



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

---

**RESOLUÇÃO Nº: 346/2022**

**39ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 21.10.2022**

**PROCESSO DE RECURSO Nº 1/4582/2017**

**AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201709431-3**

**RECORRENTE: INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE TECIDOS E CONFECÇÕES SÃO FRANCISCO LTDA**

**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

**RELATORA: CONSELHEIRA ANA CAROLINA CISNE NOGUEIRA FEITOSA**

**EMENTA: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA** – Deixar de escriturar na Escrituração Fiscal Digital - EFD/2013 notas fiscais eletrônicas de saída de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária ou omitir informações em arquivos eletrônicos relativas a referidos documentos fiscais de emissão própria. **PARCIAL PROCEDÊNCIA** da autuação. Aplicação do princípio da retroatividade benéfica, consoante estabelece o artigo 106, inciso II, letra "c" do CTN. Recurso ordinário conhecido e parcialmente provido, por unanimidade de votos, para retificar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância, reenquadrando a penalidade aplicada para a prevista no art. 123, VIII, "L", da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017, aplicando-se 2% ou 1.000 Ufirc por período de apuração. Voto da Conselheira Relatora de acordo com a manifestação oral do representante da dought Procuradoria Geral do Estado.

**PALAVRAS-CHAVE: ICMS – FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NF SAÍDA – OMISSÃO DE INFORMAÇÃO – REENQUADRAMENTO DA PENALIDADE**

## **01 – RELATÓRIO**

---

O auto de infração em epígrafe detém 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. CONTRIBUINTE DEIXOU DE ESCRITURAR DIVERSAS NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS DE EMISSÃO PRÓPRIA NOS ARQUIVOS EFD/SPED EM OPERAÇÕES SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PREVISTA NO DECRETO 28.443/2006, VIDE INFS. COMPLEMENTARES.**

Os agentes autuantes apontam como dispositivo infringido o art. 276-A a 276-G, do Dec. nº 24.569/97 e aplicam a penalidade inserida no art. 126, da Lei nº 12.670/96.

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
Multa	R\$ 1.330.555,73
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 1.330.555,73</b>

Às Informações Complementares (fls. 03 à 06) as autoridades fiscais trazem o demonstrativo do crédito tributário, indicando a multa de R\$852.572,69 para o mês de junho e de R\$477.983,04 para o mês de dezembro, o que totaliza o crédito tributário ora exigido de R\$1.333.555,73 e esclarecem que:

1. Todos os dados para os levantamentos contábeis-fiscais ora apresentados foram extraídos de informações fornecidas pelo contribuinte, que prontamente atendeu a todas as solicitações;
2. A empresa é cadastrada no regime normal de recolhimento e encontra-se enquadrada no CNAE 46.41.90/01 de comércio atacadista de tecidos;
3. Ao analisarmos os arquivos das notas fiscais eletrônicas emitidas pelo próprio contribuinte, constatou-se que o mesmo deixou de escriturar diversas notas fiscais de saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária prevista no Decreto nº 28443/06, conforme consolidação efetuada no demonstrativo “FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – OPERAÇÕES SUJEITAS À SUBST. TRIBUTÁRIA (DECRETO 28.443/2006), onde estão elencadas todas as notas fiscais emitidas e não escrituradas;
4. Caracterizada a falta de escrituração de diversas notas fiscais de saída o contribuinte estaria sujeito à penalidade prevista no art. 123, I, c, da Lei nº 12.670/96. Todavia, como as operações realizadas através das notas fiscais em conteúdo tiveram os valores de ICMS substituição tributária recolhidos por ocasião da entrada das mercadorias no estabelecimento, não ensejando o débito do ICMS, aplicou-se o disposto no art. 126 em detrimento ao art. 123;

Insurgindo-se contra o feito fiscal, a empresa autuada vem aos autos, mediante impugnação que dormita às fls. 71 à 77 dos autos, na qual argui:



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

---

1. Para esta infração existe penalidade específica e menos gravosa, qual seja a prevista no art. 123, VI, “e”, I – deixar o contribuinte de transmitir a EFD - considerando que a impugnante está registrada no regime de recolhimento normal, equivalente a 500 Ufirces por período de apuração, totalizando 1000 Ufirces, haja vista que a não transmissão se deu nos meses de junho e dezembro de 2013;
2. Pelo que requer a parcial procedência da autuação, em face do reequadramento da sanção para a mencionada, já com nova redação dada pela Lei nº 16.258/2017, por força do art. 106, II, “c”, do CTN;
3. Que seja desconsiderada a penalidade aplicada pelo autuante, por ser mais gravosa, conformando-se em recolher a multa de R\$ 552,19 (quinhentos e cinquenta e dois reais e dezenove centavos).

Por seu turno, a julgadora singular pronuncia a procedência da autuação, com base no fundamento de que a infração indicada pelo agente fiscal é de falta de escrituração de documento fiscal de saída e não de falta de transmissão da EFD, sendo aplicada corretamente a multa prevista no art. 126, da Lei nº 12.670/96.

