



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

**RESOLUÇÃO Nº: 167/ 2022**

33ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 21.09.2022

**PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/717/2018****AUTO DE INFRAÇÃO: 1/2017.22262****RECORRENTE: CALTEC TRANSP. DE CARGAS E CONTEINERES LTDA****RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA****CONSELHEIRA RELATORA: SABRINA ANDRADE GUILHON****CONSELHEIRA (Voto divergente): IVETE MAURÍCIO DE LIMA**

**EMENTA:** OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – Entrada interestadual com documento fiscal sem o selo fiscal de trânsito ou registro eletrônico equivalente. Infração aos artigos art.157 e 158 do Decreto nº 24.569/97. Penalidade inserta no art. 123, III, “m” da Lei nº 12.670/96. PROCEDÊNCIA declarada na Primeira Instância. Recurso Ordinário Conhecido e Provido, por maioria de votos, para reformar a decisão de procedência proferida no julgamento de 1ª instância para PARCIAL PROCEDÊNCIA do auto de infração, com reenquadramento da penalidade para aplicar em quatro categorizações legais, observando a sistemática de tributação das operações, conforme previsto nos art. 123, inciso III, alínea “m”, art. 123, parágrafo 12, art. 126, § único e art. 126 caput da Lei Nº 12.670/96, nos termos do voto da conselheira Ivete Maurício de Lima, designada para elaborar a resolução por ter proferido o primeiro voto divergente e vencedor, de acordo com o art. 60 da Portaria 145/2017, contrário ao parecer da Assessoria Processual Tributária. Foram votos contrários ao entendimento majoritário, o conselheiro Marcus Vinícius de Vasconcelos Maia e a conselheira Sabrina Andrade Guilhon(relatora original), e defenderam a parcial procedência do feito fiscal, porém com os fundamentos do parecer da Assessoria Processual Tributária, entendimento referendado em sessão pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. O VOTO DIVERGENTE se deu quanto ao reenquadramento para a penalidade prevista no art. 126 da Lei nº 12.670/96 e suas alterações, em relação às operações NÃO ESCRITURADAS, com ICMS isento ou retido anteriormente por substituição tributária (MULTA de 10%) e em relação às operações ESCRITURADAS, para a atenuante estabelecida no seu parágrafo único (1%), acatando os valores indicados no Laudo Pericial.

**PALAVRAS CHAVES:** ENTRADA INTERESTADUAL – SELO FISCAL DE TRÂNSITO – REGISTRO ELETRÔNICO EQUIVALENTE – OPERAÇÕES ISENTAS – ST RETIDO ANTERIORMENTE – OPERAÇÕES ESCRITURADAS - REENQUADRAMENTO DA PENALIDADE – ATENUANTE – PARCIAL PROCEDÊNCIA.

**RELATÓRIO**

O relato padrão da peça basilar registra a infração de entregar, transportar, receber, estocar ou depositar mercadoria acompanhada de documento fiscal sem o selo fiscal de trânsito ou registro eletrônico, exceto nas operações de saídas interestaduais.

De forma complementar, a autoridade fiscal acrescenta que a empresa identificada nos autos deixou de efetuar o registro dos DANFE's relativos a entradas interestaduais, no prazo legal, conforme Informação Complementar e relatórios em anexo.

No campo específico do auto de infração indica como infringidos os artigos 153, 155, 157, 159 do Decreto nº 24.569/97 e como penalidade a prescrita no artigo 123, inciso III, alínea "m" da Lei nº 12.670/96, com alteração da Lei nº 16.258/2017, que equivale a 20% do total das operações não seladas ou não registradas.

Demonstra nas Informações Complementares que a MULTA aplicada pelo descumprimento da obrigação acessória no valor de R\$ 462.721,65 (Quatrocentos e sessenta e dois mil, setecentos e vinte e um reais e sessenta e cinco centavos) é referente ao período de 01/01/2013 a 29/08/2017 e foi calculada sobre a base de cálculo de R\$ 2.313.608,28 (Dois milhões, trezentos e treze mil, seiscentos e oito reais e vinte e oito centavos).

Relaciona dentre os documentos anexados ao auto de infração: Termo de Intimação nº 2017.13257 de 19/10/2017 e anexo (03 folhas), Relatório SIGET-NF-e não registradas de 2013 a 2017 (77 folhas) e Pedido de Registro de Danfe's datado de 01/11/2017 (12 folhas).

O agente fiscal descreve mais detalhadamente sobre os procedimentos de fiscalização – Informações Complementares (fls.4 e 5):

- Trata a ação fiscal de uma AUDITORIA FISCAL RESTRITA motivada pelo Descumprimento de Obrigação Acessória no período de 01/01/2012 a 29/08/2017;
- Emitiu o Termo de Intimação nº 2017.13257 de 19/10/2017 para cumprimento da referida ação fiscal, oportunidade em que solicitou do contribuinte que comprovasse o registro dos DANFES elencados no anexo do termo, no Sistema SITRAM/SEFAZ, no prazo legal, ou apresentasse justificativa, sob pena de lavratura do respectivo auto de infração;
- Decorrido o prazo legal e após consultas aos sistemas corporativos da SEFAZ/CE relativo aos respectivos documentos fiscais, identificou-se que o contribuinte não apresentou no prazo intimado a comprovação ou justificativa referente ao registro dos DANFES elencados na planilha anexa no montante de R\$ 2.313.608,28 (Dois Milhões, Trezentos e Treze Mil, Seiscentos e Oito Reais e Vinte e Oito Centavos), motivo da lavratura do presente auto de infração;
- O contribuinte solicitou ao fisco a regularização após iniciada a ação fiscal (com a intimação), quando já havia perdido a espontaneidade, conforme artigo 880 do Decreto n.º24.569/97;
- O artigo 2º da Instrução Normativa nº 33/1997, indica a emissão do termo de intimação com a devida espontaneidade nos casos, exclusivos, de Procedimento administrativo e Monitoramento Fiscal, que não é o tipo da presente Ação Fiscal;

O sujeito passivo impugna o feito fiscal (fls.111/113), alegando o que se segue:

1. Que as referidas notas fiscais não acobertam revenda de mercadorias, mas produtos de consumo, como é o caso de combustível que equivale a quase 100% do valor indicado pelo autuante;
2. Que as referidas notas fiscais se encontram lançadas, conforme comprova a documentação anexa, o que leva a aplicação da penalidade prevista no art. 881 do Decreto nº 24.569/97 e não do art. 123, III, "m" da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017;
3. Que de acordo com a soma das planilhas enviadas, o valor total é de R\$ 2.144.903,13, salientando que o mesmo relatório SIGET foi enviado em 03 (três) ocasiões, o que deve ter levado ao erro do auditor ao somar indevidamente;
4. Que pede a nulidade ou improcedência do referido AI, baseado no fato de que os documentos fiscais estão devidamente lançados e informados no sistema da SPED – SEFAZ e os impostos pagos.

No julgamento de Primeira Instância (fls. 322/324), a autoridade julgadora atesta a regularidade formal do lançamento e não acolhe o pedido de nulidade ou improcedência sustentado no fato de que todas as notas fiscais estão escrituradas. Fundamenta o julgador que a autuação não se trata de falta de escrituração ou falta de recolhimento para que pudesse ser aplicado o art. 881 e a minorante expressa no seu parágrafo único.

Acrescenta que mesmo assim entendendo, ao proceder análise dos documentos anexados pela autuada, verificou que nem todas as notas fiscais estão escrituradas antes do início do procedimento de fiscalização, não caracterizando a espontaneidade prevista no art. 180 do CTN.

Diz que somou todas as planilhas constantes às fls. 08/84 e que o resultado encontrado é o evidenciado na inicial, ou seja, R\$ 2.313.608,28 e não o valor de R\$ 2.144.903,13, como alega a impugnante.

Decide pela PROCEDÊNCIA da autuação, sob a assertiva de que resta comprovado a falta de selo ou registro virtual no SITRAM, devendo recair a penalidade indicada pelo autuante.

Em sede de Recurso Ordinário (fls. 330), o sujeito passivo reclama que não se pode impor o pagamento do auto de infração no valor inicial, já que o próprio julgador singular não especifica qual nota não se encontra devidamente escriturada. Alternativamente, pede o reenquadramento da multa para 2%, em conformidade com o art. 123, § 12, uma vez que os documentos fiscais estão devidamente lançados e escriturados no SPED Fiscal. Por fim, requer a IMPROCEDÊNCIA do auto de infração.

A Assessoria Processual Tributária no Parecer nº 227/2021 (fls. 333/334) se manifesta pela PROCEDÊNCIA do feito fiscal, deixando de acatar o pedido de redução da multa prevista no § 12 do art. 123 da Lei nº 16.258/2017, em razão de não ter a defesa comprovado o registro de todas as operações na EFD/SPED e o recolhimento do imposto, requisitos indispensáveis para a aplicação da citada atenuante.

Na 92ª Sessão Ordinária Virtual da 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará, este colegiado decidiu por unanimidade de votos converter o curso do julgamento em perícia para que

sejam atendidos os seguintes quesitos, conforme Pedido de Perícia elaborado pelo Conselheiro José Wilame Falcão de Souza:

- 1- Verificar se houve registro de selo fiscal de trânsito nas notas fiscais elencadas na autuação, constantes das planilhas anexas às fls. 08 a 84, antes da ciência do contribuinte no Termo de Intimação nº 2017.13257;
- 2- Averiguar se as notas fiscais em questão foram escrituradas no SPED/EFD, procedimento efetuado, também, antes da ciência do contribuinte no Termo de Intimação nº 2017.13257;
- 3- Verificar se o ICMS incidente, se for o caso, foi recolhido no prazo legal, ou anteriormente ao início da fiscalização, nos moldes dos itens anteriores;
- 4- Analisar, a partir das planilhas de fls. 08 a 84, se o valor total das operações nelas indicadas está em consonância com o valor apontado como base de cálculo, que é de R\$ 2.313.608,28;
- 5- Por último, apresentar planilhas que indiquem o seguinte:
  - Valor pertinente às notas fiscais que não foram seladas, não registradas na EFD e nem teve o imposto devido recolhido;
  - Valor referente às notas fiscais que não foram seladas, mas foram registradas na EFD do contribuinte e o imposto devido foi recolhido;
  - Notas fiscais que foram seladas;
  - Observar, sempre, que todas essas situações devem ter ocorrido antes da fiscalização.

No Laudo pericial (fls. 339 a 342), o perito informa que:

- Nenhuma das notas fiscais relacionadas na planilha da autuação foram seladas ou registradas antes da data da ciência do Termo de Intimação e algumas notas fiscais que estão seladas foram em data posterior ao Termo de Intimação;
- Todas as notas fiscais não seladas são isentas ou com ICMS Substituição retido anteriormente;
- As notas fiscais NÃO SELADAS e NÃO ESCRITURADAS na EFD totalizam o valor de R\$ 958.949,01 e as que ESTÃO ESCRITURADAS na EFD totalizam o valor de R\$ 1.201.901,68, conforme planilhas anexas às fls. 345/375.

### **VOTO DA RELATORA**

A demanda em exame requer que se aprecie o Recurso Ordinário interposto pelo sujeito passivo contra decisão de PROCEDÊNCIA em Primeira Instância, de auto de infração lavrado em decorrência do descumprimento da obrigação acessória de selar ou registrar eletronicamente nos sistemas de trânsito de mercadorias, NF-e's de entradas interestaduais referentes ao período de janeiro de 2013 a agosto de 2017 no montante de R\$ 2.313.608,28 (Dois milhões, trezentos e treze mil, seiscentos e oito reais e vinte e oito centavos), conforme planilha anexa às fls. 08/84.

De início, não se vislumbra nenhuma causa de nulidade do feito fiscal, tendo em vista que foram atendidas as formalidades previstas legalmente e que é perfeitamente possível o sujeito passivo compreender os fatos e as circunstâncias que embasaram a autuação, identificar como foi calculada a

multa e os documentos fiscais que acobertaram as operações de entrada que não tiveram registro de selo fiscal de trânsito.

Depreende-se das razões recursais que a Recorrente não pretende desconstituir a infração, uma vez que nenhum dos documentos fiscais listados pelo autuante foram selados ou registrados eletronicamente pelo Fisco antes de iniciada a ação fiscal, como bem atestou a Perícia.

Os questionamentos da Recorrente se voltam tão somente para a penalidade aplicada pelo autuante, qual seja, a prevista no art. 123, III, “m” da Lei nº 12.670/96, com redação da Lei nº 16.258/2017, que estabelece a MULTA de 20% calculada sobre o total das operações não seladas ou não registradas eletronicamente no SITRAM.

Defende a Recorrente que, para as operações que ESTÃO ESCRITURADAS na EFD, é cabível o reenquadramento da penalidade para a atenuante inserta no §12 acrescentado pela Lei nº 16.258/2017 ao art. 123 da Lei nº 12.670/96, no qual estabelece a MULTA de 2%:

*Art. 123, III, “m” da Lei nº 12.670/96, com redação da Lei nº 16.258/2017:*

*m) entregar, transportar, receber, estocar ou depositar mercadoria acompanhada de documento fiscal sem o selo fiscal de trânsito ou virtual ou registro eletrônico equivalente, quando oriunda do exterior do País ou de outra unidade da Federação, não se aplicando às operações de saídas interestaduais: multa equivalente a 20% (vinte por cento) do valor da operação;*

*“§ 12. A penalidade prevista na alínea “m” do inciso III deste artigo será reduzida para 2% (dois por cento) do valor da operação ou prestação quando o imposto houver sido devidamente recolhido e as operações ou prestações estiverem regularmente escrituradas nos livros fiscais ou transmitidas na EFD do sujeito passivo.” (NR).”*

Numa leitura literal do parágrafo 12 acima transcrito, infere-se que para aplicação da atenuante relacionada à penalidade específica para infrações decorrentes de operações de entrada interestadual sem o selo fiscal de trânsito ou registro eletrônico, obrigatório o atendimento de 02 (duas) condicionantes:

- Que o imposto devido na operação de entrada interestadual tenha sido devidamente recolhido;
- Que as operações ou prestações estejam devidamente escrituradas;

Depreende-se ainda que, a intenção do legislador ao estabelecer essa atenuante visa tratar de forma diferenciada aquele contribuinte que demonstrou boa fé a partir da iniciativa de ESCRITURAR e RECOLHER o ICMS devido por ocasião da entrada, deixando apenas de procurar uma unidade da SEFAZ para selagem ou seu registro eletrônico.

Cabe salientar que, a Conselheira Relatora Sabrina Andrade Guilhon designada nesta Sessão (21.09.2022 – 33ª Sessão) acatou o resultado do Laudo Pericial e o pedido da Recorrente, expressando em seu VOTO o entendimento de que, para as operações NÃO SELADAS E ESCRITURADAS na EFD que totalizam o valor de R\$ 1.201.901,68 (conforme Laudo Pericial), deve ser aplicada a MULTA de 2%, atenuante prevista no parágrafo 12, do art. 123, da Lei nº 12.670/96, com redação dada pela Lei nº 16.258/2017. No

tocante às operações NÃO SELADAS e NÃO ESCRITURADAS no total de R\$ R\$ 958.949,01, a Conselheira Relatora votou para manter a penalidade aplicada pelo autuante (art.123, III, m – Multa de 20%).

Entretanto, no caso em que se cuida, a perícia realizada por solicitação do Conselheiro José Wilame Falcão de Souza por decisão unânime na 92ª Sessão Ordinária Virtual da 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará, atestou que, todas as operações de entradas interestaduais são ISENTAS ou com ICMS SUBSTITUIÇÃO RETIDO anteriormente.

Em face da constatação pela perícia de que não há ICMS a recolher no momento da entrada interestadual (ICMS antecipado, substituição tributária ou diferencial de alíquota), por se tratar de operações ISENTAS e com ST RETIDO anteriormente, esta Conselheira apresentou VOTO DIVERGENTE, sob o fundamento de que, a penalidade aplicável à hipótese é a prevista no art. 126 (10%) da Lei nº 12.670/96 e a do seu parágrafo único (1%), conforme o caso, em consonância com o princípio da especificidade e por se mostrar mais favorável ao contribuinte.

*“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 tiverem regularmente escrituradas nos livros fiscais ou transmitidas na EFD do sujeito passivo.”*

Da leitura atenta dos dispositivos legais acima transcrito, interpreta-se que, sempre que constatada infração à legislação tributária proveniente do descumprimento de obrigação acessória, em operações ou prestações com ICMS ST retido, com não incidência ou isenção incondicionada, aplica-se uma dessas penalidades, conforme o caso.

Por óbvio que, se existir outra penalidade prevista na legislação tributária que se encaixe na conduta descrita e que seja mais favorável ao sujeito passivo, deve se observar o princípio *in dubio pro contribuinte*.

Assim sendo, é perfeitamente possível que, para um mesmo ilícito fiscal “deixar de selar ou registrar eletronicamente nota fiscal de entrada interestadual” possa ser aplicada as 04 (quatro) categorizações legais, observando-se a sistemática de tributação das operações e os requisitos exigidos das atenuantes (escrituração e pagamento do imposto), conforme previsto nos artigos 123, inciso III, alínea “m” (20%), art. 123, parágrafo 12 (2%), art. 126, caput (10%) e § único (1%), da Lei nº 12.670/96 e suas alterações.

Detendo-se agora ao presente caso, com base no Laudo Pericial (fls. 339/342), é possível se constatar que, dentre os documentos fiscais listados pelo autuante não há operações com mercadorias tributadas normalmente, não

sendo portanto, aplicável a MULTA de 20%, conforme indicado pelo autuante (art. 123, III, "m") e nem a atenuante vinculada a este dispositivo legal, estabelecida no parágrafo 12 (operações escrituradas), como requer a Recorrente e entendeu a Conselheira Relatora.

Face ao exposto, conclui-se que autuação se baseia em provas que não deixam dúvidas de que o contribuinte descumpriu com a obrigação acessória prevista nos artigos 157 e 158 do RICMS, entretanto, necessário proceder o reenquadramento para a penalidade prevista no art. 126 da Lei nº 12.670/96 e suas alterações, em relação às operações NÃO ESCRITURADAS, com ICMS isento ou retido anteriormente por substituição tributária (MULTA de 10%) e em relação às operações ESCRITURADAS, para a atenuante estabelecida no seu parágrafo único (1%).

Por fim, VOTO para conhecer do Recurso Ordinário interposto, dando-lhe parcial provimento para reformar a decisão de PROCEDÊNCIA proferida no julgamento de 1ª instância para julgar PARCIAL PROCEDENTE o auto de infração, motivada pelo reenquadramento da penalidade, consoante antes exposto.

**É o VOTO.**

<b>DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b>
--

BASE DE CÁLCULO (OPERAÇÕES NÃO SELADAS) = R\$ 2.313.608,28

OPERAÇÕES NÃO SELADAS, NÃO ESCRITURADAS, com ICMS ISENTO ou ST RETIDO ANTERIORMENTE:

R\$ 958.949,01 x 10% = R\$ 95.894,90 (art. 126 da Lei nº 12.670/96)

OPERAÇÕES NÃO SELADAS, ESCRITURADAS, com ICMS ISENTO ou ST RETIDO ANTERIORMENTE:

R\$ 1.201.901,68 x 1% = R\$ 12.019,01 (parágrafo único do art. 126)

**PERÍODO DA INFRAÇÃO:** janeiro de 2013 a agosto/2017

**TOTAL DA MULTA = R\$ 107.913,91**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é **RECORRENTE** - CALTEC TRANSP. DE CARGAS E CONTEINERES LTDA e **RECORRIDO** - CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA,

Presentes à Sessão o Presidente Dr. Raimundo Frutuoso de Oliveira Júnior, as Conselheiras Sabrina Andrade Guilhon, Ivete Maurício de Lima, os conselheiros, Geider de Lima Alcântara, Felipe Silveira Gurgel do Amaral, Marcus Vinícius de Vasconcelos Maia e Pedro Jorge Medeiros, Presentes ainda o Sr. Procurador do Estado Dr. Matheus Viana Neto e secretariando os trabalhos junto à 1ª Câmara de Julgamento, a Secretária Evaneide Duarte Vieira.

**DECISÃO:**

A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve por maioria de votos, dar provimento para reformar a decisão de procedência proferida no julgamento de 1ª instância para julgar PARCIAL PROCEDENTE o auto de infração, com reenquadramento da penalidade para aplicar em quatro categorizações legais, observando a sistemática de tributação das operações, conforme previsto nos art. 123, inciso III, alínea “m”, art. 123, parágrafo 12, art. 126, § único e art. 126 caput da Lei Nº 12.670/96, nos termos do voto da conselheira Ivete Maurício de Lima, designada para elaborar a resolução por ter proferido o primeiro voto divergente e vencedor, de acordo com o art. 60 da Portaria 145/2017, contrário ao parecer da Assessoria Processual Tributária. Foram votos contrários ao entendimento majoritário, o conselheiro Marcus Vinícius de Vasconcelos Maia e a conselheira Sabrina Andrade Guilhon (relatora original), e defenderam a parcial procedência do feito fiscal, porém com os fundamentos do parecer da Assessoria Processual Tributária, entendimento referendado em sessão pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª. CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2022.

Ivete Maurício de Lima  
**Conselheira RELATORA**

Matteus Viana Neto  
**Procurador do Estado**

Raimundo Frutuoso de Oliveira Júnior,  
**Presidente 1ª Câmara**