

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

RESOLUÇÃO nº 011/2023

**52ª (quinquagésima segunda)** SESSÃO ORDINÁRIA DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO,  
REALIZADA EM 08/12/2022

PROCESSO DE RECURSO Nº: **1/122/2021** AUTO DE INFRAÇÃO Nº **1/202007413**

RECORRENTE: SEDAN COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO DE VEÍCULOS LTDA.

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Relator Originário: MATHEUS FERNANDES MENEZES.

**CONSELHEIRA RELATORA:** DALCÍLIA BRUNO SOARES

**EMENTA: FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA NA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL- EFD.** Julgado **PROCEDENTE** o lançamento. **Recurso Ordinário conhecido, negado provimento.** Afastado o reenquadramento da penalidade para o art. 123, VIII, L da Lei nº 12.670/96, suscitado pela recorrente. No plano factual, não há qualquer dúvida em relação a capitulação legal do fato, nem sobre às circunstâncias materiais dele, nem sobre a natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação, não se enquadrando dentre as hipóteses do art. 112 do CTN. No mérito, o sujeito passivo deixou de **escriturar** no registro de entradas da Escrituração Fiscal Digital – EFD notas fiscais eletrônicas recebidas no exercício de 2017. Decisão, por maioria de votos, no sentido de conhecer do Recurso Ordinário interposto, negar-lhe provimento para manter a decisão singular de **PROCEDÊNCIA** do lançamento. Decisão em desacordo com a manifestação oral da Procuradoria Geral do Estado Fundamentação legal: art. 269, 276-A, §3º, do Decreto nº 24.569/1997. Nota Explicativa nº 01/2022. Penalidade: art. 123, inciso III, alínea "g", da Lei nº 12 670/1996, alterada pela Lei nº 16.258/2017.

**PALAVRAS-CHAVES:** ESCRITURAÇÃO. EFD. NOTAS FISCAIS. PENALIDADE ESPECÍFICA. PROCEDÊNCIA. NORMA EXPLICATIVA.

**RELATÓRIO:**

O Auto de Infração relata que o sujeito passivo deixou de escriturar em seu Registro de Entradas-EFD notas fiscais eletrônicas de entradas, no valor de R\$ 295.600,91 referente aos exercícios de 2017. Aplica multa de R\$ 29.560,09. Indica como artigos infringidos: art. 276-G do Decreto nº 24.569/97 e penalidade do art. 123, III, g, da Lei nº 12 670/96.

Na Informação Complementar o fiscal declara que constatou através do relatório da Malha Fiscal, o não lançamento de diversas notas fiscais de entradas, as quais estão elencadas em relatório anexado a presente informação, tendo como base de cálculo o montante de R\$ 295.600,91, referente ao exercício de 2017.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

O sujeito passivo apresentou defesa solicitando aplicação da multa do art. 123, VIII, I, da Lei nº 12.670/96, por ser mais benéfica, conforme art. 112 do CTN.

O auto de infração foi julgado PROCEDENTE pela 1ª Instância, que confirmou a penalidade do art. 123, inciso III, alínea “g”, da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 16.258/2017.

Houve interposição de Recurso Ordinário solicitando a aplicação da multa do art. 123, VIII, I, da Lei nº 12.670/96.

A Assessoria Processual Tributária manifestou-se no sentido de conhecer do Recurso Ordinário, negar-lhe provimento para manter a decisão singular de PROCEDÊNCIA, com aplicação da penalidade prevista no art.123, III, alínea "g" da Lei n 12.670/96, modificada pela Lei nº 16.258/2017.

Em síntese é o relatório.

**VOTO DA RELATORA:**

No mérito, a infração denominada de FALTA DE ESCRITURAÇÃO caracteriza-se pela conduta “omissiva” de o contribuinte não escriturar notas fiscais em seus livros físicos ou digitais. Logo, a prova da infração decorre da própria ausência de registro dos documentos listados na planilha fiscal no Registro de Entrada da Escrituração Fiscal Digital- EFD.

A Escrituração Fiscal Digital (EFD) substituiu a escrituração em livros impressos a partir da vigência do Decreto nº 29.041/2007, entretanto, seu arquivo não incorporou apenas o registro de livros fiscais, também, incluiu quaisquer outras informações de interesse do Fisco necessárias ou não à apuração do ICMS:

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.

