,0407	0,00
NOV/2013	0,00	0,00	3,0407	0,00
DEZ/2013	225.644,80	4.512,89	3,0407	3.040,70
TOTAL	-	-	-	6.223,36



2015/UFIRCE = 3,3390

MES	VALOR	MULTA 2%	UFIRCE/2013	VR A RECOLHER LIMITE 1000 UFIRCES
JAN/2015	440.770,90	8.815,41	3,3390	3.339,00
FEV/2015	187.138,80	3.742,77	3,3390	3.339,00
MAR/2015	0,00	0,00	3,3390	0,00
ABR/2015	0,00	0,00	3,3390	0,00
MAI/2015	0,00	0,00	3,3390	0,00
JUN/2015	213.505,40	4.270,10	3,3390	3.339,00
JUL/2015	452.729,08	9.054,58	3,3390	3.339,00
AGO/2015	0,00	0,00	3,3390	0,00
SET/2015	667.540,90	13.350,81	3,3390	3.339,00
OUT/2015	0,00	0,00	3,3390	0,00
NOV/2015	0,00	0,00	3,3390	0,00
DEZ/2015	2.620,80	52,42	3,3390	52,42
TOTAL	-	-	-	16.747,42

TOTAL GERAL DA MULTA

MULTA	R\$37.314,05
TOTAL	R\$37.314,05

\*2% (dois por cento) do valor das operações ou prestações omitidas ou informadas incorretamente, limitada a 1.000 (mil) UFIRCES por período de apuração.

DECISÃO:


Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é recorrente J P IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA ME e CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA e recorrido AMBOS.

RESOLVEM, os membros da Segunda Câmara do Conselho de Recursos Tributários, sob a presidência do Dr Francisco José de Oliveira Silva, por unanimidade de votos, conhecer do Reexame Necessário e do Recurso Ordinário, negar-lhes provimento para confirmar a decisão PARCIALMENTE CONDENATÓRIA exarada em 1ª instância, nos termos desse voto e, conforme Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

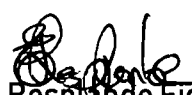
RECORRENTE: J P IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA ME

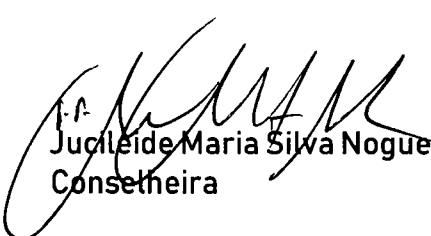
SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS  
TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 20 de 08 de 2019.

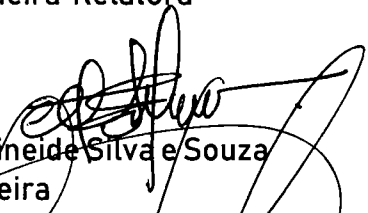
  
Francisco José de Oliveira Silva  
PRESIDENTE

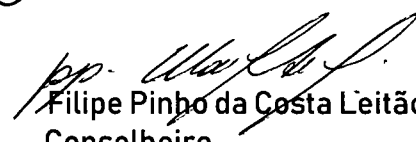
  
Ubiratan Ferreira de Andrade  
PROCURADOR DO ESTADO

CONSELHEIRO(A)S:

  
Eliane Resplande Figueiredo de Sá  
Conselheira Relatora

  
Jucléide Maria Silva Nogueira  
Conselheira

  
Maria Elineide Silva e Souza  
Conselheira

  
Filipe Pinho da Costa Leitão  
Conselheiro

  
Henrique José Leal Jereissati  
Conselheiro

  
Alice Góndim Salviano de Macedo  
Conselheira