



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTARIOS**  
**3ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

**RESOLUÇÃO Nº 072/2020**  
**09ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 17.02.2020**  
**PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/0678/2018**  
**AUTO DE INFRAÇÃO: 1/2017.21730-5**  
**CGF.: 06.319.179-2**  
**RECORRENTE: MARK DISTRIBUIDORA DE CARTÕES LTDA**  
**RECORRIDO: CELULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**  
**CONSELHEIRA RELATORA: TERESA HELENA CARVALHO R PORTO**

**EMENTA: ICMS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL ELETRÔNICA NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS - EFD. Autuação PARCIAL PROCEDENTE.** Ficou constatado através dos sistemas informatizados da SEFAZ que diversas notas fiscais eletrônicas emitidas em favor da empresa autuada no período de janeiro a dezembro de 2013, acobertando operações internas e interestaduais, deixaram de ser lançadas na Escrituração Fiscal Digital-EFD da empresa. Infringência ao art. 269 do Decreto nº. 24.569/97. No entanto, a Perícia comprovou que parte das NFs auditadas estavam devidamente escrituradas e outras estavam lançadas no Livro Diário. Penalidade: art. 123-III-g da Lei nº. 12.670/96 vigente à época da autuação para as Notas Fiscais lançadas no ECD (livro diário) e art. 123-III-g da mesma lei alterada pela Lei nº 16.258/2017 para as NFs não escrituradas na EFD e ECD. Recurso ordinário conhecido, parcialmente provido, no sentido de modificar a decisão de Procedência da 1ª Instância para PARCIAL PROCEDENCIA, tendo em vista a exclusão das 31 NFs que estavam devidamente escrituradas na EFD, bem como a alteração da penalidade para as NFs lançadas no Livro Diário. Decisão, por maioria de votos, com VOTO de DESEMPATE DO PRESIDENTE e em conformidade com a manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

**Palavras chave:** ICMS. Descumprimento Obrigação Acessória. Falta de Escrituração no Livro Registro Entradas - EFD. Perícia. Parcial Procedente. Notas Fiscais lançadas no Livro Diário e outras devidamente escrituradas na EFD.

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado sob o fundamento de que o contribuinte, acima, nominado, deixou de escriturar diversas Notas Fiscais eletrônicas destinadas a ele na Escrita Fiscal Digital - EFD (Livro Registro de Entradas), cujos valores das operações totalizam R\$ 23.779.145,97 (vinte e três milhões setecentos e setenta e nove mil cento e quarenta e cinco reais e noventa e sete centavos).

Dispositivos indicados como infringidos: art. 276-G, inciso I do Dec. nº 24.569/97. Penalidade: art. 123, III, “G” da Lei nº. 12.670/96 alterado pela Lei nº 16.258/2017.

Instruem os autos: Informações Complementares (fls. 03/05); Mandado Ação Fiscal nº. 2017.07657 (fls. 06); Termo de Início de Fiscalização nº 2017.09973 (fls. 07); Termo de Intimação (fls. 08) e Termo de Conclusão de Fiscalização nº 2017.15998 (fls. 09).

O lançamento está embasado no levantamento feito pela fiscalização, CD – com a relação das notas fiscais destinadas ao contribuinte e não escrituradas em sua EFD (escrituração fiscal digital) apensado às fls. 13 dos autos.

O contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, conforme fls. 20 a 28 dos autos.

A julgadora de 1ª Instância, após rebater as alegações suscitadas pela parte, concluiu pela Procedência da Autuação, posto que restou comprovado nos autos que diversas notas fiscais eletrônicas emitidas em favor da empresa deixaram de ser lançadas na Escrituração Fiscal Digital - EFD, conforme decisão de fls. 51 a 57 dos autos.

O contribuinte inconformado com a decisão singular interpôs Recurso Ordinário aduzindo fundamentalmente que o julgamento singular deixou de analisar o pedido de exclusão dos sócios diante da impossibilidade da co-responsabilidade. Que a julgadora não fez uma correta análise quanto ao erro na aplicação da penalidade, visto que não havia penalidade específica para a falta de escrituração na modalidade eletrônica, tendo sido incluída somente através da Lei nº 16.258/2017. Por isso solicita o reequadramento da penalidade para o artigo 878, inciso VIII, “d” do RICMS ou a aplicação original do art. 123, inciso III alínea “g” da Lei nº 12.670/96, aplicando multa de 20 UFIRCES por documento considerando a escrituração contábil dos documentos. E por fim requer uma perícia para comprovar a escrituração contábil.

A Consultoria Tributária por meio do Parecer nº. 180/2019 (fls. 81/85) recomendou a manutenção da decisão singular pela procedência da autuação.

No entanto, na 69ª Sessão Ordinária, do dia 09 de outubro de 2019, em Sessão o representante da parte apresentou um memorando comprovando o lançamento das Notas Fiscais, e ficou decidido pela 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos

Tributários converter o curso do processo em perícia, conforme ata anexada às fls. 115 dos autos.

Por sua vez, o julgamento foi convertido em perícia para que fosse verificado se as operações objeto da autuação foram escrituradas nos registros fiscal ou contábil do contribuinte, à época da autuação.

