



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

RESOLUÇÃO n 089/2020

4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

6ª (sexta) SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO, REALIZADA POR VIDEOCONFERÊNCIA EM 10/08/2020

PROCESSO Nº: 1/ 5403 /2017

AUTO DE INFRAÇÃO: 1/ 201714614

RECORRENTE: AUGE MOTOS LTDA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

CONSELHEIRA RELATORA: DALCÍLIA BRUNO SOARES

**EMENTA:** FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADA DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL- EFD. 1. **Decadência** aplica-se o art. 173, I, do CTN às obrigações acessórias. 2. **Preliminares de nulidade do Auto de Infração por prática de ato extemporâneo, erro na capitulação da infração e na indicação dos dispositivos legais infringidos** – Afastadas, por unanimidade de votos; 3- **Nulidade do auto de infração por erro no Relatório Fiscal** prejudicada como preliminar e, no mérito não se identificou divergências, o valor descrito na planilha fiscal confere com a Base de Calculo do Auto de Infração; 4- **Pedido de perícia** indeferido; 5- **No mérito**, decide-se conhecer o Recurso Ordinário, negar-lhe provimento e, por maioria de votos confirmar a decisão exarada pela instância singular de **PROCEDÊNCIA** do lançamento. Decisão em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado, que sugeriu alteração da penalidade; 6- **Fundamentação legal:** art. 173, I, do CTN; arts. 262, 269, 276-A, 276-C, 276-G, 672, 674, 821, § 2º, do Decreto n° 24.569/1997; **Penalidade:** art.126, da Lei n° 12.670/96 com redação da Lei n° 16.258/2017.

**PALAVRAS-CHAVES:** FALTA DE ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL. NOTAS FISCAIS DE ENTRADA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DECADÊNCIA. ESCRITURAÇÃO EXTEMPORÂNEA.

**RELATÓRIO:**

O Auto de Infração trata de falta de escrituração de documentos fiscais relativos as entradas de operações tributadas pelo regime de substituição tributária, com imposto retido. A empresa não comprovou o registro de diversos documentos fiscais de entradas de mercadorias, no valor de R\$ 607.337,21, exercício de 2012. Indica como artigos infringidos: art. 127 do Decreto n° 24.569/1997 e penalidade do art. 126 da Lei n°12.670/1996, modificada pela Lei n° 16.258/2017.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

O sujeito passivo apresentou **defesa** com os mesmos argumentos citados no Recurso Ordinário, resumidamente argui decadência com base no art. 150 §4º do Código Tributário Nacional- CTN, nulidade por extemporaneidade do Auto de Infração, erro no Relatório Fiscal, na capitulação da infração e penalidade aplicada, requer perícia e suspensão da exigibilidade do crédito tributário e reenquadramento da multa.

O lançamento foi julgado **PROCEDENTE** em 1ª Instância, com fundamento no art. 276-A §3º, 276-G, I, do Decreto nº 24.569/1997 e penalidade do art. 126 da Lei nº 12.670/1996, modificada pela Lei nº 16.258/2017. A decisão singular:

- Afastou a decadência por considerar aplicável o artigo 173 do CTN, considerou dentro do prazo válido para cobrança do ICMS o lançamento efetuado em 2017 referente a fato gerador de 2012;
- Afastou a nulidade por prazo entre a expedição da Ordem de Serviço e o início da ação fiscal, considerou que ele não existe, pois o §6º do art. 821 do Decreto nº 24.569/1997 foi revogado pelo Decreto nº 26.523/2002, logo não havia necessidade de expedição de nova Ordem de Serviço;
- Afastou a nulidade por erro na capitulação da multa, pois cabe ao julgador adequar os dispositivos infringidos e a penalidade aplicável ao fato;
- O argumento de que efetuou o lançamento de todas as notas fiscais na EFD da empresa e na escrita contábil não se sustenta, pois, não se pode efetuar o lançamento fiscal de forma extemporânea. As notas fiscais devem ser lançadas na escrita fiscal no período de apuração do imposto;
- O argumento que a autuada não efetuou o lançamento dos documentos (fls. 47/51) porque estes foram emitidos equivocadamente pela Honda da Amazônia e cancelados, não possui sustentáculo, porquanto, ainda que cancelados os referidos documentos deveriam ter sido lançados na EFD;
- Indeferiu pedido de perícia por ser genérico;
- Afastou o reenquadramento da penalidade sugerida pela defesa e manteve a multa com base no art. 126 da Lei 12.670/1996.

O sujeito passivo interpôs **Recurso Ordinário** com os mesmos argumentos apresentados na defesa, dentre os quais se destaca:

- **Decadência** do lançamento com base no art.150 §4, do CTN, pelo qual o direito de a Fazenda constituir o crédito extingue-se em cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador;



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

- **Extemporaneidade do auto de infração** com base no § 6º do art. 821 do Decreto nº 24.569/1997;
- **Erro na capitulação da infração** e na penalidade aplicada;
- **Erro no relatório fiscal**, argui que as Notas Fiscais Eletrônicas- NFEs nº(s) 4077025, 4706313, 4706314, 4706370, 4706376 não deveriam ser escrituradas pela contribuinte porque foram emitidas indevidamente pela HONDA da Amazônia e em ato contínuo estornadas pela própria HONDA. Afirma que não há possibilidade de se lançar na EFD, notas fiscais eletrônicas estornadas pelo remetente, como sugeriu o julgador singular, mas somente NFEs canceladas de Saídas;
- Afirma que as demais NFEs elencadas estão registradas na EFD de forma extemporânea, nas datas em que ocorreram as operações, nos livros contábeis da empresa;
- Afirma existirem dois relatórios emitidos pela Administração Tributária com informações divergentes sobre o mesmo fato;
- Requer **perícia ou diligência** nos Livros fiscais e contábeis da Contribuinte, para checagem da escrituração extemporânea e da contabilização das referidas NFEs;
- Requer **redução da penalidade**, com reenquadramento no art. 123, III, g, da Lei nº 12.670/1996, com a redação anterior a Lei nº 16.258/2017 que previa multa de 20 UFIRCE ou o percentual de 1% das operações do parágrafo único do art. 126 da Lei 12.670/96, comprovado o competente lançamento contábil;

A Assessoria Processual Tributária manifestou-se no sentido de conhecer o Recurso Ordinário, dar-lhe parcial provimento para modificar a decisão singular de PROCEDÊNCIA do auto de infração para PARCIAL PROCEDENCIA com aplicação da penalidade prevista no art. 123, VIII L da Lei nº 12.670/1996, com redação da Lei nº 16.258/2017.

Em síntese é o relatório.

#### VOTO DA RELATORA:

Sobre a decadência requerida pela parte com base no art. 150, § 4º do CTN, que prevê a contagem do prazo decadencial a partir da **ocorrência do fato gerador**, afasta-se por se tratar de lançamento de ofício referente ao descumprimento de obrigação acessória de escriturar documentos fiscais de entradas sujeitas ao regime de substituição tributária, portanto, inexistente uma declaração de débito a ser homologado pelo fisco.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferiu a Súmula n.º 555 sobre a decadência manifestando o entendimento que se deve aplicar como regra geral a contagem prevista no art. 173, I do CTN quando não houver declaração do débito e a legislação atribuir ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa:

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. (Súmula 555, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2015, DJe 15/12/2015)

(...) "Há a hipótese, entretanto, de o sujeito passivo não cumprir, ou cumprir de modo diverso, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo fisco não poderá ser caracterizada como mera homologação, já que esta pressupõe a existência das providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa. Nesse caso, cabe ao fisco, na forma estabelecida pelo art. 149 do CTN, proceder ao lançamento de ofício, que é executado também nos casos de omissão ou inexatidão do sujeito passivo no cumprimento dos deveres que lhe foram legalmente atribuídos. Com efeito, em tais casos, não há o que se homologar.

Assim, afastada a hipótese de homologação e, por conseguinte, aplicando-se as disposições concernentes ao lançamento de ofício, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário deve ser calculado com base no art. 173, I, do CTN, isto é, contam-se 5 (cinco) anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia haver sido efetuado." ((VOTO) REsp 973189/MG, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 04/09/2007, DJ 19/09/2007, p. 262). (AgRG no AREsp 76977/RS)

Entende-se que ao lançamento de ofício deve-se aplicar a regra geral prevista no art. 173, I do CTN para a contagem do prazo decadencial, isso significa que a contagem deve iniciar a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento foi efetuado, de acordo com entendimento jurisprudencial pacificado no STJ e nos termos do CTN:

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*

No caso, a contagem do prazo decadencial referente a infrações praticadas no exercício de 2012, iniciou-se no primeiro dia do exercício seguinte (2013), assim seu término ocorreu em 31/12/2017. Considerando que o contribuinte teve ciência do Auto de Infração em 18/08/2017 conclui-se que o lançamento se encontra dentro do prazo decadencial de 5 (cinco) anos, com base no art 173, I, do CTN.

Em relação à preliminar de nulidade por prática de ato extemporâneo com base no § 6º do art. 821 do Decreto nº 24.569/1997 que determinava a emissão de novo ato designatório, na hipótese de não ter sido lavrado Termo de Início de Fiscalização dentro do



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

*prazo estabelecido no parágrafo primeiro*, não obstante tal dispositivo ainda continuar em vigor, sua eficácia foi prejudicada com a revogação do *parágrafo primeiro* nele mencionado, pelo art. 6º, inciso II, do Decreto nº 26.523, de 19/02/2002:

Art. 821. A ação fiscal começará com a lavratura do Termo de Início de fiscalização, do qual constará, necessariamente

§ 1º Expedida a ordem de serviço ou a portaria, conforme o caso, a que se refere o artigo anterior, o Agente do Fisco terá o prazo de até 20 (vinte) dias contados da data de sua expedição ou publicação, respectivamente, para que efetue a lavratura do Termo de Início de Fiscalização. (REVOGADO)

§ 2º Lavrado o Termo de Início de Fiscalização, o agente do Fisco terá o prazo de até 180 (cento e oitenta) dias para conclusão dos trabalhos, contados da data da ciência ao sujeito passivo, conforme disposto em regulamento.

§ 6º Na hipótese de não ter sido lavrado Termo de Início de Fiscalização dentro do prazo estabelecido no parágrafo primeiro (REVOGADO), será emitido novo ato designatório. (grifei)

Com efeito o §1º do art. 821 do Decreto n º 24.569/1997 era o dispositivo que estabelecia o prazo de até 20 (vinte) dias contados da data de expedição Mandado de Ação Fiscal para que se efetuasse a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, assim sua revogação tornou sem efeito prático a regra contida no § 6º do citado artigo.

Em consequência, apenas permaneceu a exigência de o fiscal observar o prazo de 180 (cento e oitenta) dias para encerramento da ação fiscal, cuja contagem inicia-se com a ciência do Termo de Início, nos termos do § 2º do art. 821 do Decreto n º 24.569/1997.

Nesse caso, a ciência do Termo de Início n º 2017.02506 ocorreu em 22/02/2017, assim o prazo para encerramento da ação fiscal terminava em 22/08/2017, considerando que o contribuinte teve ciência do Termo de Conclusão de Fiscalização em 22/08/2017 conclui-se que o procedimento de fiscalização foi encerrado dentro do prazo legal de 180 (cento e oitenta) dias estabelecido na legislação, inexistindo a prática de ato extemporâneo, nem a duração de 258 dias de ação fiscal como afirmou a defesa.

A Instrução Normativa nº 49/2011 prevê que a ação fiscal estará concluída, com a emissão do Termo de Conclusão de Fiscalização, quando exigido, **com ou sem a lavratura de auto de infração**, logo, nenhum ato foi praticado sem observância das regras procedimentais:

Art. 5º As ações fiscais previstas no § 1º do art. 1º desta Instrução Normativa deverão ser concluídas no prazo de até 180 (cento e oitenta) dias.

§ 1º Para efeito deste artigo, considera-se concluída a ação fiscal, com a emissão do Termo de Conclusão de Fiscalização (Anexo IV), quando exigido, com ou sem a lavratura de auto de infração, com a ciência ao sujeito passivo por meio de uma das seguintes modalidades de intimação:

I - pessoal, mediante subscrição



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

A preliminar de nulidade suscitada sob a alegação de erro na capitulação da infração e erro na indicação dos dispositivos legais infringidos foi afastada porque o auto de infração descreve o fato que ensejou a acusação de forma clara e precisa, bem como sua capitulação legal está corretamente descrita, estando devidamente motivado e embasado em elementos de provas anexos, garantindo assim o exercício do contraditório e da ampla defesa.

No Brasil prevalece o princípio processual da substanciação segundo o qual se exige, para a identificação do pedido, a dedução dos fundamentos de fato e de direito da pretensão, ou seja, "da mihi facta dabo tibi jus" (dá -me os fatos e te darei o direito), portanto o relato claro e preciso dos fatos que motivaram o lançamento são suficientes a análise do mérito, independente se há erro ou ausência nos dispositivos legais indicados pela fiscalização:

"Ao formular a petição inicial, o autor não está obrigado a indicar os dispositivos legais que disciplinam a matéria, pois o juiz deve conhecer a lei. **A exposição dos fatos correta e sem lacunas é o suficiente para embasar o pedido** e, mesmo a invocação equivocada de algum dispositivo legal, não impede a prestação da tutela jurisdicional do Estado" ( Dicionário Jurídico Brasileiro Acquaviva - Marcus Claudio Acquaviva, pg.404)

"No Brasil a exemplo da Alemanha adotou a teoria da Sustanciación do pedido, segundo o qual se exige, para a identificação do pedido, a dedução dos fundamentos de fato e de direito da pretensão, contrariando a teoria da individuação, anteriormente empregada e que exigia apenas a indicação dos fundamentos jurídicos para caracterizar a causa de pedir e tornar admissível a ação . Hoje, a teoria da individuação se encontra superada e não guarda mais nenhuma importância jurídica"( Código de Processo Civil Comentado- Nelson Nery Júnior/ Rosa Maria Andrade Nery- ed. RT, pg. 566)

A nulidade por cerceamento ao direito de defesa ocorre quando há um dano concreto e evidente ao seu pleno exercício, pois a mera presunção genérica de prejuízo é incapaz de invalidar um ato regularmente constituído nos termos da Lei n ° 15.614/2014:

Art. 84. As irregularidades ou omissões passíveis de correção não serão declaradas nulas.

§ 6º As incorreções ou omissões do auto de infração e a inobservância de exigências meramente formais que não constituam prejuízo à defesa não acarretam a nulidade do ato administrativo, desde que haja elementos suficientes e possíveis à determinação do sujeito passivo, a natureza da infração e o montante do crédito tributário.

§ 8º Nenhum ato será declarado nulo se da nulidade não resultar prejuízo para as partes.

Nesse sentido, aquele que alega vício formal deve indicar qual prejuízo certo e irreparável efetivamente sofreu, quais restrições a defesa se viu privada, quais provas não pode produzir ou quais incorreções ou omissões não poderiam ser saneadas, exceto pela declaração de nulidade do ato:



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

A existência do prejuízo deve ser concreta e devidamente evidenciada. A mera intervenção genérica de que se violou o direito de defesa em juízo, não satisfaz nem supre a exigência de indicar, ao tempo de promover-se o incidente de nulidade e como um requisito de admissibilidade, qual é o prejuízo sofrido, as defesas de que se viu privado ou as provas que não pode produzir (KOMATSU, Roque. Da Invalidez no Processo Civil. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 1991. p. 241).

Assim, conclui-se que a 'perspectiva de prejuízo' não é critério apto a influir no problema da arguição ou da decretação das nulidades absolutas, mas só o prejuízo, já ocorrido' ou o 'prejuízo' que não tenha ocorrido (aplicação retroativa do princípio) (WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. Nulidades do Processo e da Sentença. 4ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 1997. Coleção estudos de direito de processo Enrico Tullio Liebman, v.16. p. 202).

A nulidade do auto de infração por **erro no Relatório Fiscal** restou prejudicada por se tratar de mérito e não preliminar de nulidade propriamente dita, por isso será abordada adiante.

Pelas razões expostas afastou todas as preliminares de nulidade requerida pela parte e considero válido o lançamento efetuado no Auto de Infração cujo conteúdo está claro e preciso, inexistindo prejuízo ou vício que pudesse ensejar o cerceamento ao direito de defesa.

**No mérito**, a infração denominada de FALTA DE ESCRITURAÇÃO é caracterizada pela conduta "omissiva" do contribuinte de não escriturar notas fiscais eletrônicas em seus livros físicos ou digitais, no caso, a prova da infração decorre de ausência dos documentos listados na planilha fiscal no Registro de Entrada da Escrituração Fiscal Digital-EFD da empresa. A infração foi identificada a partir de dados do Sistema Público de Escrituração Fiscal Digital- EFD e informações fornecidas pelo Laboratório Fiscal, referente ao exercício 2012, conforme planilhas em anexo.

A recorrente apresentou planilha na qual listou as notas fiscais objeto da autuação, com suas respectivas datas de escrituração na EFD e na contabilidade, supostamente todas teriam sido escrituradas em dois dias 29/06/2012 e 28/12/2012, independentemente da data de emissão e ingresso no estabelecimento, o que implica em escrituração extemporânea de documentos fiscais.

De acordo com a recorrente a referida planilha prova que não existiu infração porque todas as notas estariam escrituradas, ainda que fora do prazo, argumenta que "inexiste impedimento para escrituração extemporânea de documentos fiscais". Entretanto, tal afirmação não procede, pois, a legislação tributária estabelece prazos e procedimentos a serem observados na escrituração.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

A legislação tributária determina que os lançamentos devam obedecer à ordem cronológica de entradas efetivas no estabelecimento e sejam encerrados no último dia de cada mês, logo, é defeso ao contribuinte proceder a escrituração de forma diversa, escolher mês e ano, de forma aleatória para escriturar suas operações, sem a devida autorização do fisco:

Art. 262. Os lançamentos nos livros fiscais serão feitos a tinta, com clareza, não podendo a escrituração atrasar-se por mais de 05 (cinco) dias, ressalvados os livros a que forem atribuídos prazos especiais.

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.

§ 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. (...)

§ 4º A escrituração do livro deverá ser encerrada no último dia de cada mês.

§ 5º Os documentos fiscais relativos às entradas de material de consumo poderão ser totalizados segundo a natureza da operação, para efeito de lançamento global no último dia do período de apuração.

Art.276-E. O arquivo digital conterá as informações dos períodos de apuração do ICMS e será transmitido até o dia 20 do mês subsequente ao do período informado, mediante utilização do software de transmissão disponibilizado pela RFB.

É importante destacar que apesar de a recorrente afirmar que escriturou todas as notas fiscais de forma extemporânea, não anexou aos autos quaisquer cópias de arquivos, livros fiscais ou contábeis que comprovassem a efetiva escrituração fiscal e/ou contábil nas datas mencionadas e, antes de iniciada a ação fiscal.

As supostas escriturações nas datas mencionadas na planilha da recorrente não foram identificadas nos arquivos mensais de Escrituração Fiscal Digital (EFD), anexo aos autos pela fiscalização, nem em buscas realizadas ao SPED via Intranet, portanto, não se identificou elementos comprobatórios de escrituração das notas objeto da acusação no prazo regular ou de forma extemporânea, o que reforça o convencimento sobre a procedência da acusação.

Afasta-se o pedido de **perícia e diligências** nos Livros fiscais e contábeis do contribuinte para averiguar dados que ela própria poderia ter trazido aos autos, posto que detém da posse de documentos, arquivos fiscais e contábeis necessários a comprovar a escrituração nas datas mencionadas na planilha apresentada, sendo ônus da empresa produzir provas de fatos impeditivos, modificativos e extintivos da acusação, nos termos do art. 373 da Lei nº 13.115/2015 (CPC):



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

O ônus da prova de fatos constitutivos cabe ao fisco e, a prova dele foi produzida pelo agente fiscal que anexou o arquivo de Registro de Entrada da EFD, mês a mês, o que tornou possível averiguar se houve a escrituração descrita na planilha da recorrente nos dois únicos dias nela mencionados (29/06/2012 e 28/12/2012) para todas as notas. A análise dos arquivos indicou que não houve escrituração das notas fiscais nas datas mencionadas.

Consulta ao sistema SPED mostrou que a empresa fez várias retificações em sua Escrituração Fiscal Digital (EFD), durante todo o exercício de 2012, alguns meses possuem mais de duas retificações, concentradas nas mesmas datas de 16/02/2012, 20/04/2015, 30/4/2013 e 7/8/2017, logo, caberia a empresa trazer aos autos o arquivo que originou os dados citados na planilha apresentada pela defesa e, provar que tal escrituração aconteceu antes de iniciada a ação fiscal e foi devidamente transmitida ao fisco.

Considerando que houve a mera apresentação de planilha elaborada pela recorrente, desacompanhada de suporte documental de livros, arquivos fiscais e/ou digitais que comprovassem a origem dos dados contidos na planilha da defesa, conclui-se que a recorrente não trouxe elementos probatórios que ensejasse o envio do processo a perícia, não sendo função da perícia produzir provas de escrituração fiscal e contábil, quando nenhum indicio foi apresentado nos autos.

Considera-se que há elementos suficientes nos autos para formar o convencimento do Colegiado sobre a ocorrência da infração relatada na inicial e, que o autuado não apresentou elementos probatórios que ensejasse a necessidade de perícia, não constam nos autos provas ou indícios de que os dados contidos na planilha elaborada pela defesa tenham suporte em livros fiscais ou contábeis da autuada, motivo pelo qual se decide pelo **INDEFERIMENTO** do pedido de perícia requerido pela parte, com base no art. 97, III, da Lei nº 15.614/2014:

Art. 97. O julgador indeferirá, de forma fundamentada, o pedido de realização de perícia, quando:

I – formulado de modo genérico;

II – não observada a pertinência dos quesitos formulados aos fatos imputados na autuação;

III – os fatos forem incontroversos e os elementos contidos nos autos forem suficientes à formação de seu convencimento;



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Sobre o argumento de que as Notas Fiscais nº (s) 4077025, 4706313, 4706314, 4706370, 4706376 não foram escrituradas pelo Contribuinte por terem sido “ESTORNADAS” pela própria HONDA, em ato contínuo a sua emissão, convém observar que as provas anexadas ao processo pela própria defesa afastam tal argumento (fls. 47 a 51), pois os DANFES nº (s) 217908, 217908, 254672, 254728 e 254735, emitidos no dia 25/07/2012 mostram que as cinco notas questionadas foram objeto de operação de devolução e, não de cancelamento ou estorno como afirmou a defesa.

Em busca da verdade material, buscou-se informações no Sistema SITRAM e no Portal da NFe sobre Notas Fiscais nº (s) 4706313, 4706314, 4706370, 4706376, as consultas realizadas não mostraram o cancelamento das notas, mas, sim a selagem delas no dia 10/07/2012, o que permite concluir que houve circulação dos documentos de remessa, antes de emitidas as notas de devolução em 25/07/2012. Não foi identificada a selagem dos DANFES nº (s) 217908, 217908, 254672, 254728 e 254735, conforme demonstrativo abaixo:

NUMERO NFe Remessa NFe Devolução	CHAVE DE ACESSO	Data	Valor R\$	Data Selagem NFe Remessa NFe Devolução
Rem 4077025 Dev 217908	1312010433716800014855027 0040770251000000005	27/01/2012	3.660,10	
Rem 4706313 Dev 254671	1312060433716800014855027 0047063131000000008	15/06/2012 25/07/2012	4.565,92	10/07/2012 Não selada
Rem 4706314 Dev 254672	1312060433716800014855027 0047063141000000005	15/06/2012 25/07/2012	4.565,92	10/07/2012 Não selada
Rem 4706370 Dev 254728	131206043371680001485502 70047063701000000004	15/06/2012 25/07/2012	5.738, 16	10/07/2012 Não selada
Rem 4706376 Dev 254735	1312060433716800014855027 0047063761000000008	15/06/2012 25/07/12	5.988.51	10/07/2012 Não selada

Considerando que houve registro de passagem no Estado do Ceará das mercadorias descritas nas Notas Fiscais nº (s) 4706313, 4706314, 4706370, 4706376 no dia 10/07/2012 e, não há provas de que a mercadoria retornou antes de ingressar no estabelecimento da autuada conclui-se que a empresa estava obrigada a escriturar as citadas entradas em seu estabelecimento e, observar o procedimento previsto para devolução da mercadoria, previstos nos artigos 672 e 674 do Decreto nº 24.569/97:



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Art. 672. Na devolução de mercadoria, realizada entre contribuintes do ICMS, será permitido o crédito do ICMS pago relativamente à sua entrada, observados os seguintes procedimentos:

I - pelo estabelecimento que fizer a devolução:

- a) emitir nota fiscal para acompanhar a mercadoria, com indicação do número, data da emissão e valor da operação constante do documento originário, bem como do imposto relativo às quantidades devolvidas, consignando como natureza da operação - "devolução de mercadoria";
- b) escriturar no livro Registro de Saídas a nota fiscal de que trata a alínea anterior;

II - pelo estabelecimento que receber a mercadoria em devolução:

- a) escriturar no livro Registro de Entradas a nota fiscal a que se refere o inciso anterior;
- b) provar, pelos seus registros contábeis e fiscais e demais elementos de sua escrita, a restituição ou crédito de seu valor ou a substituição da mercadoria.

Art. 674. No caso de mercadoria não entregue ao destinatário, seu retorno far-se-á acobertado por Nota Fiscal Avulsa ou nota fiscal em entrada emitida pelo remetente. (redação vigente a época do fato gerador)

Art. 674-A. No caso de mercadorias não entregues ao destinatário em operações interestaduais, o seu retorno à origem deverá ser feito com o DANFE da mesma NF-e emitida por ocasião da saída pelo remetente, com o devido registro nos sistemas de informática da Secretaria da Fazenda (SEFAZ) quando da passagem pelo primeiro posto fiscal deste Estado.

§ 1.º Na hipótese do caput deste artigo, o direito à exclusão do débito do imposto ou ao crédito do ICMS pago, conforme o caso, será admitido quando do processamento da nota fiscal de entrada do remetente referenciando a NF-e emitida por ocasião da saída no campo próprio

Convém observar que apesar de emitida a nota fiscal de devolução pelo remetente, referenciando a NF-e emitida por ocasião da saída em campo próprio, não consta nela identificação das motos pelo número de chassi citado na nota de remessa, o que gera dúvidas sobre o produto devolvido.

Sobre o **erro no relatório fiscal** arguido pela defesa, não foram identificados nos autos as divergências indicadas pela defesa, pois o valor total descrito no arquivo denominado de "DEMONSTRATIVO DE NFE NÃO ESCRITURADAS NA EFD- Entradas" corresponde ao valor de R\$ 607.337,21 descrito como Base de Cálculo do Auto de Infração, bem como a planilha fiscal identifica todas as notas fiscais objeto da autuação, por número, chave de acesso, CNPJ, data de emissão e valor, o que permitiu a defesa contraditar a acusação.

Sobre o **mérito** da acusação, apesar de a Escrituração Fiscal Digital (EFD) ter substituído a escrituração em livros fiscais impressos, tal substituição não excluiu do ordenamento jurídico as regras gerais pertinentes a escrituração, as quais permanecem válidas, inclusive aquelas relativas ao prazo e ao modo de escriturar:



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

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

Assim continua em vigor na escrituração digital as regras que tornam obrigatório escriturar cada operação separadamente, obedecer à ordem cronológica das entradas efetivas no estabelecimento e encerrar a escrituração no último dia de cada mês para depois transmiti-la até o dia 20 do mês subsequente ao do período informado,:

Art.276-E. O arquivo digital conterá as informações dos períodos de apuração do ICMS e será transmitido até o dia 20 do mês subsequente ao do período informado, mediante utilização do software de transmissão disponibilizado pela RFB.

A legislação determina que os contribuintes obrigados à Escrituração Fiscal Digital (EFD) devem escriturar e, também, prestar informações fiscais, em arquivo digital, referentes à totalidade das operações de entrada e de saída de mercadorias, necessárias à apuração do ICMS incidente sobre as operações e prestações praticadas pelo contribuinte ou quaisquer outras de interesse do Fisco, nos termos do art. 276-A. do Decreto n° 24.569/1997

Uma Interpretação sistemática da legislação tributária permite inferir que as condutas de escriturar e prestar informações em um único arquivo digital, não constituem uma única obrigação acessória, posto que o legislador optou por descrever cada conduta e impor normas sancionatórias distintas para o descumprimento da obrigação escriturar, diferenciando-a da obrigação de informar.

A obrigação acessória de escriturar, operações e documentos em livros fiscais (Livro de Inventário, Registro de Saída, Registro de entrada, Livro de apuração etc) está prevista, principalmente, nos artigos que compõem o Título II – Dos Livros Fiscais do Livro Segundo – Das obrigações acessórias do Decreto n° 24.569/97.

A obrigação acessória de escriturar e informar em arquivo eletrônico está prevista, principalmente, na Seção VIII-A do Capítulo II do Título II do Decreto n° 24.569/97, nela a Escrituração Fiscal Digital-EFD é definida como *“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”*:



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

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

§ 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.

A Escrituração Fiscal Digital – EFD em *arquivo eletrônico está organizada em blocos de informações dispostos por tipo de documento, que, por sua vez, estão organizados em registros que contém dados* na forma descrita no Manual de Orientação instituído pelo Ato COTEPE/ICMS nº 09/2008:

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.

Neste contexto, entende-se que o arquivo digital é um meio e, não um fim em si, por isso faz sentido que o legislador tenha estabelecido penalidades distintas para o descumprimento de diferentes obrigações acessórias:

Art. 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; (Nova redação dada pela Lei n.º 16.258, de 09.06.17)

Art. 123, III, 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;

No presente caso, os fatos relatados tratam de não escriturar notas fiscais eletrônicas que acobertaram entradas de mercadorias no estabelecimento, tal conduta constitui descumprimento da obrigação prevista no art. 269 do Decreto nº 24.569/97, com penalidade específica prevista no art. 123, III g da Lei nº 12.670/96, com redação da Lei nº 16.258/2017. No entanto, no caso de infrações decorrentes de operações sujeitas a substituição tributária aplica-se a penalidade prevista no art.126 da Lei nº 12.670/1996 com redação da Lei nº 16.258/2017:



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Art. 126. As infrações decorrentes de operações com mercadoria ou prestações de serviços tributados pelo regime de substituição tributária cujo imposto já tenha sido retido, bem como as amparadas por não incidência ou contempladas com isenção incondicionada, ficam sujeitas à multa de 10% (dez por cento) sobre o valor da operação ou prestação.

Parágrafo único. A penalidade prevista no *caput* deste artigo será reduzida para 1% (um por cento) do valor das operações ou prestações quando estas estiverem regularmente escrituradas nos livros fiscais ou transmitidas na EFD do sujeito passivo. (Nova redação dada pela Lei n.º 16.258, de 09.06.17)

Afasto o reenquadramento da penalidade para o art. 123, VIII L da Lei n.º 12.670/96, com redação da Lei n.º 16.258/2017, solicitado pela recorrente, pois o Auto de Infração, a Informação Complementar e as provas anexadas ao processo não citam a existência de divergências ou omissões de informações na Escrituração Fiscal Digital e, sim a falta de **registro da operação** completa, com todos os dados que a compõem: base de cálculo, ICMS, emitente, destinatário, produtos, valores etc.

Assim como não cabe a aplicar o percentual de 1% previsto no parágrafo único do art. 126 da Lei n.º 12.670/96 porque não houve a comprovação de que as operações omitidas estavam escrituradas em livros fiscais ou contábeis.

Sobre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário requerida pela parte, informo que a referida exigibilidade está suspensa, enquanto, pendurar a análise do recurso no âmbito administrativo por força do inciso III do art. 151 do CTN.

#### DECISÃO:

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é RECORRENTE AUGE MOTOS LTDA (CGF 06.963.930-2) 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 e decidir nos seguintes termos: **1. Com relação à arguição de decadência do crédito tributário, por força do art. 150, § 4º do CTN** – resolvem afastá-la, por unanimidade de votos, considerando que a autuação versa sobre descumprimento de obrigação tributária acessória, hipótese em que o prazo decadencial se conta nos termos do art. 173, I, do CTN, o qual não foi extrapolado pelo agente fiscal. Registre-se que os Conselheiros Fernando Augusto de Melo Falcão e Fredy José Gomes de Albuquerque se manifestaram pela aplicação do art. 173, I do CTN por considerarem que a obrigação acessória, objeto da autuação não foi levada ao conhecimento do fisco.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

2. Quanto à preliminar de nulidade do Auto de Infração por prática de ato extemporâneo do Termo de Início de Fiscalização nº 201702506 – 22/02/2017; Mandado de Ação Fiscal nº 201618387 – 06/12/2016 – resolvem afastar, por unanimidade de votos, tendo em vista a revogação do prazo previsto no parágrafo 1º, dispositivo citado no parágrafo 6º do art. 821, do Decreto nº 24.569/97, pelo Decreto nº 26.523/2002, portanto, o prazo legalmente previsto é de 180 dias, contados a partir da ciência do Termo de Início de Fiscalização, o qual foi devidamente observado no presente caso, conforme verificado nos autos e demonstrado no julgamento singular; 3- Em referência à alegada nulidade do auto de infração por erro no Relatório Fiscal – resolvem que restou prejudicada a análise por se tratar de mérito e não preliminar de nulidade propriamente dita, devendo ser apreciada por ocasião da análise de mérito; 4- Com relação a preliminar de nulidade suscitada sob a alegação de erro na capitulação da infração - erro na indicação dos dispositivos legais infringidos – Afastada, por unanimidade de votos tendo em vista que o autuado se defende dos fatos imputados e não da capitulação legal efetuada pelo autuante e, considerando que o procedimento fiscal foi descrito no auto de infração, devidamente motivado e embasado em elementos de prova anexos, garantindo o exercício do contraditório e da ampla defesa; 5- Quanto ao pedido de realização de perícia formulado pela parte – Foi indeferido por voto de desempate do Presidente, com base no art. 97, III, da Lei nº 15.614/2014, tendo em vista que o autuado não apresentou elementos probatórios ao contraditório e, considerando que o ônus da prova é do Contribuinte. Os Conselheiros Dalcília Bruno Soares (Relatora), Francileite Cavalcante Furtado Remígio e Michel André Bezerra Lima Gradvohl, consignaram seus votos ao indeferimento do pedido de Perícia, por entenderem que as provas constantes dos autos são suficientes à formação do convencimento do Colegiado. Os Conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque, Ivete Maurício de Lima e Fernando Augusto de Melo Falcão, votaram por acatar o pleito da recorrente, por entenderem que a matéria controvertida pelo contribuinte e os dados apresentados nos relatórios pela defesa demandariam análise pericial para fins de busca da verdade material; 6- No mérito, a 4ª Câmara resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário, negar-lhe provimento e, por maioria de votos confirmar a decisão exarada pela instância singular de **PROCEDÊNCIA** do feito fiscal. Decisão nos termos do voto da Conselheira Relatora, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. O Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque votou pela improcedência da ação fiscal, sob o argumento de que a matéria controvertida pelo contribuinte traz incerteza quanto a infração apontada, não havendo



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

sido observadas se as notas fiscais elencadas como escrituradas faziam parte da EFD do contribuinte antes do início da ação fiscal. Os Conselheiros Ivete Maurício de Lima e Fernando Augusto de Melo Falcão, votaram pela parcial procedência, sugerindo o reenquadramento da penalidade para a inserta no art. 123, VIII, "L", da Lei nº 12.670/96, excluindo da base de cálculo as NFs que foram objeto de devolução, emitidas pelo remetente das referidas notas fiscais.

Presentes a 6ª (sexta) SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL o Presidente da 4ª Câmara de Julgamento Sr. José Augusto Teixeira, os(as) Conselheiros(as) IVETE MAURÍCIO DE LIMA, MICHEL ANDRÉ BEZERRA LIMA GRADVOHL, DALCÍLIA BRUNO SOARES, FREDY JOSÉ GOMES DE ALBUQUERQUE, FRANCILEITE CAVALCANTE FURTADO REMÍGIO e FERNANDO AUGUSTO DE MELO FALCÃO, o Procurador do Estado Sr. RAFAEL LESSA COSTA BARBOZA, secretariando os trabalhos a Sra. Ana Maria Ribeiro de Farias Jorge SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 18 de Setembro de 2020.

DALCILIA BRUNO  
SOARES:42442796368

Assinado de forma digital por  
DALCILIA BRUNO  
SOARES:42442796368  
Dados: 2020.09.21 18:23:02 -03'00'

**Dalcília Bruno Soares**

CONSELHEIRA RELATORA

JOSE AUGUSTO  
TEIXEIRA:22413995315

Assinado de forma digital por JOSE  
AUGUSTO TEIXEIRA:22413995315  
Dados: 2020.09.22 08:51:54 -03'00'

**José Augusto Teixeira**

**PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA**

RAFAEL LESSA  
COSTA BARBOZA

Assinado de forma digital por  
RAFAEL LESSA COSTA BARBOZA  
Dados: 2020.10.02 10:52:32  
-03'00'

**Rafael Lessa Costa Barboza**

**PROCURADOR DO ESTADO**