



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

RESOLUÇÃO Nº: 075 /2021

13ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL REALIZADA POR VÍDEO CONFERÊNCIA DA  
2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS  
DE 12/03/2021

PROCESSO Nº 1/518/2018

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201721251-3

RECORRENTE: GUABI NUTRIÇÃO E SAUDE ANIMAL SA.

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

CONSELHEIRO RELATOR: MARCUS MOTA DE PAULA CAVALCANTE

Ementa: Descumprimento de Obrigação Acessória. Falta de Escrituração/Registro Fiscal Digital – EFD. Notas Fiscais. Entradas. O contribuinte deixou de escriturar no livro registro de entrada do SPED Fiscal/EFD, notas fiscais de entrada. Exercício: 2012. Artigo infringido: art. 276-G I do Dec. n. 24.569/97, com penalidade prevista no art. 123 III “g” da Lei 12.670/96 com alteração dada pela Lei 16.258/2017. Recurso Ordinário conhecido e Improvido. Decisão por maioria de votos para que seja mantida a decisão de procedência exarada em 1ª Instância de acordo com o representante da Procuradoria Geral do Estado e em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária.

Palavra Chave: ICMS. Descumprimento de obrigação acessória. Falta de Escrituração/Registro Fiscal Digital – EFD. Notas Fiscais de Entradas. Procedente.

## 01 – RELATÓRIO

O presente auto de infração foi lavrado, por falta de escrituração de diversas notas fiscais de entradas durante o exercício de 2012, conforme planilha demonstrativa das entradas não escrituradas. Sendo exigido a multa no valor de R\$ 55.366,38 (cinquenta e cinco mil trezentos e sessenta e seis reais e trinta e oito centavos). Conforme informação complementar. Considerado infringido o art. 276-G, inc. I do Dec. n. 24.569/97, pelo agente do fisco, o que gerou a aplicação da penalidade gizada no art. 123 III g da lei 12.670/96 alterada pela lei 16.258/17.

### Demonstrativo do Crédito Tributário (R\$)

Base de Cálculo	553.663,75
-----------------	------------



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

ICMS	
Multa	55.366,38
<b>TOTAL</b>	<b>55.366,38</b>

Informa o agente do fisco na informação complementar ao auto de infração que após análise aos sistemas informatizados da SEFAZ, destacando o sistema da nota fiscal eletrônica, foi detectado por meio de cruzamentos de dados diversas operações de entrada de mercadoria não se encontravam registradas na Escrituração Fiscal Digital – EFD (no CD em anexo).

De posse da listagem das notas não escrituradas submeteu o relatório a apreciação do contribuinte para que apresentasse justificativa. Em resposta o contribuinte apresentou explicações, as quais não foram consideradas válidas para justificar a falta de escrituração.

Anexados ao auto de infração se encontram: Informações Complementares (fls. 03/05); Mandado de Ação Fiscal nº. 2017.05858 (fl. 06), Termo de Início de Fiscalização nº. 2017.07463 (fl. 07), Termos de Intimação nº 2017.12571 (fl. 08); Termo de Intimação nº 2017.12851 (fl.10); Termo de Conclusão de Fiscalização nº. 2017.15719 (fl. 12), CD contendo a PLANILHA COM AS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA NÃO ESCRITURADAS NA EFD, com as justificativas do contribuinte, Entrega de AI/Documentos – de forma pessoal (fl. 12).

Cientificada do lançamento, a ora Recorrente apresentou tempestiva impugnação ao auto de infração, alegando que a multa aplicada não pode prosperar uma vez que grande parte do crédito está extinto pela decadência e a simples ausência de escrituração de notas fiscais de entrada não causou qualquer prejuízo ao fisco, razão pela qual a multa aplicada relativa aos créditos não decaídos deve ser reduzida. Colaciona decisão em sua defesa.

Da ausência de prejuízo em razão da não escrituração de notas fiscais de entrada e afronta aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Por fim, requer que seja cancelado a multa até 29/11/2012 em razão da decadência nos termos do art. 150 § 4º do CTN; que seja cancelado o auto de infração em atenção aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade uma vez que a falta de escrituração não trouxe prejuízo ao fisco estadual.

A Julgadora de 1ª Instância decidiu pela PROCEDÊNCIA da acusação fiscal, em decisão assim ementada:

Decreto 24.56  
da Lei 12.670/  
**TEMPESTIV  
PROCEDEN**

EMEN  
REGIS  
ELETR  
informe  
Exercíc  
pela im  
1º e 3º  
inserta  
tempest

SPED FISCAL com informações div  
operações de entradas, conforme levant  
pelo Laboratório Fiscal. Infringência a  
289, 299, 300 e 308 do Dec. 24.56  
Penalidade imposta no art. 123, VIII,  
12.670/96, com nova redação dada  
16.258/2017. **DEFESA TEMPESTIVA  
INFRAÇÃO JULGADO PROCEDEN**

Em sua decisão, destacamos alguns tópicos:

A infração foi apurada através dos dados obtidos dos sistemas informatizados da SEFAZ, sendo constatada a existência de notas fiscais eletrônicas de entrada se a respectiva escrituração, tendo em vista que estas não estavam registradas na EFD- Escrituração Fiscal Digital da empresa fiscalizada.

Embasando a acusação encontra-se anexa às fls. 17 o CD-ROM contendo os arquivos SOLARE e a planilha com as notas fiscais de entrada não escriturada.

O art. 269 § 2º do Dec. n. 24.569/97 determina que o livro registro de entrada se destina a escrituração dos documentos fiscais de entrada de mercadoria, bens ou serviços a qualquer título obedecendo a ordem cronológica de entrada efetiva no estabelecimento.

Com o advento da Escrituração Fiscal Digital – EFD, o Decreto n. 29.041/07 acrescentou ao RICMS/CE a Seção VIII-A em seu art. 276-A §§ 1º e 3º determinando que os contribuintes do ICMS ficam obrigados a escrituração fiscal digital nos termos e nos prazos estabelecidos nesta seção.

A EFD veio substituir a escrituração manual e impressão dos livros fiscais, dentre eles o registro de entrada no art. 276-G inc. I.

A constatação de que o contribuinte deixou de escriturar as notas fiscais de entrada de mercadorias, adveio do cruzamento de dados dos sistemas informatizados da SEFAZ, tendo sido elaborada planilha demonstrando a existência de notas fiscais que não constavam na EFD do contribuinte no exercício de 2012.



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

A infração foi apurada através do cotejo entre os dados constantes do NFECORP – Nota Fiscal Eletrônica Corporativo e as informações registradas na Escrituração Fiscal Digital – EFD da empresa fiscalizada.

As notas fiscais eletrônicas constantes do relatório que embasa a autuação encontram-se registradas no sistema NFECORP – Nota Fiscal Eletrônica Corporativo, o qual tem como objetivo o armazenamento e controle de informações sobre a Nota fiscal eletrônica desenvolvido em parceria com a Receita Federal do Brasil a partir dos documentos gerados pelo emitente, cuja autorização é dada pela SEFAZ de origem e os dados são repassados a RFB à SEFAZ de destino e ao destinatário da mercadoria.

A legislação fazendária prevê a possibilidade dos agentes fiscais no desempenho das atividades de fiscalização utilizarem as informações provenientes dos sistemas corporativos da SEFAZ, como o sistema COMETA, SITRAM, SPED e NFECORP, cujos relatórios/consultas subsidiam de forma consistente o lançamento, sendo os seus registros válidos e aceitos para amparar as ações fiscais.

Afasta a decadência suscitada pela impugnante uma vez que o caso em tela trata-se de lançamento de ofício e como tal o prazo decadencial para a Fazenda Pública realizar o lançamento deve seguir a regra geral contida no art. 173 I do CTN.

Não procede a ausência de prejuízo, uma vez que o descumprimento não dizem respeito apenas a obrigação principal. Existindo sanção para os casos em que o imposto não é devido, no caso em questão, descumprimento de obrigação acessória.

Cabe trazer o conceito de obrigação tributária, com ênfase para as de caráter acessória, prevista no artigo 113 do CTN disciplinada no art. 126 do Dec. n. 24.569/97.

As obrigações acessórias compreendem prestações positivas ou negativas fixadas no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos e no vertente caso, trata-se de prestação positiva, consistente de um dever acessório cuja finalidade é propiciar a estruturação dos meios de controle que utiliza o fisco, com vistas a assegurar o exame do correto cumprimento das obrigações tributárias e sua inobservância acarreta a aplicação da respectiva pena.

A alegação que a multa é confiscatória e desproporcional, violando o princípio do não confisco, não pode ser acatada, em razão da penalidade tributária ser matéria de reserva legal e a atividade de lançamento vinculada a lei, não podendo o aplicador na existência de penalidade específica aplicar outra diversa, já que a multa tem como função inibir o cometimento de infração tributária por parte do contribuinte.



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

Destarte, não cabe a um órgão de julgamento administrativo dizer que determinada multa tem caráter de confisco, não é razoável ou é desproporcional pois, apreciar e decidir quanto a constitucionalidade de dispositivos normativos não é competência de um órgão administrativo mas, sim do Poder Judiciário uma vez que se caracteriza como controle de Constitucionalidade, cabendo a autoridade administrativa apenas aplicar a sanção de ofício, nos moldes da legislação que a instituiu. É o que determina o § 2º do art. 48 da Lei 15.614/2014.

Restando caracterizado o cometimento da infração julga Procedente a acusação com aplicação da sanção prevista no art. 123 III “g” da Lei 12.670/96 alterada pela Lei 16.258/2017.

Discordando da decisão de 1ª instância, a empresa apresentou, nos termos da nossa legislação processual, tempestivo Recurso Ordinário, alegando as mesmas razões constantes na impugnação e pugnando pelo cancelamento do auto de infração.

A Assessoria Processual Tributária, em seu parecer, afasta a decadência já que se trata de uma obrigação acessória não havendo nenhuma informação a ser homologada, portanto, a contagem do prazo decadencial é a contida no art. 173 do CTN.

Da mesma forma, afasta o argumento da autuada quanto ao efeito confiscatório da multa haja vista o caso em análise não está contido nas exceções previstas nos incisos do § 2º do art. 48 da Lei n. 15.614/2014.

No mérito a empresa autuada não trouxe nenhum elemento que desconstitua o auto de infração. Acrescenta que a não escrituração ou omissão de dados traz prejuízo a fiscalização.

Todavia, reenquadra a penalidade, pois o contribuinte tem o dever de informar ao fisco as notas fiscais individualizadas, como não informou, também omitiu informações no arquivo magnético, infringindo os arts. 269, 276-A, 285 e 289 do Dec. n. 24.569/97, incorrendo na penalidade prevista no art. 123 VIII “L” da Lei 12.670/96 com nova redação dada pela Lei n. 16.258/2017 em obediência ao art. 106 do CTN.

Refaz o cálculo da multa seguindo os parâmetros contido no dispositivo citado, cujo demonstrativo do crédito tributário encontra-se às fls. 107/108 dos autos.

Opina pelo conhecimento do Recurso Ordinário, dando-lhe provimento para modificar a decisão proferida em 1ª Instância para parcial procedência do feito fiscal em razão da redução da multa lançada na inicial.

**Demonstrativo do Crédito Tributário (RS)**

Base de Cálculo	553.663,75
ICMS	



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

Multa	11.073,28
<b>TOTAL</b>	<b>11.073,28</b>

O processo então vem a essa Colenda Câmara para julgamento do Recurso Ordinário interposto pelo contribuinte autuado.

É o relatório.

## 02 – VOTO DO RELATOR

Trata-se de Recurso Ordinário contra decisão de procedência proferida em 1ª Instância. O recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Conforme se extrai das peças dos autos, o presente auto de infração foi lavrado, por ter o contribuinte omitido informações em arquivo magnético ao deixar de registrar/escriturar no Registro de Entrada da Escrituração Fiscal Digital – EFD (SPED) – Notas Fiscais de entradas com mercadorias durante o exercício de 2012.

Da análise minuciosa dos autos, informações complementares, fls. 3/5, que todo o procedimento de fiscalização foi descrito no auto, sendo este devidamente motivado, inclusive com documentos comprobatórios anexados, possibilitando o exercício do contraditório e da ampla defesa, o que permite afirmar que nenhuma garantia constitucional foi preterida.

O Fisco sustenta o ilícito tributário após análise de suas operações através dos sistemas da SEFAZ, no caso o da Nota Fiscal Eletrônica – NFE/ECORP, durante o exercício de 2012, em conjunto com as informações enviadas a SEFAZ via Escrituração fiscal Digital – EFD em que por meio de cruzamentos ficou constatado notas fiscais de entrada não declarada/escriturada na EFD do contribuinte.

Como consequência temos uma planilha com a RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA NÃO ESCRITURADAS NA EFD (no CD, às fls. 17), contendo todos os elementos que identificam os documentos fiscais que foram objeto da autuação, e entregues ao contribuinte autuado de forma pessoal, inclusive com as justificativas do contribuinte.

In casu, as provas trazidas à colação atestam que o sujeito passivo adquiriu efetivamente as mercadorias discriminadas nas notas fiscais, objeto da acusação, que as informações relativas aos documentos foram obtidas após análise das informações fiscais enviadas pelo contribuinte via EFD do contribuinte.

Logo, as provas são legítimas e obtidas por meios legais, estando presentes nos autos todos os elementos dos artigos 142 do CTN e por essa razão constam os elementos exigidos nesse artigo ficando a matéria tributável claramente determinada e demonstrada.



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

De forma que, os requisitos legais exigidos na lavratura do auto de infração foram observados pela agente do fisco, pois este se reveste das formalidades legais exigidas na legislação do Processo Administrativo Tributário – Lei 15.614/2014 e especificamente, o artigo 41 § 2º do Decreto 32.885/2018.

Ressalte-se que o agente do fisco antes da lavratura do presente auto de infração intimou o contribuinte por meio do Termo de Intimação n. 2017.12571 (fls. 08) a tomar conhecimento das irregularidades fiscais detectadas no estabelecimento e se manifestar perante o agente do fisco, concedendo desta forma mais uma oportunidade de defesa ao contribuinte. Em resposta o contribuinte apresentou justificativas que não foram acatadas pelo agente do fisco.

Revela-se com isso que, houve a possibilidade do contribuinte se manifestar antes da autuação, concedendo desta forma uma oportunidade de defesa ao contribuinte, ou seja, possibilitou a autuada de realizar correções no levantamento ou trazer aos autos prova que viessem se contrapor à acusação contida no auto de infração.

De modo que, ao final, a prova trazida aos autos pelos autuantes em nenhum momento teve a contra produção por parte da empresa autuada, de elementos que colocasse em dúvidas o conteúdo que subsidia a presente autuação.

De acordo com o sistema da SEFAZ – Cadastro de Contribuinte de ICMS – Consulta de Contribuinte - (anexo) a autuada estar sob o regime de recolhimento Normal, obrigada à emissão de nota fiscal eletrônica a partir de 17/09/2009 e Escrituração Fiscal Digital – EFD a partir de 01/01/2011, com amparo no convênio 143/2006 e incorporado ao RICMS/CE por meio do Decreto nº 29.041/2007.

Isto significa que esta será então a sua escrituração fiscal de acordo com o convênio 143/2006 em sua cláusula sétima que prevê a substituição dos livros fiscais de entrada, saída, apuração, inventários e outros impressos. Sendo incorporado ao nosso regulamento por meio do dec. n. 29.041/2007 cujo art. 276-G retrata no mesmo sentido.

Vale informar que a escrituração digital destina-se a registrar mensalmente os valores totais contábeis e fiscais das operações realizadas, relativas às entradas de mercadorias ou bens efetuado a qualquer título, com o crédito devido constante na nota fiscal de aquisição, facilitando a exata cobrança do tributo por parte do Fisco.

Ressaltamos que a escrita fiscal é o instrumento básico para o controle, pelo Fisco, das atividades do contribuinte com relevância de ordem tributária, consistindo no conjunto de lançamentos ou registros no sentido de aferir a veracidade ou não das operações dos contribuintes de ICMS, cujo objetivo precípuo é possibilitar o controle da ocorrência ou não dos fatos geradores relacionados ao ICMS.

Tal conceito encontra amparo no art. 299 do RICMS/CE:



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

“Art.299. Entende-se por registro fiscal as informações gravadas em meio magnético referentes aos elementos contidos nos documentos fiscais e livros fiscais e as demais informações para a perfeita identificação das operações e prestações”.

De fato, o Fisco instituiu a EFD – instrumento imprescindível para análise da situação do estabelecimento. No qual contempla basicamente todas as informações dos livros de registros fiscais do contribuinte. De conteúdo analítico, passou a conter informações que antes chegavam ao fisco de maneira esparsa, através de diversos documentos, quais sejam: GIM, GIDEC, SISIF, entre outros. De modo que, os contribuintes do ICMS, para fins de recolhimento do imposto, estão obrigados a utilizar e registrar nos sistemas de controle instituídos pela SEFAZ todos os documentos previstos na Legislação Tributária vigente.

Entenda-se que a cada operação realizada corresponde uma escrituração cujo lançamento obedece a ordem cronológica das aquisições e saídas de mercadorias, devendo o registro ser feito documento por documento, em razão da não-cumulatividade característica essencial do ICMS, no qual sua inobservância acarreta implicações à conta gráfica que controla o fluxo de crédito/débito/saldo do imposto.

De forma que a escrituração digital do movimento de entrada/saídas de mercadorias ou bens e de prestação de serviços de transporte e de comunicação deve ser realizado pelo estabelecimento a qualquer título, independentemente do tipo de operação.

Cumpra informar que a escrituração de documentos fiscais é uma das obrigações mais importantes do contribuinte do ICMS. Por meio dela são repassadas ao fisco todas as informações relacionadas às movimentações, o faturamento, os impostos a serem pagos e outras informações de interesse do governo.

Sendo dever da autuada ao utilizar os documentos fiscais adotados pela legislação tributária cearense pertinente ao ICMS previstos no art. 127 do Dec. n. 24.569/97, quer seja como emitente – conforme a operação que realizar ou destinatária deve proceder com a escrituração. Além disso, o descumprimento destas obrigações podem acarretar sérios problemas junto aos órgãos responsáveis pelo recolhimento de tributos e fiscalização.

De fato, a escrituração de documentos fiscais de entrada é feita no Registro de Entrada da Escrituração Fiscal Digital – EFD (SPED) e é destinada exclusivamente às entradas de mercadorias, bens e serviços. Isto é, as operações devem ser registradas individualmente e cronologicamente, respeitando as datas de ingresso da mercadoria/serviço no estabelecimento.

Vê-se que, a situação fática delineada nos autos indica claramente que o ilícito se refere a deixar de escriturar no livro registro de entrada na sua Escrituração Fiscal Digital – EFD - Notas Fiscais de entrada de mercadorias, obrigação prevista no art. 276-A §§ 1º, 2º e 3º do RICMS, in verbis:

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





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

§ 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.

Sendo esse instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação dos livros fiscais e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal das empresas. Devendo o contribuinte apresentá-la até o 15º dia do mês subsequente ao período de apuração do imposto, de acordo com o convênio 143/06, protocolo ICMS 77/08 e arts. 2º e 4º do Dec. 29.041/07.

De tal forma que não subsiste o argumento de que os efeitos praticados pela recorrente não acarretaram nenhum prejuízo ao Erário. Com efeito, o Fisco Estadual foi prejudicado, sim, por ter havido desobediência aos ditames contidos na legislação, não podendo ser aceito em nenhum a hipótese que suas normas sejam desconsideradas.

Quanto a perda do direito de efetuar o lançamento – Decadência para o período antes de 29/11/2012 (art. 150 § 4º do CTN)”.’

Cumprir informar que a exigência tem natureza acessória nos termos do artigo 126 do RICMS, no qual entende-se por obrigação acessória as prestações positivas ou negativas previstas na legislação que estabelece procedimentos relativos à arrecadação ou a fiscalização do ICMS.

De modo que a legislação do ICMS impõe aos contribuintes deveres instrumentais tributários, que são relações jurídicas tributárias, de conteúdo não patrimonial, que se traduzem num fazer, não fazer ou tolerar que se faça, criados por lei para serem cumpridos pelo contribuinte. É através do cumprimento desses deveres instrumentais que se torna possível à exata fiscalização e arrecadação do ICMS.

Sendo o ICMS um tributo altamente complexo, necessita de instrumentos capazes de possibilitar a sua operacionalidade no tocante à sua formalidades. De forma que, o CTN prevê a existência de obrigação tributária acessória que, de acordo com a sua própria definição plasmada no art. 113, § 2º e 3º, decorrente da legislação tributária, tem por objeto as prestações positivas e negativas em que o sujeito passivo deve cumprir várias outras obrigações acessórias previstas na legislação, para que o sujeito ativo (o Fisco) possa exercer o controle que lhe é de



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

direito.

Em outras palavras, o fato gerador da obrigação acessória, nada mais é do que, qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Logo, não é mera formalidade já que elas existem para garantir o cumprimento da obrigação principal de forma que o cumprimento dessas obrigações não seja uma faculdade do contribuinte quanto à escrituração das operações de entrada no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED/Escrituração Fiscal Digital - EFD. Configurando infração à legislação tributária o seu descumprimento.

Acrescenta-se que neste tipo de infração não se discute se houve ou não o adimplemento de obrigação principal e sim a conduta irregular do contribuinte em não escriturar informações fiscais relativa as operações de entrada no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED/Escrituração Fiscal Digital - EFD, cuja tipificação na legislação tributária exige a aplicação de multa autônoma.

Ou seja, a obrigação acessória decorre diretamente de lei, no interesse da administração tributária, e não tem sua observância vinculada à existência de qualquer obrigação principal, ou seja, do fato gerador do tributo; por isso, sua exigibilidade nos casos previstos na legislação competente.

Por essa razão, o § 3º do art. 113 do CTN prescreve que a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. Quer dizer, não fica facultado ao contribuinte fazer ou não.

Sendo assim, o fato de não escriturar as informações fiscais relativas a operações de entrada no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED/Escrituração Fiscal Digital – EFD, configura descumprimento de obrigação tributária acessória, passível de sanção pecuniária, na forma da legislação de regência.

De modo que, temos que a conduta tipificada no auto de infração é uma formalidade que não foi observada pela autuada, em que houve o descumprimento de um dever jurídico, cominando, portanto, com uma sanção.

Segundo nos ensina, Luciano Amaro, a ocorrência do fato gerador dá nascimento à obrigação tributária. Porém, em diversas situações, embora ocorrido o fato gerador, a lei tributária não requer do sujeito passivo nenhum pagamento se e enquanto não houver, por parte do sujeito ativo, a prática de um específico ato jurídico, que se reflete, no caso em tela, a de escriturar por meio do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED/Escrituração Fiscal Digital – EFD as notas fiscais eletrônicas em operações de entrada, na forma prescrita em lei, a fim de que este fique adstrito a, no prazo assinalado na lei, satisfazer o direito do credor, sob pena de não o fazendo ser submetido à ação fiscal e aos efeitos dela decorrente, ou seja, a lavratura do auto de infração.



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

Assim, definido, no presente processo que se trata de uma prestação de fazer do contribuinte que foi inobservada por ele caracteriza descumprimento de obrigação acessória, logo, aplica-se a norma do art. 173, inc. I, do CTN, que diz que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, o prazo decadencial só se inicia no primeiro dia do exercício seguinte a ocorrência dos fatos geradores, em relação ao dever de escriturar/registrar todas as suas operações de entrada de mercadorias.

Como o contribuinte não escriturou/registrou informações fiscais no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED/Escrituração Fiscal Digital – EFD de notas fiscais eletrônicas em operações de entrada se trata de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, logo, não há que se falar em antecipação de pagamento por parte do sujeito passivo, pois, não há o que homologar, aplica-se, então à hipótese a regra de decadência prevista no inciso I do art. 173 do CTN, segundo a qual a contagem do prazo de que dispõe o Fisco para formalizar o crédito tributário se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tendo em vista tratar-se de lançamento de ofício, consoante a previsão do art. 149, incisos II, IV e VI. De modo que, não há que se falar em incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN.

Portanto, afastamos tal argumento, uma vez que, o fato gerador ocorreu no exercício de 2012, sendo que a lavratura do auto de infração foi realizada no dia 29/11/2017. O prazo decadencial passa a fluir a partir do dia 01/01/2013, sendo seu término em 31 de dezembro de 2017. A partir de 01 de janeiro de 2018, decairia o direito de o Fisco lançar o respectivo crédito. Contudo, tal não ocorreu, pois o lançamento foi realizado em novembro de 2017, logo, não há que se falar em decadência do lançamento.

Quanto a decisão citada em sua defesa emanada do TJ-CE. Cumpre dizer que tal decisão adstringe-se ao feito que lhe deu origem, não podendo ser estendida a outros feitos, ainda que se caracterize a analogia da situação fático-jurídica.

Podendo o julgador singular manifestar livremente o seu convencimento por ocasião da fundamentação de sua decisão, ao analisar a conduta ilícita do contribuinte/legislação que rege a matéria e aplicação da penalidade, consoante princípio constitucional da motivação dos atos administrativos. No máximo podem ser tomadas como orientações, contudo sem estar vinculadas a elas.

Isto é, as decisões prolatadas nos Tribunais bem como neste Órgão não têm efeito vinculante para as que venham a ser exaradas posteriormente, quando inexistir súmula acerca da matéria em discussão. Logo, não há a obrigatoriedade deste julgador seguir o entendimento esposado em decisões anteriores.

No que diz respeito à ofensa aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade em relação à multa deve-se ressaltar que não é da competência do Poder Executivo apreciar eventual ilegalidade ou inconstitucionalidade de leis, tarefa esta reservada apenas ao Poder Judiciário, por isso se o contribuinte não concorda com tal cobrança deve recorrer a este poder



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

para sua contestação. Nesse sentido é o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, nele inserido pela MP nº 449/08, *in verbis*:

*“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;”*

Afastar a incidência de um dispositivo legal corresponde a uma declaração de inconstitucionalidade, conforme o entendimento do STF esposado na Súmula Vinculante nº 10:

*“Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, art. 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta a sua incidência, no todo ou em parte.”*

Quanto a penalidade aplicada pela autoridade fiscal e ratificada pela julgadora singular, vale informar que, a aplicação da sanção tributária fica caracterizada a partir do momento em que o sujeito passivo deixa de cumprir suas obrigações fiscais, independentemente do tempo de atraso e da intenção do contribuinte em incorrer no delito fiscal. Cria-se, após, o direito do sujeito ativo de imputar as penalidades descritas em lei, de modo a garantir a execução da norma fiscal e a consecução da obrigação tributária. Neste sentido, parafraseando o incomparável Miguel Reale, a atribuição de sanções nada mais é do que um "processo de garantia daquilo que se determina em uma regra"

Entendemos que para a correta aplicação de uma norma sancionadora consiste em colocar o dispositivo legal instituidor da obrigação tributária, isto é, o art. 269, 276-A a 276-M do RICMS, de natureza acessória que deve ser cumprida pelo contribuinte, nada obstante não ocorrer qualquer prejuízo para o fisco relativamente à obrigação tributária principal.

Assim, coerente com o ato infração e o regime tributário o qual está submetido à operação entendo que deve aplicar a penalidade prevista no art. 123 III “g” da Lei 12.670/96, em que se correlacionam como falta de registro/escrituração no livro de entrada da Escrituração Fiscal Digital – EFD, art. 276-A.

No caso em questão, a inobservância da norma que ampara a acusação é de caráter específico abrangendo de forma pontual, diante do que foi exposto, o ilícito praticado pela atuada, ou seja, sobre ele se enquadra a incidência da norma imperativa, não podendo se sobrepor a ela uma norma secundária editada com o intuito de explicar/regulamentar as disposições contidas no art. 285- processamento de dados - do Dec. n. 24.569/97.

Diante desse quadro, é dever aplicar a penalidade do art. 123, III, “g” da Lei nº



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

12.670/96, haja vista ser a específica para o caso, eis que a lei impõe determinada penalidade diante de uma conduta infringente do contribuinte e na constatação dessa falta a penalidade específica deve ser aplicada.

Pelo acima exposto, fica evidente pela análise das peças que compõe o processo que a empresa cometeu o ilícito relatado na inicial, devendo na conduta da autuada ser aplicada penalidade gizada no art. 123 III "g" da Lei 12.670/96, com alteração dada pela Lei 16.258/2017.

Isto posto, voto pelo conhecimento do Recurso Ordinário, negar-lhe provimento para que seja mantida a decisão de procedência exarada em 1ª Instância em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária.

É como VOTO.

**03 – DECISÃO**

**Processo de Recurso nº 1/518/2018 – Auto de Infração: 1/201721251-3. Recorrente: GUABI NUTRIÇÃO E SAUDE ANIMAL SA.: Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA. Relator: Conselheiro MARCUS MOTA DE PAULA CAVALCANTE.**

**Decisão:** A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário e deliberar nos seguintes termos: **1. Em referência à preliminar de decadência, suscitada com base no art. 150, § 4º do CTN – Afastada por maioria de votos, sob o entendimento de que se aplica ao caso a contagem de prazo decadencial prevista no artigo 173, I, do CTN, pois se trata de obrigação acessória. Vencido o Conselheiro Wander Araújo de Magalhães Uchôa, que votou pela decadência parcial, por considerar decaído o período até outubro de 2012, nos termos do art. 150, §§4º, do CTN. 2. No mérito, por maioria de votos, a 2ª Câmara resolve negar provimento ao recurso interposto, 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. Vencido o conselheiro Wander Araújo de Magalhães Uchôa, que se manifestou pela parcial procedência da autuação, aplicando a penalidade do art. 123, VIII, "L" da Lei nº 12.670/96, com as alterações da Lei nº 16.258/2017, conforme parecer da Assessoria Processual Tributária.**

**SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE REC. TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, 05 de 05 de 2021.



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

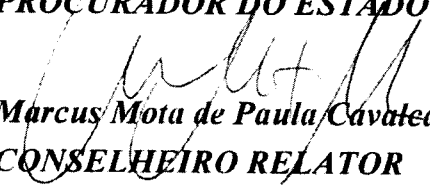
FRANCISCO JOSE DE OLIVEIRA  
SILVA:29355966334

Assinado de forma digital por FRANCISCO JOSE DE  
OLIVEIRA SILVA:29355966334

Dados: 2021.04.23.13:47:38 -03'00'

**Francisco José de Oliveira Silva**  
**PRESIDENTE**

  
**Ubiratan Ferreira de Andrade**  
**PROCURADOR DO ESTADO**

  
**Marcus Mota de Paula Cavalcante**  
**CONSELHEIRO RELATOR**