Irresignada com a decisão prolatada em primeiro grau, a parte reingressa nos autos com recurso ordinário, às fls. 95 à 100 dos autos, no qual aduz, em síntese:

1. Que deixou de transmitir a EFD, uma vez que, por lapso seu, não deixou de escriturar diversas notas fiscais, mas sim todas as notas fiscais daqueles meses. Apenas 1 do mês de junho foi incluída no SPED;
2. Sendo, portanto, aplicável a penalidade do art. 123, VI, “e”, 1, da Lei nº 12.670/96, cujo valor já foi recolhido;
3. Mesmo que se admita a não aplicação da penalidade prevista no art. 123, VI, e””, 1, da Lei nº 12.670/96, a penalidade do *caput* do art. 126 não pode ser aplicada, pois todas as notas fiscais encontram-se devidamente registradas na contabilidade da empresa, como se verifica na escrituração contábil digital – SPED/ECD encaminhado à Receita. Neste caso, aplica-se o § único do art 126, da Lei nº 12.670/96;
4. Havendo dúvidas, que seja solicitada perícia fiscal, para confirmação da escrituração contábil;



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

---

5. Pelo que requer, ao final, a aplicação da sanção do art. 123, VI, “e”, 1 ou seja realizada perícia fiscal, a fim de que seja aplicada a sanção do parágrafo único do art. 126, da Lei nº 12.670/96.

Às fls. 131 à 133 dos autos, consta o Parecer de nº 169/2018, expedido pela Assessoria Processual Tributária, que opina pelo conhecimento do recurso ordinário, negando-lhe provimento, para que seja mantida a decisão condenatória proferida em primeiro grau.

O processo vai a julgamento na 76ª sessão ordinária da 2ª Câmara de Julgamento e o colegiado resolve converter o curso do julgamento do processo em realização de perícia, para que se atendas aos quesitos, a saber: 1) Intimar a empresa para que apresente o rol de notas fiscais que foram devidamente registradas no seu Sped contábil, observando os aspectos intrínsecos e extrínsecos, para fins de aplicação da redução da multa, conforme parágrafo único do art. 126 (ver a redação anterior à lei); 2) Caso seja constatada a regularidade e efetivo registro contábil, elaborar a nova base de cálculo e calcular a multa devida.

Em resposta, a Célula de Perícia-Fiscais e Diligências – CEPED, às fls. 147 à 150, apresenta o laudo pericial correspondente, o qual aponta, em conclusão, que do exame da escrituração contábil, identificou-se notas fiscais que perfazem uma base de cálculo de R\$ 3.301.774,70. As notas fiscais não escrituradas correspondem a R\$10.273.782,58, sendo a multa no primeiro caso de R\$ 30.317,75 e de R\$ 1.057.378,62 para as notas fiscais não escrituradas, o que totaliza uma multa de R\$ 1.057.696,37.

Em manifestação ao trabalho pericial, a parte argui que o referido laudo não foi feito de maneira correta, considerando que não atendeu à determinação da 2ª Câmara de Julgamento, já que não houve intimação da recorrente para apresentar documentações que influenciariam no resultado da perícia; ao analisar a planilha encaminhada pelo perito, verificou que a perícia deixou de considerar notas fiscais que totalizam a quantia de R\$ 3.004.383,90 que estão escrituradas. Tais notas fiscais são referentes a transferências e vendas de mercadorias. A multa a ser aplicada não deveria ser de R\$ 1.057.696,37, mas de R\$ 787.301,45. Destarte, o laudo deve ser refeito, de forma a constar as notas fiscais que estão na contabilidade (fls. 158 à 161).

É o relatório.

## **02 – VOTO DO RELATOR**

---

O ilícito tributário consubstanciado no auto de infração em epígrafe diz respeito à falta de escrituração de notas fiscais de saída na Escrituração Fiscal Digital – EFD – 2013 (junho e dezembro), no valor de R\$ 13.305.557,28, com aplicação da penalidade gizada no art. 126, da Lei nº 12.670/96, por tratarem-se de operações com mercadorias tributadas pelo regime de substituição tributária.

Importa esclarecer que a autuação foi realizada com dados fornecidos pelo próprio autuado, e que o agente do Fisco exerceu seu dever de apresentar as provas da autuação, conforme



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

---

demonstrativo, apenso às fls. 18 à 64, onde se constata a identificação das notas fiscais que deixaram de ser escrituradas no livro de saídas, na modalidade eletrônica.

Dessa forma, a acusação encontra-se comprovada segundo planilha anexada dos autos, que é apta como meio de prova para a autuação, consoante o inserto no art. 88 da Lei n. 15.614/2014.

Convém pontuar que a responsabilidade em matéria tributária é em regra objetiva, independe da intenção do sujeito passivo e que a inexistência de obrigação principal não desobriga o contribuinte de cumprir com as obrigações acessórias, já que são fatos geradores distintos, consoante o disposto no art. 114 do CTN, portanto, não se podendo falar de falta de prejuízo ao Erário estadual.

Importante observar que a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, de acordo com fincado no art. 113, § 2º do CTN.

E, ainda, que o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal, conforme o estatuído no art. 115 do CTN.

Assim, insta destacar que a determinação de envio da EFD foi inserida na legislação de regência por intermédio do Decreto nº 29.041/07, que acrescentou o artigo 276-A e seguintes ao RICMS/CE, *in verbis*:

*“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 § 12 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 n2 9, de 18 de abril de 2008, ou outro que venha a substituí-lo. (...)*

Calha observar que a Escrituração Fiscal Digital — EFD substituiu uma série de livros fiscais, dentre os quais o Livro Registro de Saídas, de acordo com art. 276-G, inciso II, do RICMS/CE, senão vejamos:

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

*I - Registro de Entradas;*



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

---

**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.”*

No tocante à penalidade a ser aplicada ao caso em análise, entende-se que para a infração em comento, a sanção apropriada é a prevista no art. 123, VIII, “L”, da Lei nº 12.670/96, com a alteração dada pela Lei nº 16.258/2017, haja vista que o fato de deixar de escriturar notas fiscais de saídas na EFD se configura como omissão de informações em arquivos eletrônicos.

Com efeito, aplicar ao caso a sanção inculpada no artigo 126 da Lei nº 12.670/96, em razão das notas fiscais em questão acobertarem operações sujeitas à substituição tributária ensejaria uma punição mais onerosa ao autuado do que a sanção coetânea à infração.

Desse modo, conclui-se no sentido de aplicar ao caso a penalidade prevista no artigo 123, VIII, “L”, da Lei nº 12.670/96, com redação dada pela Lei nº 16.258, de 09/06/2017, esvaziando, nesse sentido, as deduções trazidas pela parte por ocasião da manifestação ao trabalho pericial, a fim de que fossem consideradas outras notas fiscais que também estariam lançadas na escrituração contábil, com vistas a aplicar a sanção inserta no parágrafo único do art. 126, da Lei nº 12.670/96, uma vez que a penalidade de que trata o art. 123, VIII, “L”, do mesmo diploma legal é mais benéfica.

Convém evidenciar que o art. 1º, inciso X, da Lei nº 16.258, de 09/06/2017, alterou a alínea “L” do inciso VIII do art. 123, nos seguintes termos: “*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;*” , quando a redação original previa para a mesma infração uma multa equivalente a 5% (cinco por cento) do valor das operações ou prestações omitidas ou informadas incorretamente, não inferior a 1.000 (uma mil) Ufirces por período de apuração.

Nesse azo, é pertinente aplicar na espécie o princípio da retroatividade benéfica, consoante estabelece o artigo 106, inciso II, letra “c” do CTN, por se tratar de ato ou fato pretérito, para o qual foi instituída penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Senão vejamos o que dispõe o art. 106, II, “c”, do CTN:

**“Art. 106.** *A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

**II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:**

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*



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

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”*

Calha informar, ainda, que a empresa autuada recolheu o montante de R\$ 552,19 (quinhentos e cinquenta e dois reais e dezenove centavos), o qual poderá ser abatido do valor devido.

Nessa esteira, o crédito tributário devido resta assim consignado:

MEMÓRIA DE CÁLCULO DO AUTO DE INFRAÇÃO

MÊS/ANO	B.CÁLCULO	ALÍQUOTA	MULTA (2%)	VALOR LIMITE MULTA	MULTA APLICADA
06/13	R\$8.525.726,90	2%	R\$170.514,53	R3,0407	R\$ 3.040,70
12/13	R\$4.779.830,04	2%	R\$ 95.596,60	R3,0407	R\$ 3.040,70

**TOTAL (2013): R\$ 6.081,40**

*Ante o exposto*, VOTO no sentido de conhecer do recurso ordinário, dar-lhe parcial provimento, a fim de declarar a parcial procedência da autuação, nos termos dessa resolução.

Eis o voto.



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

---

**03 – DECISÃO**

---

**DECISÃO**

**Processo de Recurso nº 1/4582/2017 – Auto de Infração: 1/201709431. Recorrente: INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE TECIDOS E CONFECÇÕES SÃO FRANCISCO LTDA. Recorrido: Célula de Julgamento de 1ª Instância. Relatora: CONSELHEIRA ANA CAROLINA CISNE NOGUEIRA FEITOSA. Decisão:** A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário, dar-lhe parcial provimento para modificar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância, e julgar **parcialmente procedente** a acusação fiscal, aplicando a penalidade do art. 123, VIII, “L”, da Lei nº 12.670/96, com as alterações da Lei nº 16.258/2017. Decisão nos termos do voto da Conselheira Relatora e de acordo com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado. Esteve presente para sustentação oral, o representante legal da Recorrente, Dr. Arnaldo Coelho da Silva Filho.

**SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 05 de dezembro de 2022.**

Ana Carolina Cisne Nogueira Feitosa

**Conselheira Relatora**

Maria Elineide Silva e Souza

**Presidente de Câmara**