Às fls. 121/129 dos autos consta o Laudo Pericial.

E as fls. 185/188 constam a manifestação ao laudo pericial, requer o reenquadramento da penalidade prevista no art. 123, VIII, "I" por ser mais benéfica. Em não sendo aceita, aplicar a penalidade à época dos fatos à prevista no art. 123, III, "g" da Lei nº 12.670/96.

É o relatório.

## VOTO DO RELATOR

Trata-se de Auto de Infração lavrado sob o fundamento de que o contribuinte, acima, nominado, deixou de escriturar no Livro Registro de Entradas, diversas notas fiscais eletrônicas que tiveram o contribuinte autuado como destinatário, cujos valores das operações importavam o total de R\$ 23.779.145,97 (vinte e três milhões setecentos e setenta e nove mil cento e quarenta e cinco reais e noventa e sete centavos).

À obrigatoriedade da escrituração das notas fiscais de aquisição de mercadorias no Livro Registro de Entradas está prevista no art. 269 do Decreto nº. 24.569/97, in verbis:

*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.*

A Escrituração Fiscal Digital - EFD é um arquivo digital, que se constitui de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. Este arquivo deverá ser assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente SPED.

Com o advento do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED e instituição da Escrituração Fiscal Digital, o aludido livro deixou de existir no formato físico passando para o formato digital, conforme regramentos abaixo reproduzidos:

*Art. 276-A. Ficam obrigados à Escrituração Fiscal Digital (EFD) os contribuintes do ICMS, inscritos no Regime Normal de Recolhimento, usuários ou não de PED, nos termos estabelecidos neste Decreto.*

*§ 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.*

*§ 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, das aquisições e das prestações, 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 11, de 28 de junho de 2007, e suas alterações posteriores.*

*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.*

Tendo em vista que o contribuinte já estava obrigado à escrituração dos documentos fiscais por meio do SPED e como esta não foi realizada restou caracterizada a infração descrita no relato do Auto de lançamento.

No entanto, na 69ª Sessão Ordinária, do dia 09 de outubro de 2019, em Sessão o representante da parte apresentou um memorando comprovando o lançamento das Notas Fiscais, e ficou decidido por unanimidade, pela 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários converter o curso do processo em perícia, conforme ata anexada às fls. 115/118 dos autos.

Ressalte-se que nessa mesma Sessão Ordinária, houve a apreciação da preliminar de ilegitimidade alegada pela recorrente, onde surgiram duas teses: A defendida pelos

Conselheiros - **Ricardo** Ferreira Valente Filho, **Felipe** Augusto Araújo Muniz e **Mikael** Pinheiro de Oliveira que se manifestaram por acatar a preliminar de ilegitimidade passiva dos sócios, haja vista que estes não tiveram a oportunidade da ampla defesa e do contraditório, pois estão na figura de “Corresponsáveis”.

Manifestou-se contrariamente ao entendimento acima mencionado os Conselheiros: Teresa Helena Carvalho Rebouças Porto (relatora), Lúcio Flávio Alves e Alexandre Mendes de Souza por entenderem que além de não ocorrer à ilegitimidade no presente caso, não tem a recorrente legitimidade para alegá-la.

Pois bem! Verificado o empate, o Presidente da Câmara proferiu, em sessão, seu Voto de Desempate, afastando a pretensão por entender que compete ao CONAT decidir sobre os litígios fiscais entre o sujeito passivo de obrigação tributária e o Estado do Ceará (art. 2º da Lei nº 15.614/14), e no caso em questão o lançamento tem como sujeito passivo à pessoa jurídica Markcorp Distribuição Ltda.

A recorrente se manifestou contrariamente à decisão singular, alegando que o julgamento de 1ª Instância deixou de analisar o pedido de exclusão dos sócios diante da impossibilidade da co-responsabilidade, no entanto verificamos que a julgadora singular justificou afirmando que “quem está sendo autuada é a empresa e não os sócios dela”.

Por sua vez, o presente processo seguiu para o Grupo de Perícias e Diligências Fiscais com o fito de verificar se as operações objeto da autuação foram escrituradas nos registros fiscal ou contábil do contribuinte, à época da autuação, de acordo com os argumentos trazidos nos memoriais apresentados pela parte, os quais foram apreciados em sessão.

Após análise da documentação trazida aos autos a Perícia concluiu que em consulta ao Livro Diário (ECD) e aos arquivos pré-auditoria referentes ao exercício de 2013, mediante o SISTEMA ASSISTY, da Sefaz, constatou que do total de 150 notas fiscais autuadas, 31 estavam escrituradas na EFD e na ECD, 102 estavam escrituradas na ECD e 17 notas não possuíam registros na ECD e nem na EFD.

Portanto, tendo em vista ao resultado do Laudo Pericial que constatou a escrituração de 31 Notas Fiscais na EFD e na ECD, excluímos do valor total, o montante de R\$ 6.641.405,28 referentes aos 31 documentos fiscais devidamente escriturados.

No que se referem as 102 Notas Fiscais não escrituradas na EFD, porém escrituradas na ECD (Livro Diário), aplicamos a atenuante constante no art. 123, inciso III, alínea “g” da Lei nº 12.670/96, penalidade vigente à época da autuação conforme abaixo expresso:

“123. (...)

III- relativamente à documentação e à escrituração:

(...)

g) deixar de escriturar, no livro fiscal próprio para registro de entradas, de documento fiscal relativo à operação ou prestação também não lançada na contabilidade do infrator: multa equivalente a uma vez o valor do imposto, **ficando a penalidade reduzida a 20 (vinte) UFIR, se comprovado o competente lançamento contábil do aludido documento**".

Já com relação as 17 Notas Fiscais sem nenhum registro na EFD e na ECD, por voto de desempate do Presidente aplicamos a penalidade constante no art. 123, inciso III, alínea "g" da Lei nº 12.670/96 com a alteração dada pela nova Lei nº 16.258/2017, em obediência ao artigo 106, II, "c" do CTN.

Foram votos vencidos os dos conselheiros: Mikael Pinheiro de Oliveira, Ricardo Ferreira Valente Filho e Lúcio Flávio Alves, que votaram em relação às 17 (dezessete) Notas Fiscais não escrituradas pela aplicação do art. 123, VIII, "L", da Lei nº 12.670/96 com alteração dada pela Lei nº 16.258/2017.

Portanto, a multa aplicada é a específica para o caso sob análise e de forma nenhuma poderá ser aplicada a penalidade requerida pela recorrente art. 123-VIII-"1" por ser mais benéfica ao contribuinte e muito menos a do art. 123-VIII-"d", vez que existe penalidade específica para o caso da falta de escrituração no livro próprio para registro de entradas (art.123-III-g da Lei nº 12.670/96), a qual foi alterada pela Lei nº 16.258 de 09/06/2017 (abaixo transcrito), logo, como no direito tributário aplica-se o princípio da legalidade, não poderia ser outra a penalidade, uma vez que a atividade administrativa é vinculada.

*"123. III- g)deixar de escriturar no livro fiscal próprio para registro de entradas, inclusive em sua modalidade eletrônica, conforme dispuser a legislação, documento fiscal relativo a operação ou prestação: multa equivalente a 10% (dez por cento) do valor da operação ou prestação."*

Quanto à alegação da recorrente de que a julgadora não fez uma correta análise quanto ao erro na aplicação da penalidade, visto que não havia penalidade específica para a falta de escrituração na modalidade eletrônica, tendo sido incluída somente através da Lei nº 16.258/2017, afastamos tal entendimento, pois com a instituição da Escrituração Fiscal Digital que se deu em 2007 com o Ato Cotepe/ICMS nº 11, o Livro Registro de Entradas deixou de existir no formato físico passando para o formato digital.

Ademais, não se pode esquecer que a obrigação acessória não mudou, mas apenas a forma de cumprir essa obrigação que passou a ser por meio digital.

Diante do exposto, voto pelo conhecimento do recurso interposto, dando-lhe parcial provimento, para reformar a decisão CONDENATÓRIA proferida pela 1ª Instância para Parcial Procedência, nos termos deste voto, em desacordo com o Parecer da Assessoria Tributária, mas de acordo com a manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.

**DEMONSTRATIVO:**

**TOTAL de NF = 150 Notas Fiscais**  
**31 NF estavam escrituradas na EFD e no ECD – Livro diário**  
**102 NF estavam escrituradas no Livro Diário**  
**17 NF não possuem registros na ECD e nem na EFD**

Valores NFs	Escrituradas EFD	Escrituradas ECD	Não regist EFD/ECD
R\$ 6.641.405,28	X	X	-
R\$17.088.099,03	-	X	-
R\$ 49.641,66	-	-	X

**102 NFs X 20 UFIR = 2.040 UFIR (atenuante 123-III-“g” Lei 12.670/96)**  
**Ufir 2013 = R\$ 3,0407 X 2.040 = R\$ 6.203,02**

**R\$ 49.641,66 x 10% = R\$ 4.964,16 (aplicando Lei nova 123-III-“g” Lei 16.258/17)**

**MULTA TOTAL.....R\$ 6.203,02 + R\$ 4.964,16 = R\$ 11.167,18**

**DECISÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente **MARKCORP DISTRIBUIÇÃO LTDA** e recorrido **CÉLULA DE JULG DE 1ª INSTÂNCIA**.

Resolvem os membros da 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário, dar-lhe parcial provimento, modificar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância e, julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** a ação fiscal, considerando as informações do laudo pericial constantes dos autos, em relação às 150 (cento e cinquenta) Notas Fiscais objeto desta autuação, adotando as seguintes modificações: **1.** Excluir as 31 (trinta e uma) Notas Fiscais, as quais se encontram escrituradas na EFD do contribuinte, conforme Anexo II do laudo pericial acostado aos autos; **2.** Aplicar às 102 (cento e duas) Notas Fiscais escrituradas no Livro Diário (ECD) da autuada, a multa de 20 (vinte) UFIRCES por documento fiscal não escriturado em sua EFD, conforme art. 123, III, “g”, da Lei nº 12.670/96, à época dos fatos;