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.

## CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

### Conselho de Recursos Tributários

Ou seja, o contribuinte obrigado a Escrituração Fiscal Digital (EFD) deve praticar duas condutas: escriturar e prestar informações fiscais, nos moldes do Manual de Orientação instituído pelo Ato COTEPE/ICMS nº 09/2008, deve preencher diversos campos e registros em único arquivo eletrônico, com os mais variados tipos de informações:

Art. 276-A. Os contribuintes do ICMS ficam obrigados à Escrituração Fiscal Digital (EFD) nos termos e nos prazos estabelecidos nesta Seção

§ 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.

Interpretação sistemática da legislação tributária sobre o tema mostra que as condutas de escriturar e informar não se confundem, são obrigações tributárias autônomas cujo descumprimento enseja sanções específicas, fundamentadas em diferentes dispositivos da Lei nº 12.670/1996 e do Decreto nº 24.569/1997.

A mera mudança de livro físico para meio eletrônico, no qual o contribuinte deve registrar suas operações, não tem o condão de modificar a própria obrigação acessória infringida e nem sua consequência jurídica, pois a conduta de “escriturar” cada nota fiscal no “Livro Registro de Entradas” permaneceu fundamentada no art. 269 do Decreto nº 24.569/1997:

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.

É competência do legislador atribuir sanção de acordo com o "bem jurídico" que visa proteger, por isso não cabe ao aplicador da norma modificar sanção específica para atribuir o mesmo grau de relevância e peso a todas as informações contidas na EFD.

Entendo que não constitui justiça fiscal penalizar o contribuinte que omitiu simples informação relativa ao código de produto de operação declarada, com aquele que omitiu toda a operação, pois, o potencial ofensivo desta última conduta é maior, seus efeitos fiscais são mais danosos, com possível repercussão na cobrança de imposto (normal, antecipado ou devido por substituição tributária).

## CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

### Conselho de Recursos Tributários

Cabe ao **Secretário da Fazenda**, no uso de sua competência constitucional, expedir ato para fiel execução das leis e regulamentos estaduais, nos termos do art. 93, III, da Constituição Estadual do Ceará. Neste contexto, a Nota Explicativa nº 01/2022 não trouxe inovações, apenas explicitou normas expressas na Lei nº 12.670/1996 e no Decreto nº 24.569/1997.

Neste sentido, a Nota Explicativa nº 01/2022 explicita que a infração de “*falta de escrituração de documentos fiscais de entradas de mercadorias*” se caracteriza pela ausência de registro da operação em campo específico da EFD, classificado como “*obrigatório*”, estabelecido por Ato COTEPE/ICMS.

Em relação a infração de “*omissão de informações ou informar dados divergentes de documentos fiscais em arquivos eletrônicos*”, a Nota Explicativa nº 01/2022 explicita que ela se caracteriza pela “ausência de registro em campo específico da EFD ICMS/IPI, referente ao documento fiscal, quando não classificado como “*obrigatório*” ou sempre que *houver informação a ser prestada*”:

1. Aplica-se a penalidade de que trata o art. 123, inciso III, alínea “g”, da Lei n.º 12.670, de 27 de dezembro de 1996, nos casos de falta de escrituração de documentos fiscais referentes a operações ou prestações de entradas de mercadorias ou de serviços na Escrituração Fiscal Digital (EFD). observado o seguinte:

1.1. A falta de escrituração de que trata o item 1 caracteriza-se pela ausência de registro em campo específico da EFD ICMS/IPI classificado como “*obrigatório*”(O) ou em campo classificado como “*obrigatório sempre que houver informação a ser prestada*”(OC), ambos nas colunas “*Entr*” do respectivo registro do documento fiscal, conforme disposto no Guia Prático da EFD ICMS/IPI estabelecido por Ato COTEPE/ICMS.

