



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

RESOLUÇÃO Nº: 016/2023
47ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 21.11.2022
PROCESSO DE RECURSO Nº 1/2626/2019
AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201903794-3
RECORRENTE: NUVEX COMÉRCIO DE PRODUTOS MÉDICOS LTDA
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
RELATORA: CONSELHEIRA ANA CAROLINA CISNE NOGUEIRA FEITOSA

EMENTA: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – Falta de aposição de selo fiscal de trânsito em documentos fiscais eletrônicos de entradas interestaduais. Auto de infração julgado **PARCIAL PROCEDENTE**. Aplicação da atenuante prevista no parágrafo único do art. 126, da Lei nº 12.670/96 com relação ao montante equivalente à parcela de notas fiscais escrituradas na Escrituração Fiscal Digital - EFD e aplicação da sanção específica, inserta no art. 123, III, “m” do mesmo diploma legal, no que concerne às operações não escrituradas, considerando os valores apurados no laudo pericial acostado aos autos. Voto da Conselheira Relatora em desacordo parcial com a manifestação oral do representante da douda Procuradoria Geral do Estado, que se pronunciou pela aplicação da atenuante específica para a infração, qual seja a discriminada no §12º do art. 123 sobre o montante equivalente às operações registradas na escrita fiscal do contribuinte.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS – FALTA DE APOSIÇÃO DO SELO FGISCAL DE TRÂNSITO – OPERAÇÕES DE ENTRADA – APLICAÇÃO DA ATENUANTE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 126 – PARTE DAS OPERAÇÕES ESCRITURADAS NA EFD

01 – RELATÓRIO

O auto de infração em epígrafe detém o seguinte relato:

ENTREGAR, TRANSPORTAR, RECEBER, ESTOCAR OU DEPOSITAR MERCADORIA ACOMPANHADA DE DOCUMENTO FISCAL SEM O SELO FSCL DE TRÂNSITO OU REGISTRO ELETRÔNICO, EXCETO NAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS INTERESTADUAIS. NO DECORRER DA AÇÃO FISCAL CONSTATAMOS QUE A EMPRESA NO PERÍODO DE 2014 E 2015 NÃO ESCRITUROU NA EFD E NEM SELOU NF NOS POSTOS DE FRONTEIRA DESTA SECRETARIA NO MONTANTE DE R\$ 624.785,41.

Os agentes autuantes apontam como dispositivos infringidos os arts. 153, 155, 157 e 159, do Dec. nº 24.569/97 e aplicam a penalidade inserida no art. 123, III, “m”, da Lei nº 12.670/96.

Abaixo o demonstrativo do crédito tributário:



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

Demonstrativo Tributário(R\$)	do Crédito
Multa	R\$ 124.957,08
TOTAL	R\$ 124.957,08

Às Informações Complementares (fls. 03 à 05) as autoridades fiscais esclarecem que:

1. Ao realizarem a verificação das operações de Notas Fiscais Eletrônicas Interestaduais (Destinadas) de Entradas, e confrontarmos com o Livro Registro de Entradas (EFD), verificamos que a empresa não escriturou na EFD e nem selou no período de 2014 e 2015, documentos fiscais nos postos de fronteira desta secretaria (SITRAM/COMETA) relacionadas em planilha anexa que totalizou o montante de R\$ 624.785,41;
2. Assim é que se procedeu à lavratura do presente auto de infração, uma vez que o contribuinte não selou documentos fiscais de aquisição de mercadorias interestaduais aos supraditos períodos, o que equivale a uma multa de 20% (vinte por cento) do total dos valores das operações informadas sem selo de trânsito, penalidade art. 123, iii, m da lei 12.670/96, alterado p/ lei 16.258/2017;
3. Ao contribuinte foram dadas todas as oportunidades possíveis durante os meses da fiscalização, para que explicasse os seus próprios lançamentos na EFD, conforme Termos de Intimação anexos, o mesmo nos retornou através de comunicado (anexo), informando que nada tinha a acrescentar ou modificar, confirmando que o referido levantamento fiscal fora feito com base nas informações apresentadas pelo próprio contribuinte e não cabia alteração.

Insurgindo-se contra o feito fiscal, a empresa autuada vem aos autos, mediante impugnação que dormita às fls. 23 à 27 dos autos, na qual argui que alguns equívocos foram cometidos. Alguns documentos fiscais indicados como não selados e não escriturados, na verdade, foram devidamente escriturados em sua EFD. Esses documentos totalizam R\$ 340.152,67 e por estarem escriturados em período anterior ao início da fiscalização fazem jus à atenuante do §12º (lista uma série de notas); algumas outras notas foram emitidas pelos fornecedores e os próprios emitiram outra nota fiscal de entrada anulando a operação anterior. Não havia como a impugnante escriturar, muito menos selar, já que a operação não ocorreu e a mercadoria sequer chegou a circular. Também relaciona essas notas, que somam o valor de R\$ 186.111,85. Pelo que requer, ao final, a parcial procedência da ação fiscal.

Por seu turno, o julgador singular pronuncia a procedência da autuação, ratificando a penalidade prevista no art. 123, III, “m”, da Lei nº 12.670/96 e afastando a aplicação da atenuante do §12º, do art. 123, da referida lei, sob o fundamento de que essa exige dois pré-requisitos: a escrituração e o recolhimento do imposto. No caso, o contribuinte só comprovou a escrituração, faltando a comprovação do segundo requisito. Com relação ao argumento de que as mercadorias não foram recebidas e que o contribuinte emitiu nota fiscal de entrada em devolução de mercadoria, afirma que a apresentação da nota fiscal de retorno, de forma isolada, não é suficiente para refutar a acusação; seria necessário que o impugnante apresentasse outros elementos, como a manifestação feita pelo contribuinte em site próprio,



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

informando o desconhecimento da operação, em tempo oportuno; comunicado feito junto ao fornecedor em tempo oportuno; boletim de ocorrência, entre outros. Assevera, ainda, que o grande intervalo de tempo entre a nota fiscal de venda e a nota fiscal de retorno é observada em quase todas as notas fiscais indicadas na defesa. Cita, como exemplo, a nota fiscal nº 35072, que foi emitida em 12/12/2013 e nota fiscal de retorno em 16/01/2014.

A parte reingressa nos autos com recurso ordinário, às fls. 69 à 72, no qual aduz:

1. No capítulo dos fatos, o enquadramento feito pelo auditor-fiscal e acatado pelo julgador singular não está correto, devendo ser reenquadrada a sanção para a prevista no art. 123, VIII, L, da Lei nº 12.670/96;
2. Quanto ao fundamento da decisão de 1º grau em afastar a aplicação da atenuante do §12 – a autuada atua sob o CNAE de comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano, portanto, suas operações estão sujeitas à substituição tributária, assim o segundo requisito encontra-se satisfeito, pois o documento já vem com o imposto retido;
3. Dessa forma, pede o reenquadramento para a penalidade prevista no art. 126, parágrafo único, da Lei nº 12.670/96;
4. Os documentos fiscais escriturados encontram-se listados na impugnação apresentada e totalizam R\$ 340.152,67. Outras não chegaram a ser seladas pois os documentos emitidos pelos fornecedores foram anulados através de emissões de notas fiscais de entrada por eles próprios emitidas. As notas fiscais anuladas somam R\$ 186.111,85;
5. Requer, por fim, a parcial procedência da autuação, com exclusão dos valores indicados e aplicação do parágrafo único do art. 126, da Lei nº 12.670/96.

Às fls. 74 dos autos, consta o Parecer de nº 101/2021, expedido pela Assessoria Processual Tributária, que opina pelo conhecimento do recurso ordinário, negando-lhe provimento, para que seja confirmada a decisão condenatória proferida em primeiro grau e aplicada a sanção prevista no art. 123, III, “m”, da Lei nº 12.670/96.

O processo vai a julgamento na 72ª sessão ordinária virtual dessa 2ª Câmara de Julgamento, conforme Ata aposta às fls. 75 dos autos e o colegiado resolve converter o curso do julgamento do processo em perícia, mediante os seguintes quesitos: (despacho consta às fls. 76): 1. intimar o recorrente para querendo indicar assistente técnico e juntar docs. comprobatórios de suas alegações; 2. verificar no levantamento fiscal se os docs. fiscais listados pela recorrente em sua defesa estão escriturados na EFD, indicando a data em que se deu a escrituração, bem como identificando se houve pagamento do imposto, tais condições cumulativas e ainda, apontando se for o caso, se tais fatos se deram em data anterior ao início da ação fiscal; 3. averiguar se no levantamento fiscal existem as nfs relacionadas e anexadas à defesa do contribuinte que correspondem a operações de saída anuladas pelos próprios emitentes. Identificadas tais notas, excluí-las do levantamento fiscal; 4. do mesmo modo que no quesito anterior, verificar se no levantamento existem as notas fiscais relacionadas e anexadas à defesa que correspondem a operações de entrada dos próprios emitentes. Caso existam, excluí-las do levantamento; 5. apresentar novo levantamento, considerando os achados e exclusões de que tratam os quesitos 3 e 4; 6. prestar outras informações.



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

O laudo pericial, anexo às fls. 78 à 84 do caderno processual, conclui que: 1. *quanto ao quesito 2*, analisou a EFD dos documentos fiscais listados pela autuada às fls 25 (quadro 1) e verificou que o montante de R\$ 340.152,67 está escriturado na EFD em data anterior ao início da ação fiscal; em relação ao pagamento do imposto, analisou o Sistema Receita e verificou a existência de recolhimentos no código de receita 1031 (substituição entrada interestadual) com a descrição DAE credenciado sem o detalhamento dos documentos fiscais, após contato com a assistente técnica que nos informou que a autuada possui regime especial de tributação, analisou o registro E240 do Sped Fiscal juntamente com os DAES no sistema receita e concluiu que todas as notas fiscais constantes no quadro 1 no montante de R\$ 340.152,70 tiveram o ICMS recolhido; *quanto ao quesito 3* verificou que dos documentos listados pela autuada o montante de R\$ 79.145,09 são operações de saídas dos emitentes e o montante de R\$ 106.966,76 são operações de entrada dos próprios emitentes; Feita essa separação, analisou apenas as notas fiscais referentes a operações de saída dos emitentes objeto do quesito juntamente com a nota fiscal de entrada respectiva que anulou a operação. Para saber se a operação foi anulada baseou-se no critério da vinculação entre as notas, mesmo produto e valor; Após análise verificou que as notas fiscais em que foi possível comprovar que são operações de saída anuladas pelos próprios emitentes totalizam o montante de R\$ 74.621,69 (traz um quadro); As notas fiscais nºs 64748 e 20604 não foram comprovadas tratar-se de operações que foram anuladas. Sendo assim, realizou a exclusão das notas fiscais correspondentes a operações de saída anuladas pelos próprios emitentes no valor de R\$ 74.621,69; *quanto ao quesito 4*, analisando as notas fiscais relacionadas pela autuada como operações de entrada dos próprios emitentes, verificou que R\$ 103.191,77 se refere a operações de entrada que anularam outras operações. Procedeu à exclusão desse montante. A nota fiscal nº 64732 de R\$ 3.774,99, apesar de se referir à nota fiscal de entrada do próprio emitente, não foi excluída por não possuir vinculação com a nota fiscal respectiva; *quanto ao quesito 5*, após a exclusão de R\$ 74.621,69 e R\$ 103.191,77, verificou que um montante de R\$ 446.971,95 refere-se às notas fiscais restantes objeto da autuação. Desses 446.971,95, o montante de R\$ 340.152,67 se encontra escriturado na EFD em data anterior à ação fiscal com recolhimento do imposto e R\$ 106.819,28 não está escriturado na EFD.

É o relatório.

02 – VOTO DO RELATOR

O ilícito tributário consubstanciado no auto de infração em epígrafe diz respeito à falta de aposição de selo fiscal de trânsito nos documentos fiscais eletrônicos concernentes às operações interestaduais de entrada de mercadorias.

A ausência de selos foi detectada pelo auditor-fiscal por meio do cotejo entre as operações de notas fiscais eletrônicas interestaduais de entrada (destinadas) e o Livro Registro de Entrada (EFD), pelo que verificou-se que os referidos documentos não constavam no COMETA/SITRAM.

Cumprе ressaltar que a obrigação acessória de selagem das notas fiscais em operações internas e interestaduais realizadas pelos contribuintes do Estado do Ceará foi instituída pela Lei nº 11.961/1992 que criou, em seu art. 1º, o selo de trânsito, abaixo reproduzido:



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

“Art. 1º Fica instituído o selo fiscal de autenticidade para controle dos documentos fiscais, formulário contínuo e selo fiscal de trânsito de mercadoria para comprovação das operações e prestações concernentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intramunicipal e de Comunicação – ICMS (gn).”

Nesse diapasão, o selo de trânsito foi instituído com o objetivo principal de controle das operações de entradas e saídas, facilitando a fiscalização do imposto, à medida que permitia o conhecimento das operações quando da efetiva circulação das mercadorias.

Com o advento dos documentos eletrônicos, em especial a nota fiscal eletrônica - nfe, foi criado o selo fiscal de trânsito de natureza virtual, por meio da Instrução Normativa nº 14/2017, conforme redação abaixo:

“Art. 1º Fica instituído o selo fiscal de trânsito, de natureza virtual, a ser utilizado no registro das operações interestaduais de entrada e saída de mercadorias, na forma estabelecida nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. A utilização do documento a que se refere o caput deste artigo será efetuada inclusive em operações com mercadorias sujeitas à não incidência ou amparadas pela isenção do ICMS.”

Destaca-se que a obrigação de selagem prevista no art. 157 do Dec. nº 24.569/1997 sofreu alterações com o advento do Dec. nº 32.883/2018, que passou a considerar obrigatória a selagem dos documentos fiscais somente nas operações de entradas interestaduais de mercadorias, conforme constata-se no texto legal:

“Art. 157. O registro do documento fiscal no SITRAM será obrigatório para todas as atividades econômicas nas operações interestaduais de entrada de mercadorias ou bens no primeiro posto fiscal de divisa ou de fronteira. (Art. 157 com redação determinada pelo art. 1.º, V, do Decreto n.º 32.882 (DOE de 23/11/2018).”

Calha, ainda, citar que o art. 158 do Dec. 24.569/1997 foi igualmente modificado pelo Dec. nº 32.883/2018, nos termos a seguir transcritos, entretanto a alteração não alcança as operações de entrada de mercadorias interestaduais, objeto da presente autuação. Senão veja-se:

“Art. 158. O registro do documento fiscal no SITRAM poderá ser solicitado pelo contribuinte no momento da saída interestadual da mercadoria no posto fiscal de divisa, para fins de sua efetiva comprovação.

§ 1.º O registro de que trata o caput deste artigo será obrigatório para fins de reconhecimento do direito: I - ao ressarcimento formulado nos termos do § 2.º do art. 438; II - à restituição do imposto em decorrência da devolução da mercadoria; III - à exclusão do débito do imposto ou ao crédito do ICMS pago, conforme o caso, na hipótese do retorno da mercadoria, a que se refere o 674-A.



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

§ 2.º Não poderá ser considerada simulação de saída para outra unidade da Federação a simples falta de registro do documento fiscal no SITRAM, necessitando de provas complementares qualquer alegação de cometimento da infração.”

Referidas modificações tiveram como objetivo adequar a obrigatoriedade de selagem dos documentos fiscais à alteração da penalidade prevista no art. 123, III, "m", da Lei 12.670/1996 introduzida pela Lei nº 16.258/2017.

Com efeito, em 2017 a própria penalidade de falta de aposição de selo de trânsito prevista no art. 123, III, "m" da Lei nº 12.670/1996 sofreu alteração, com a supressão da punibilidade para as operações de saída.

No entanto, persiste a obrigatoriedade da selagem nas operações de entradas interestaduais, nos termos do já mencionado art. 157 do Dec. nº 24.569/1997, fato apontado na peça inicial do presente processo.

Quanto à sanção aplicável no caso concreto, mister enfatizar que o laudo pericial acostado aos autos (fls. 78 à 84) informa que do montante da presente autuação - R\$ 446.971,95 (montante apurado após a exclusão dos valores de R\$ 74.621,69, correspondente a operações de saída anuladas pelos próprios emitentes e de R\$ 103.191,77 referente a operações de entrada dos próprios emitentes), o valor de R\$ 340.152,67 se encontra escriturado na EFD em data anterior ao início da ação fiscal com recolhimento do imposto no código 1031 (ICMS Substituição Entrada Interestadual) e o valor de R\$ 106.819,28 não está escriturado na EFD.

Nesse contexto, aplica-se na presente hipótese a sanção inculpada no parágrafo único, do art. 126, da Lei 12.670/96, equivalente a 1% (um por cento) do valor das operações ou prestações, sobre o montante referente à parcela das notas fiscais não seladas, mas escrituradas na EFD, uma vez que foram atendidos os requisitos exigidos na lei (tratam-se de operações sujeitas à substituição tributária - comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano e as notas fiscais estavam escrituradas na EFD) e a sanção prevista no art. 123, III, "m", do mesmo diploma legal, correspondente a 20% (vinte por cento) do valor da operação, no que concerne à parcela de notas fiscais não seladas e não escrituradas na EFD, por ser essa a penalidade específica para o ilícito imputado nos autos.

Convém frisar que não há que se falar em aplicação ao ilícito tributário ora em exame da sanção do art. 123, VIII, "L", da Lei nº 12.670/96, uma vez que esta se refere à omissão de informações em arquivos magnéticos e há sanção específica para a conduta de deixar de apor selo fiscal de trânsito em operações de entradas interestaduais.

Urge salientar, ainda, que afasta-se na hipótese concreta, por força do art. 112, do Código Tributário Nacional – CTN, a aplicação da atenuante prevista no §12, do art. 123, da Lei nº 12.670/96 (2%) quanto aos valores escriturados na escrita fiscal do contribuinte, haja vista que a penalidade prevista no parágrafo único, do art. 126, da Lei nº 12.670/96 é mais benéfica.

Nesse azo, o crédito tributário resta assim consignado:



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

MEMÓRIA DE CÁLCULO DO AUTO DE INFRAÇÃO

Multa: R\$ 340.152,67 (1%) – **R\$ 3.401,52** + R\$ 106.819,28 (20%) – **R\$ 21.363,85** =
R\$ 24.765,37 TOTAL R\$ 24.765,37

Ante o exposto, VOTO no sentido de conhecer do recurso ordinário, dar-lhe parcial provimento, a fim de declarar a parcial procedência da autuação, nos termos dessa resolução.

Eis o voto.

03 – DECISÃO

A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do recurso ordinário, dar-lhe parcial provimento, para modificar em parte e decisão condenatória exarada em 1ª Instância e julgar **parcialmente procedente** o feito fiscal, nos termos do laudo pericial constante dos autos e reenquadrando a penalidade aplicada para a prevista no art. 126, parágrafo único, da Lei nº 12.670/96, para as operações de substituição tributária, escrituradas e com imposto pago; para as demais notas fiscais aplicar a penalidade do art. 123, III, “m”, da Lei nº 12.670/96. Decisão nos termos do voto da Conselheira Relatora e contrária a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado que se manifestou pela aplicação § 12 para as operações de substituição tributária escrituradas e com imposto pago, por ser atenuante específica para penalidade prevista no art. 123, III, “m”, da Lei nº 12.670/96. Esteve presente para sustentação oral, o representante legal da Recorrente, Dr. Fernando Augusto de Melo Falcão.

SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 06 de fevereiro de 2023.

Ana Carolina Cisne Nogueira Feitosa

Conselheira Relatora

Maria Elineide Silva e Souza

Presidente de Câmara