



**SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS  
3ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

**RESOLUÇÃO Nº: 0150 / 2022.**

**PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/1756/2018 - A.I. Nº: 1/201722915-2;**

**18ª SESSÃO ORDINÁRIA – 30/06/2022;**

**RECORRENTE: ONDAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA –  
C.G.F. 06.273.348-6;**

**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA;**

**CONSELHEIRO RELATOR: JOSÉ OSMAR CELESTINO JUNIOR.**

**EMENTA: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE ESCRITURAR, NO LIVRO FISCAL PRÓPRIO, INCLUSIVE NA MODALIDADE ELETRÔNICA, DOCUMENTO FISCAL RELATIVO À OPERAÇÕES DE ENTRADAS. LAUDO PERICIAL. REENQUADRAMENTO PENALIDADE ART. 123, VIII, L, DA LEI 12.670/96. RECURSO ORDINÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.** 1. Empresa atuada por deixar de lançar entradas no livro próprio, inclusive nos eletrônicos, no exercício de 2013. 2. No Julgamento de 1ª Instância fora mantida a Procedência da autuação, com a manutenção da penalidade atribuída pelo art. 123, III, “G”, da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei 16.258/2017. 3. Contribuinte manejou recurso ordinário, cujas razões foram dirimidas por meio do encaminhamento dos autos para CEPED, que emitiu **Laud o Pericial, fls. 49/52**, pelo qual restou inequívoco o cometimento da infração apontada nos autos. 4. Diante da configuração da infração, e considerando o art. 112, do CTN, reenquadra-se a penalidade dos autos para aquela gizada no art. 123, VIII, “L”, da Lei nº 12.670/96. 5. Recurso Ordinário, conhecido, e provido, dando-lhe **PARCIAL PROCEDÊNCIA**, em de acordo com a Célula de Assessoria Processual Tributária, e em dissonância com a manifestação da Douta Procuradoria Geral do Estado.

**Palavras Chaves: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE ESCRITURA. ENTRADAS. REENQUADRAMENTO PENALIDADE.**

---

**PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/1756/2018 - A.I. Nº: 1/201722915-2**

**Relator: Conselheiro José Osmar Celestino Junior**

## RELATÓRIO

No Relato da Infração o Agente Fiscal discorreu que, a Empresa Contribuinte incorreu a infração fiscal por “*DEIXAR DE ESCRITURAR, NO LIVRO FISCAL PRÓPRIO, INCLUSIVE NA MODALIDADE ELETRÔNICA, DOCUMENTO FISCAL RELATIVO À OPERAÇÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. APÓS ANALISE DA DOCUMENTAÇÃO E ARQUIVOS LETRÔNICOS CONSTATAMOS QUE AS NOTAS FISCAIS DISCRIMINADAS EM RELATÓRIO ANEXO NÃO FORAM INFORMADAS NA EFD DO CONTRIBUINTE FISCALIZADO.*”. Período de apuração fora o Exercício de 2013, infração do art. 276-G, inciso I, do Decreto 24.569/97, penalidade atribuída do art. 123, III, alínea “G”, da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017, multa no valor de R\$37.829,72 – Base de Cálculo R\$378.297,21.

Nas Informações Complementares, o Autuante narrou, que, procedeu a auditoria plena por meio de Mandado de **Ação Fiscal nº 2017.09116**, com o Termo de Início e de Intimação devidamente entregue à Contribuinte, e para tanto foram analisados os arquivos fornecidos pelo Laboratório Fiscal, e consultas aos Sistemas Informatizados da SEFAZ, quando restou constatada a falta de escrituração das Notas Fiscal Eletrônicas Destinadas à Contribuinte na Escrita Fiscal Digital – EFD, de acordo com a planilha NFE destinadas que Não Constam na EFD Entrada – 2013, que repousa aos autos.

Ressaltou o Autuante que após a conclusão do levantamento a Contribuinte, mediante o termo de intimação nº 2017.12671, fora oportunizada a comprovar os registros das notas fiscais de entradas relacionadas no CD anexo, na escrituração fiscal digital – EFD da empresa, contudo, a atuada ficou-se inerte.

A Recorrente, por sua vez, apresentou peça Impugnatória, tempestivamente, arguindo: **i) Preliminar de Nulidade, por obscuridade e falta de especificação das notas fiscais não escrituradas**, uma vez que pelos autos não é possível identificar qual conduta fora a conduta realizada pela Impugnante foi configurada como omissa de escrituração, haja vista todas as suas operações serem registradas, bem como obscuridade na base de cálculo da autuação; **ii) Mérito**, assentou a tese central de que todas as mercadorias que entraram no estabelecimento foram registradas, haja vista o cruzamento de dados com as informações opostas pelo COMETA/SITRAN, com o seu registro contábil, com o sistema de fiscalização de fronteira, notas fiscais devidamente seladas, evidencia que a Autuada cumpriu com o seu dever instrumental.

Seguindo o curso do processo, os autos foram encaminhados para a Célula de Julgamento de 1ª Instância, que no julgamento singular proferiu decisão de Parcial Procedência do feito fiscal, apresentando a seguinte ementa:

**EMENTA: ICMS – DEIXAR DE ESCRITURAR NOTAS FISCAIS NOS LIVROS DE REGISTRO DE ENTRADAS** – contribuinte deixou de escriturar no Livro Registro de Entradas notas fiscais eletrônicas de entradas. **AUTO DE INFRAÇÃO JULGADO PROCEDENTE**. Decisão amparada nos dispositivos legais: Art. 260 e 269, do Decreto nº 24.569/97, penalidade inserta no auto de infração: art. 123, III, “g”, da Lei 12.670/97 – **COM DEFESA**

Verifica-se, que, o julgamento de piso enfrentou as teses assentadas na impugnação, notadamente aquelas que pudessem levar a “nulidade” do auto de infração, quando discorreu que todas as notas fiscais que fazem parte do aludido levantamento foram discriminadas e descritas no CD, que faz parte dos autos, o qual a Autuada teve acesso, bem como assenta que a infração se encontra bem capitulada no art. 123, III, “G”, da Lei 12.670/96, cuja

---

**PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/1756/2018 - A.I. Nº: 1/201722915-2**

**Relator: Conselheiro José Osmar Celestino Junior**

multa fora calculada considerando a planilha (CD) apresentada, desse modo afastou a nulidade.

Já quanto ao Mérito a Julgadora de piso, proferiu entendimento que restou devidamente comprovada a infração apontada na autuação, qual seja deixar de escriturar, no livro próprio para registro de entradas, documentos fiscais relativo às operações ou prestações de serviços realizados pela Contribuinte, ora Recorrente. Por fim, manteve a penalidade do art. 123, III, G, da Lei nº 12.670/96 indicada na lavratura do auto.

Inconformada com a Decisão Singular, a Contribuinte, ora Recorrente, interpôs tempestivamente Recurso Ordinário, pela qual não fora suscitada matéria de nulidade, e, no mérito fora apresentada nova tese, na qual restou apontado o registro tardio de **06 (seis) notas fiscais**, no início do mês seguinte, tendo em vista a emissão destas terem ocorrido no final daquele, as quais somam o valor de **R\$50.652,60**, sendo um dos pedidos realizado, que tal valor seja excluído da Base de Cálculo apontada no auto de infração.

Por derradeiro, a Recorrente assentou a necessidade do reenquadramento da penalidade para aquela gizada pelo art. 123, VIII, "L", da Lei 12.670/06, por se menos gravosa a Contribuinte, consoante art. 112, do CTN.

É de bom alvitre destacar, desde já, a qualidade dos trabalhos realizado pela Assessoria Processual Tributária, que culminaram na emissão do **Parecer de nº 82/2022**. Na execução dos trabalhos a Parecerista optou pela conversão dos trabalhos em diligência, formulando quesitação, e encaminhando os autos para a Célula de Perícias de Diligências – CEPED, para realização de Perícia Técnica, a qual fora realizada para elucidação de quesitação previamente formulada.

---

**PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/1756/2018 - A.I. Nº: 1/201722915-2**

**Relator: Conselheiro José Osmar Celestino Junior**

Na conclusão dos trabalhos periciais, restou constatado que as 06 (seis) Notas Fiscais apontada pela Recorrente, **fls. 43**, não fazem parte do levantamento, e não constam nas planilhas confeccionadas pelo Autuante, que outras 02 (duas) Notas Fiscais, **fls. 40/41**, faziam parte do levantamento, contudo, não se verificou a escrituração destas, assim sendo, restou confirmada a infração pela não escrituração das operações de entradas.

Diante da constatação da infração a Célula de Assessoria Processual Tributária opinou pelo reenquadramento da penalidade do art. 123, VIII, L, da Lei nº 12.670/96, com a nova redação conferida pela Lei nº 16.258/2017, com a aplicação princípio da retroatividade mais benéfica ao contribuinte. Assim, opinou pela Parcial Procedência.

Eis o relatório.

### **VOTO DO RELATOR**

Compulsando os autos do presente Processo Administrativo Tributário, verifica-se que o Agente Fiscal agiu sobre a égide da Lei, a **Ação Fiscal nº 2017.09116**, iniciada por meio de Mandado, para execução de “Auditoria Fiscal Plena”, devidamente assinada por autoridade competente, obedecendo os prazos legais de fiscalização, não contendo vícios, que maculem sua forma, ou lhe configurem nulidade.

Neste momento processual, se analisará as “razões” do Recurso manejado pela Contribuinte, dentre elas o apontamento de diversos documentos fiscais que poderiam resultar na alteração da Base de Cálculo deste auto de infração, ou mesmo, seguindo, a tese inicial da Recorrente de inexistência de infração, com a improcedência do auto.

---

**PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/1756/2018 - A.I. Nº: 1/201722915-2**

**Relator: Conselheiro José Osmar Celestino Junior**

Dessa forma, ficou evidente a necessidade de uma análise mais acurada e exata, sendo acertada a decisão do Assessor Processual ao enviar os presentes autos a Célula de Perícias e Diligências – CEPED, para responder quesitação formulada pela CEAPRO, cujas respostas seriam elucidadoras para o deslinde desta ação fiscal.

Impende destacar, a notável qualidade dos trabalhos realizados pela Célula de Perícias Fiscais e Diligências – CEPED, que com muito o zelo e competência ao longo dos anos vem alicerçando várias decisões (julgamentos de piso, Câmaras, Pleno) deste honroso Contencioso, sempre imprimindo imparcialidade em seus resultados. O que na espécie, não fora diferente, a CEPED analisou atentamente a quesitação recebida do Assessor Processual, as quais foram advindas das alegações da Recorrida, chegando a inequívoca Conclusão, **Laudo Pericial – fls. 49/52**, que as Notas Fiscais que fizeram parte do Levantamento realizado pelo Autuante não foram escrituradas na EFD da Recorrente.

Sabe-se, que, o Juízo não está adstrito às conclusões do Laudo Pericial, nos termos do artigo 479, Estatuto dos Ritos, podendo discordar, fundamentadamente, das conclusões do perito em razão dos demais elementos probatórios coligidos aos autos.

No entanto, no caso em tablado, não se verifica qualquer elemento que possa levar discordância da conclusão dos trabalhos periciais. Portanto, com esteio no **Laudo Pericial**, que repousa sob as **fls. 49/53**, verifica-se que, a Empresa Recorrida cometeu o ilícito relatado na inicial, do art. 276-G, inciso I, do Decreto 24.569/97.

Entretanto, esta Relatoria entende que existe conflito na penalidade sugerida pelo Agente do Fisco, pois dependendo da sua concepção, essa pode sofrer variação. Explicando melhor, a ausência de informações no Livro Registro de Entrada, pode ser considerada como a infração "deixar de escriturar no Livro de Entrada", sendo a penalidade sugerida àquela inserta no art. 123, III, "G", da Lei nº 12.670/96, equivalente a 01 (uma) vez o valor do imposto, ou ser reduzida para 20 (vinte) UFIRCES se comprovado o lançamento contábil.

Cabe, salientar, que, a instituição dessa penalidade se deu num cenário em que as notas fiscais de entrada eram somente escrituradas no livro fiscal próprio instituído para tal fim, qual seja, "físico", não existia ainda a obrigação acessória consequente de transmissão dos arquivos eletrônicos com informações de suas operações econômico-fiscais.

De outra forma, pode-se considerar que tal ausência significa que que no caso concreto a Recorrida "omitiu informações em arquivos magnéticos", como consequência, essa conduta deve ser combatida com a penalidade prevista no art. 123, inciso VIII, alínea "L", da Lei nº 12.670/96, com a nova redação estabelecida pela Lei nº 16.258/2017, equivalente a 2% (dois por cento) do montante omitido, o que coaduna com o Parecer emitido pela Célula de Acessória Processual Tributária.

Entretanto, verifica-se que na data da autuação, a sanção vigente que melhor se enquadraria para o ato infracional descrito pelo agente fiscal seria a prevista no art. 123, VIII, "L" da Lei nº 12.670/96, com nova redação dada pela Lei nº 16.258/2017, abaixo transcrito, uma vez que a autuação se deu com base no cruzamento de informações dos documentos fiscais de SAÍDAS X arquivos EFD, situação fática que se refere o dispositivo legal indicado, *in verbis*:

**"Art. 123. As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:**

**VIII - outras faltas:**

**I - 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;"**

Assim, conclui-se que o ilícito fiscal configurado na peça basilar no ato de **"deixar de escriturar no livro próprio de registro de entradas, documentos fiscais de entradas"** resulta ou equivale perfeitamente a **"omitir informações em arquivo magnético"**, (art. 123, inciso VIII, alínea "L", da Lei nº 12.670/96, com nova redação dada pela Lei Estadual nº 16.258/2017, equivalente a 2% do montante omitido), com supedâneo no art. 112, incisos II e IV do Código Tributário Nacional – CTN, *in verbis*:

**"Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:**

**II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;**

**IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."**

Destarte, com a publicação da Lei nº 16.258/2017 em 09/06/2017 que modifica a Lei 12.670/1996, várias penalidades sofreram alterações em suas redações, reduzindo o valor da multa, sendo pertinente portanto aplicar o princípio da retroatividade benéfica, consoante estabelece o artigo 106, inciso II, alínea "C", do CTN, por se tratar de ato ou fato pretérito, para o qual foi instituída penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

---

**PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/1756/2018 - A.I. Nº: 1/201722915-2**

**Relator: Conselheiro José Osmar Celestino Junior**

Logo, feita a subsunção do fato à norma, observa-se que a tipificação normativa na data do julgamento apresenta penalidade menos gravosa ao imputado do que previa o preceito normativo da época da experimentação do fato típico.

Sendo este o entendimento assentado neste Egrégio Conselho de Recursos Tributários, consoante arrestos, a seguir:

**EMENTA: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE ESCRITURAR NOTAS FISCAIS DE ENTRADA. REENQUADRAMENTO. PARCIAL PROCEDÊNCIA.** Julgamento de primeira instância pela Procedência da autuação. Preliminares afastadas. Pedido de perícia negado. Recurso Ordinário conhecido. Dado Parcial provimento ao recurso para reformar a decisão condenatória proferida pela 1ª Instância julgando PARCIAL PROCEDENTE, aplicando a penalidade do Artigo 123, VIII, "L", da Lei Nº12.670/96 com alterações da Lei 16.258/17, nos termos do voto do Conselheiro Relator designado para lavrar a respectiva resolução, Pedro Jorge Medeiros, por ter proferido o primeiro voto divergente e vencedor, contrariamente ao parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. **(Resolução nº 086/2019, Conselheiro Relator Pedro Jorge Medeiros, da 1ª Câmara de Julgamento, do Conselho de Recursos Tributários, 21/05/2019).**

**ICMS. OMISSÃO DE INFORMAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA NOS ARQUIVOS ELETRÔNICOS EFD. SINISTRO DE MERCADORIAS NÃO COMPROVADO. PARCIAL PROCEDÊNCIA.** 1. O Contribuinte deixou de escriturar notas fiscais de entrada de operações realizadas no exercício de 2013; 2. A alegação de sinistro de mercadorias deve ser comprovada pelo contribuinte, que deve observar, ainda, o procedimento disciplinado na IN nº 39/2011; 3. Infringido o art. 276-G, I do Decreto 24.569/97; 4. Reexame Necessário conhecido para dar-lhe parcial provimento. Reformada a decisão de 1ª Instância para julgar parcialmente

---

**PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/1756/2018 - A.I. Nº: 1/201722915-2**

**Relator: Conselheiro José Osmar Celestino Junior**

procedente a ação fiscal, em desacordo com a manifestação oral do representante da PGE, quanto à penalidade aplicada; 5. Reenquadramento da penalidade para a prevista no art. 123, VIII, "I" da Lei nº 12.670/96. Precedentes da Câmara Superior do CONAT. **(Resolução nº 033/2019, Conselheiro Relator Felipe Augusto Araújo Muniz, da 3ª Câmara, do Conselho de Recursos Tributários, 30/05/2019)**

Desta forma, fica evidente pela análise das peças que compõe o presente feito, que, a Empresa Recorrente cometeu o ilícito relatado na inicial, devendo ser aplicada à conduta da Autuada a penalidade gizada no art. 123, inciso VIII, alínea "L", da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/17.

Isto posto, **VOTO** no sentido de conhecer do Recurso Ordinário, para dar-lhe o provimento, modificando a decisão de procedência do Julgamento de 1ª Instância, para **PARCIAL PROCEDÊNCIA** da ação fiscal, reenquadrando a penalidade para a do art. 123, inciso VIII, alínea "L", da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/17, em concordância com o parecer exarado pela Célula de Assessoria Processual Tributária.

É como descido e submeto ao ilustre Colegiado.

<b>VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b>	
Base de Cálculo	R\$378.297,21
Multa 2%	R\$7.565,94
<b>Total do CT</b>	<b>R\$7.565,94</b>

## **DECISÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos **PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/1756/2018 - A.I. Nº: 1/201722915-2** – Recorrente: **ONDAS INDÚSTRIA E**

---

**PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/1756/2018 - A.I. Nº: 1/201722915-2**

**Relator: Conselheiro José Osmar Celestino Junior**

**COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA – C.G.F. 06.273.348-6, Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.**

**DECISÃO:** A 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por maioria de votos, conhecer do recurso ordinário, dar parcial provimento, modificando a decisão proferida em instância singular para **parcial procedência**, mantendo a base de cálculo da autuação com esteio no resultado do laudo pericial, aplicando a penalidade prevista no artigo 123, VIII, “L” da lei 15.614/2014. A conselheira Lúcia de Fátima Dantas Muniz votou pela procedência da autuação aplicando do artigo 123, III, g, da citada lei, por entender tratar-se de penalidade específica para infração, entendimento este em consonância com o do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

**SALA DE SESSÕES DA 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza/CE, aos 21 de outubro de 2022.

**José Osmar Celestino Júnior**  
**Conselheiro Relator**

**Antônia Helena Teixeira Gomes**  
**Presidente 3ª Câmara**

**Ciente:**

**André Gustavo Carreiro Pereira**  
**Procurador do Estado**

---

**PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/1756/2018 - A.I. Nº: 1/201722915-2**

**Relator: Conselheiro José Osmar Celestino Junior**