2. Aplica-se a penalidade prevista do art. 123, inciso VIII, alínea “i”, da Lei n.º 12.670, de 1996, exclusivamente nos casos em que, havendo a informação na EFD ICMS/IPI dos dados do documento fiscal de entrada em todos os campos classificados como “*obrigatório*”(O) e/ou como “*obrigatório sempre que houver informação a ser prestada*”(OC), fiquem constatadas as seguintes inexistências:

2.1. ausência de registro em campo específico da EFD ICMS/IPI, referente ao documento fiscal, não classificado como “*obrigatório*”(O) ou como “*obrigatório sempre que houver informação a ser prestada*”(OC);

2.2. divergência de registro de informação na EFD ICMS/IPI de dado constante no documento fiscal.

Cumprido destacar que os autos de infração que tramitam no CONAT já adotam os critérios estabelecidos na Nota Explicativa nº 01/2022, pois lançam multa calculada com a base no artigo 123, inciso III, alínea “g” da Lei nº 12.670/1996 às infrações relacionadas como “*falta de escrituração de documentos fiscais de entradas de mercadorias*”, principalmente após a inclusão da “modalidade eletrônica” pela Lei nº 16.258/2017, o que caracteriza prática reiterada da administração pública, anterior a publicação da referida norma explicativa.

## CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

### Conselho de Recursos Tributários

Assim, a Nota Explicativa nº 01/2022 deve ser observada como norma complementar que explicita quais registros da EFD ensejam a aplicação das penalidades previstas na alínea “g” do inciso III e na alínea “I” do inciso VIII, ambas do art.123 da Lei nº 12.670/1996, cujos critérios correspondem aos mesmos adotados pela fiscalização da Secretaria da Fazenda na lavratura dos autos de infração emitidos em decorrência das infrações de *falta de escrituração de documentos fiscais de entradas de mercadorias*” e de *“omissão de informações ou informar dados divergentes de documentos fiscais em arquivos eletrônicos”*.

O Contencioso Administrativo Tributário (CONAT) deve fundamentar suas decisões com base na legislação tributária, que inclui Instrução Normativa, Nota Explicativa, Pareceres e Norma de Execução e demais atos normativos emitidos pelo titular da Secretaria da Fazenda, pois o processo administrativo tributário se rege pelos princípios descritos no art. 37 da Constituição Federal de 1988, dentre os quais o princípio da estrita legalidade, conforme art. 36 da Lei nº 18.185/2022.

Nesse sentido, a autoridade julgadora não pode aplicar penalidade de forma discricionária, quando houver a subsunção dos fatos à norma juridicamente válida e específica a conduta infracional relatada nos autos, bem como deve o Contencioso Administrativo Tributário (CONAT) atualizar sua jurisprudência sempre que houver alteração legal sobre a matéria.

Observo que o juiz deve justificar o objeto e os critérios gerais da ponderação utilizados na decisão, enunciando as razões que autorizam afastar norma e as premissas fáticas que fundamentam a conclusão (Art. 489, § 2º do CPC), no caso inexistem motivos para deixar de aplicar norma **específica e juridicamente válida**, não sendo o “valor mais benéfico da multa” critério jurídico que justifique aplicar o art. 112 do CTN.

No caso dos autos, **não existem dúvidas** quanto a *capitulação legal do fato, nem sobre a natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, nem sobre a natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação*, logo, não se enquadra dentre as hipóteses do art. 112 do CTN.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho, a dúvida de que trata o art. 112 do CTN refere-se ao plano factual, não a lei propriamente dita, pois essa quando válida produz efeitos até que seja expulsa do sistema:

”Havemos de convir que a dúvida de que se fala no enunciado normativo refere-se ao plano factual e, não ao legislativo. Não é a lei propriamente dita, como previsão

## CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

### Conselho de Recursos Tributários

hipotética, geral e abstrata, que está sendo questionada. A lei, quando integra o sistema jurídico, como norma válida, produz efeitos até que seja expulsa do sistema. Caso contrário, deverá ser aplicada.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30.ed. São Paulo: Saraiva, 2019, fl. 532)

No plano factual, os fatos relatados no Auto de Infração e Informação Complementar estão bem determinados e congruentes com a conduta omissiva descrita no art. 123, inciso III, alínea "g", da Lei nº 12.670/96, não há qualquer menção nos autos sobre o contribuinte ter omitido quaisquer outras informações em arquivos eletrônicos ou que tenha informado dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais (art. 123, VIII, "I", da Lei nº 12.670/96), mas sim que omitiu o registro completo da operação, o que autoriza a subsunção dos fatos à norma **específica** (art. 123, inciso III, alínea "g", da Lei nº 12.670/96).

Ainda que 'em tese' houvesse conflito entre normas, este se resolveria com a aplicação do princípio da especialidade – *lex specialis derogat legi generali* (norma especial revoga a geral), pois todos os elementos da regra geral encontram-se dentro de norma específica, inclusive o registro na modalidade eletrônica. Entendo que deixar de aplicar o art. 123, inciso III, alínea "g", da Lei nº 12.670/96 resulta em revogação tácita de norma específica por norma de conteúdo genérico, ato que subverte a ordem jurídica.

A conduta infracional de “falta de escrituração de documentos fiscais de entradas de mercadorias” se caracteriza pela simples ausência de registro do próprio documento fiscal na Escrituração Fiscal Digital (EFD), circunstância que comprovar a infração e, sujeita a empresa a multa prevista no art. 123, III, g, da Lei nº 12.670/96, com redação da Lei nº 16.258/2017:

Art. 123.(...)

III - relativamente à documentação e à escrituração:

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; ([Nova redação dada pela Lei n.º 16.258, de 09.06.17](#))

Com base no exposto, **afasto o pedido de reenquadramento da penalidade** suscitado pela recorrente para o art. 123, VIII, I, da Lei nº 12.670/96, entendo que o agente fiscal aplicou multa específica prevista do artigo 123, inciso III, alínea "g", da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017, que representa a correta subsunção dos fatos à norma, definida pelo **legislador** e, referendada pela titular da pasta da Secretaria da Fazenda, motivo pelo qual decido manter a penalidade originalmente lançada.

## CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

### Conselho de Recursos Tributários

Em face ao exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Ordinário interposto, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão de **PROCEDENTE** proferida pela 1ª Instância, aplicando a penalidade específica estabelecida no art. 123, inc. III, G, devendo o sujeito passivo recolher imposto e multa lançados no auto de infração,

É como voto.

#### DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:

	Exercício de 2017
BASE DE CÁLCULO	R\$ 295.600,91
MULTA (10 %)	R\$ 29.560,09

#### DECISÃO:

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é Recorrente: **SEDAN COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO DE VEÍCULOS LTDA** e Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

RESOLVEM os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário interposto negar-lhe provimento para, por maioria de votos, afastar o pedido de reenquadramento da penalidade para a prevista no art. 123, VIII, "L" da Lei nº 12.670/97, arguida pela recorrente, confirmando a decisão de **PROCEDÊNCIA** da acusação fiscal, nos termos do voto da **Conselheira Dalcília Bruno Soares, designada para lavrar a respectiva resolução, por ter proferido o primeiro voto divergente e vencedor**, contrariamente à manifestação do Procurador do Estado, que em sessão se manifestou favorável ao reenquadramento suscitado. Vencidos os votos dos Conselheiros: Matheus Fernandes Menezes (relator originário), que se manifestou favorável ao reenquadramento para o período de janeiro até o dia anterior ao início da vigência da Lei nº 16.258/2017, e Carlos Mauro Benevides Neto e Thyago da Silva Bezerra, favoráveis ao reenquadramento para todo o período do auto de infração. Ausente para sustentação oral, o advogado representante da recorrente, Dr. Julio Yuri Rodrigues Rolim.

Presentes a **52ª (quingüagésima segunda) Sessão Ordinária da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará**, sob a Presidência do Dr. Michel André Bezerra Lima Gradvohl. Presentes à Sessão os



## **CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

### **Conselho de Recursos Tributários**

Conselheiros Dalcília Bruno Soares, Francisco Wellington Ávila Pereira, Gerusa Marília Alves Melquiades de Lima, Carlos Mauro Benevides Neto, Thyago da Silva Bezerra e Matheus Fernandes Menezes. Presente à sessão o Procurador do Estado, Dr. Rafael Lessa Costa Barboza. Presente, secretariando os trabalhos da 4ª Câmara de Julgamento, a Secretária em exercício Ana Paula Figueiredo Porto.

SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 09 de fevereiro de 2023.

**Dalcília Bruno Soares**

CONSELHEIRA RELATORA

Michel André Bezerra Lima Gradvohl

**PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA**