

Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento

Resolução Nº 165 /2018

Sessão: 043ª Sessão Ordinária de 13 de agosto de 2018

Processo Nº 1/0396/2015

Auto de Infração Nº: 1/201416047

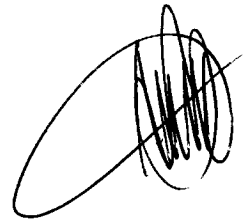
Recorrente: MALHARIA PAULISTA LTDA – CGF 06585060-0

Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Conselheiro Relator: Leilson Oliveira Cunha

EMENTA: ICMS. DEIXAR DE SELAR DOCUMENTOS FISCAIS EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE SAÍDAS DE MERCADORIA. 1. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. 2. REMANESCE A OBRIGATORIEDADE DE SELAGEM DOS DOCUMENTOS FISCAIS EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE SAÍDAS MESMO APÓS A EDIÇÃO DA LEI 16.258/17. 4. NOVA REDAÇÃO PELA LEI 16.258/17 AO ART. 123, III, M DA LEI 12.670/96, EXCLUIU A PENALIDADE DE 20% (VINTE POR CENTO) DO VALOR DA OPERAÇÃO. 5. APLICAÇÃO DA SANÇÃO DO ART. 123, VIII, D DA LEI 12.670/96 CONCERNENTE AO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DE SELAGEM EM DOCUMENTOS FISCAIS DAS CITADAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS CONCERNENTES AOS DOIS EXERCÍCIOS FISCALIZADOS (2012 E 2013). 6. REENQUADRAMENTO DA SANÇÃO NOS TERMOS DO ART. 84, § 7º DA LEI 15.614/14. 7. DISPOSITIVOS INFRINGIDOS ARTS. 153, 157 E 158 DO DEC. 24.569/97. 8. PENALIDADE NOS TERMOS DO ART. 123, VIII, "D" DA LEI 12.670/96. 9. RECURSO ORINÁRIO CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO. 10. AUTO DE INFRAÇÃO **PARCIAL PROCEDENTE POR UNANIMIDADE CONFORME VOTO DO RELATOR E MANIFESTAÇÃO ORAL EM SESSÃO DO REPRESENTANTE DA PROCURADORIA DO ESTADO, CONTRÁRIO AO PARECER DA ASSESSORIA PROCESSUAL TRIBUTÁRIA E DECISÃO SINGULAR...**

PALAVRA CHAVE: ICMS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SELO DE TRÂNSITO. PARCIAL PROCEDENTE.



RELATÓRIO

A acusação fiscal tem o seguinte relato de infração:

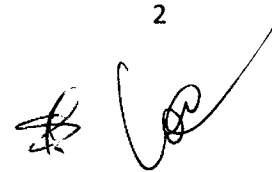
AS INFRAÇÕES DECORRENTES DE OPERAÇÕES COM MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS TRIBUTADOS POR REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA CUJO O IMPOSTO JÁ TENHA SIDO RECOLHIDO. CONTRIBUINTE NÃO COMPROVOU SAÍDA INTERESTADUAL DE 61 (SESSENTA E UMA) NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS EMITIDAS PARA OUTRO ESTADO. EMITIMOS TERMO DE INTIMAÇÃO 2014.29239 POREM NÃO HOUVE COMPROVAÇÃO. BC R\$ 568.131,31. INF. COMPLEM.

A infração ocorrida no período de 01/12 a 02/13, 04/13 a 05/13 e 10/13 a 11/13, cobrando-se multa no valor respectivo de R\$ 56.813,13 (cinquenta e seis mil, oitocentos e treze reais e treze centavos). Dispositivos infringidos art. 18 da Lei 12.670/96 e penalidade fixada nos termos do art. 126 da Lei 12.670/96.

Nas informações complementares a autoridade fiscal expõe que analisando as notas fiscais de saída da empresa no período fiscalizado, verificou-se que o contribuinte emitiu 61 (sessenta e uma) notas fiscais eletrônicas interestaduais de saída, conforme tabela anexada, sem a comprovação efetiva das saídas das respectivas mercadorias do estado. Aduz que emitiu termo de intimação 2014.29239 concedendo o prazo de 10 (dez) dias para que o contribuinte comprovasse a saída interestadual dos documentos fiscais e que após o transcurso do prazo não houve a comprovação do requerido por parte do contribuinte. Ressalta que o contribuinte após o início da ação fiscal retificou os arquivos de sua escrituração fiscal digital de alguns períodos, especificamente fevereiro de 2014, sendo expressamente rejeitado pelo auditor fiscal em virtude da Instrução Normativa 20/2013 que em seu art. 1º, § 6º inciso I dispõe sobre a proibição de retificação de períodos que estejam sob ação fiscal. E ao final, aduz como o contribuinte recolhe o ICMS pela sistemática da substituição tributária a conduta infringiu o art. 126 da Lei 12.670/96.

O contribuinte autuado interpõe tempestiva impugnação ao feito fiscal em que resumidamente consigna:

- a) Que todas as notas fiscais a que se reporta o auto de infração foram correta e regulamente emitidas, e, incontestavelmente entregues aos seus respectivos adquirentes ao ensejo das vendas na loja;
- b) O adquirente retira a mercadoria na loja e a transporta consigo mesmo, que não há culpa da impugnante se esses ultrapassam as fronteiras do território cearense e não param no posto de fronteiras para selar o documento fiscal;
- c) A impugnante é responsável por seus atos: Efetuou a venda, emitiu a correspondente nota fiscal, registrou-a nas suas escrituras fiscal e contábil, pagou o ICMS, e a partir de retirada pelo próprio cliente no próprio estabelecimento de venda, quanto a isso, não tem como ser penalizada a ter de pagar nenhuma obrigação acessória;
- d) Ao final, requer a improcedência do auto de infração.



Em primeira instância a julgadora monocrática decide pela procedência aduzindo, em síntese, que a constatação do ilícito se deu pelo fato de determinadas notas fiscais destinadas a outras unidades da Federação não tiveram efetivadas a comprovação de que as mesmas se tratavam de operações interestaduais e o fato de o contribuinte alegar que emitira o documento fiscal para acobertar a saída da mercadoria, escriturar o documento e recolher o imposto não o exime da responsabilidade de comprovar a efetividade da operação. Ressalta que nas operações interestaduais, o Fisco deve exigir a comprovação dessas operações uma vez que o imposto a ser recolhido se dá em menor monta, face o diferencial de alíquotas. Cita o art. 158, § 4º do Dec. 24.569/97 que determina tal comprovação e que o autuado fora intimado a realizar a devida comprovação, sendo legítima a exigência contida na inicial, uma vez que a autuada infringiu os dispositivos legais do artigo 170, inciso II do Decreto 24.569/97.

O autuado interpõe tempestivo de Recurso Ordinário em que de forma sucinta traz seguintes argumentos:

- a) Perda de objeto da acusação fiscal decorrente da ausência de penalidade relativa aos selos fiscais de trânsito virtuais;
- b) O auto de infração foi taxativo, a RECORRENTE infringiu o art. 18 da Lei 12.670/95, porque não comprovou saída interestadual de 61 notas fiscais eletrônicas, o que se lhe afigura IMPROCEDENTE, pela inconsistência, pois reportado art. 18 dispõe acerca do contribuinte responsável pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, tendo em vista que a retenção já ocorrera ao ensejo das entradas das mercadorias;
- c) É óbvio, a RECORRENTE não comprovou as saídas de mercadorias destinadas a outros Estados em razão do não registro nos sistemas de controle eletrônico da SEFAZ/CE como o Selo Fiscal de Trânsito Virtual;
- d) Tanto o Selo Fiscal de Autenticidade como o Selo Fiscal de Trânsito são de natureza física, concreta e palpável, tratando-se de documento semelhante aos selos utilizados nas correspondências enviadas pelos Correios, razão pela qual deverão ser colados nos respectivos documentos fiscais;
- e) Os Selos Fiscais de Trânsito, de natureza física, concreta e palpável, entraram em desuso, pois que não mais exigidos pelo Fisco cearense, cujos agentes passaram a realizar o controle das operações e prestações interestaduais e intermunicipais por meio de Selos Fiscais de Trânsito Virtuais, sem necessidade, portanto, de aposição nos respectivos documentos fiscais, cujo controle passou a ser por meio de registro virtual em sistema eletrônico da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ/CE);
- f) Com a edição da Instrução Normativa nº 14/2007, os Selos Fiscais de Trânsito, de natureza física, concreta e palpável, deixaram de ser utilizados pelo Estado do Ceará, com os agentes do Fisco substituindo-os pelos Selos Fiscais de Trânsito Virtuais a partir de 23 de outubro de 2007, data da publicação no Diário Oficial do Estado da referida Instrução Normativa;
- g) A própria SEFAZ/CE deixou de apor, colar, os Selos Fiscais de Trânsito de papel nos documentos fiscais de entrada no Estado do Ceará, com suas

- respectivas mercadorias, e passou a efetuar o registro da passagem pelos postos fiscais de divisa, inclusive portos e aeroportos, de forma virtual;
- h) Como a SEFAZ/CE passou a utilizar-se dos Selos Fiscais de Trânsito Virtuais, os quais não estavam previstos na Lei nº 11.961/1992, também inexistia lei que definisse eventuais penalidades para as infrações relacionadas com os novos Selos Fiscais de Trânsito Virtuais;
 - i) Não existindo, na legislação tributária cearense, qualquer penalidade alusiva aos Selos Fiscais de Trânsito Virtuais, deixa de existir, assim a reclamada infração, consoante o princípio do art. 59, XXXIX, da CF/88, de que "não há crime sem lei que o defina, nem pena sem prévia cominação";
 - j) Deve-se frisar que o legislador cearense cuidou de suprir a omissão da respectiva penalidade para a infração decorrente dos Selos Fiscais de Trânsito Virtuais somente quando da publicação da Lei nº 16.528, de 09/06/2017, ao dar nova redação à alínea "m" do inciso III do art. 123 da Lei nº 12.670/96;
 - k) Ao final, requer a IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração pela ausência de previsão de penalidade para a omissão concernente à não aposição de Selos Fiscais de Trânsito Virtuais, aplicados nas operações de entrada e saídas de mercadorias a partir de 23/10/2007, data da publicação no Diário Oficial do Estado da Instrução Normativa nº 14/2007, acrescentada pela Lei nº 13.418/2003, diz respeito exclusivamente aos Selos Fiscais de Trânsito de natureza física, e não de natureza virtual que e ainda ao fato que a omissão quanto à penalidade para não aposição do Selo Fiscal de Trânsito Virtual somente foi suprida em 09/06/2017, com a publicação, no DOE, da Lei nº 16.258/2017, embora inexistia lei que institua reportado Selo de Trânsito Virtual, como exige o princípio da legalidade previsto nos incisos II e XXXIX do art. 52 da CF/88.

A assessoria processual tributária se manifesta pela nulidade da autuação relatando inicialmente, de forma sucinta, que a infração por simulação de operação interestadual só se justifica se houver incidência do ICMS na operação tida como simulada, havendo nítido proveito da empresa autuada na referida conduta infracional, isto é, ganho do valor correspondente a diferença entre a alíquota interna e interestadual. Tanto é verdade que a nova redação dada ao art. 123, inciso I, alínea "h" da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/17, estabeleceu multa equivalente a uma vez o valor do imposto devido quando houver simulação de operação interestadual. Ressalta que no caso de que se cuida, consta nas informações complementares ao auto de infração que as operações interestaduais de saídas não registradas nos sistemas SITRAM/COMETA já haviam sido tributadas por substituição tributária, razão pela qual foi aplicada a penalidade inserta no art. 126, caput, da Lei nº 12.670/96 e entende que se não havia mais incidência do ICMS na operação de saída, compreende que a acusação de simulação de mercadorias para outra unidade federada não ficou configurada no presente caso.

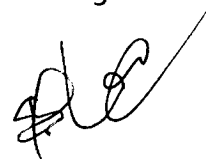
Complementa que diante da ambiguidade presente no relato do auto de infração, poder-se-ia cogitar que a infração denunciada nos autos não se referia a simulação de operação interestadual mas de simples falta de aposição do selo fiscal de trânsito, como entendeu a recorrente, e neste caso ressalta que o art. 1º da Lei nº 16.258/2017 alterou a redação do art. 123, inciso III, alínea "m" da Lei nº 12.670/96, deixando de



considerar como infração a legislação tributária a falta do selo fiscal de trânsito nas operações interestaduais de saída de mercadorias. Conclui sua manifestação, relatando que qualquer que tenha sido a infração que o agente fiscal quis denunciar, em nenhuma delas cabe aplicação de penalidade, já que não há simulação de operação interestadual se nela não houver incidência de ICMS e não há mais aplicação de penalidade se a infração for por falta de aposição do selo fiscal de trânsito em operação interestadual de saída (art. 106, II, "a" do CTN), deduzindo que na situação em tela o dispositivo dado como infringido não permite concluir a infração que foi cometida e tendo em vista o art. 33, § 2º do Dec. 25.468/97 c/c art. 83 da lei 15.614/14 opina pela nulidade pela ausência de clareza e precisão do ilícito praticado.

O parecer seguiu acolhido pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

Em apertada síntese, é o que se relata.



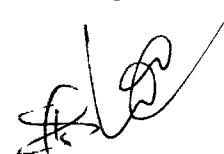
VOTO DO RELATOR

Da leitura conjunta do auto de infração e da informação complementar infere-se que a acusação fiscal se cinge em que o contribuinte emitira 61 (sessenta e uma) notas fiscais eletrônicas interestaduais de saída, sem a comprovação efetiva das saídas das respectivas mercadorias do estado e em razão da emissão do termo de intimação 2014.29239 concedendo prazo a comprovação das operações interestaduais nos termos do art. 158, § 4º, defluiu a possibilidade de infração por simulação ou descumprimento da obrigação acessória de selagem das citadas operações interestaduais.

O estado do Ceará adotou como política tributária quanto a seu poder de polícia fiscal de controle de entradas e saídas de mercadorias, produtos e bens, a obrigação imposta ao sujeito passivo de em todas suas atividades econômicas de operações interestaduais a comprovação destas mediante mecanismo de selagem dos documentos fiscais que deem guarida àquelas operações. Estabeleceu, assim, um instrumento de controle gerencial de circulação de mercadorias e produtos no âmbito deste estado. Legislou nesse sentido.

Compulsando os autos processuais é mister se ter presente, nos casos de não selagem nos documentos fiscais de saídas em operações interestaduais, que a comprovação das citadas operações em face de não registros nos sistemas de controle fiscais e gerenciais de operações com outro estado (sistemas COMETA e SITRAM) pode se efetivar mediante informações adicionais, a exemplo de comprovação da ocorrência da operação, conforme dispõe o art. 158, § 4º do RICMS. Vale dizer, para além do cruzamento eletrônico de tais bancos de dados que determina inicialmente à autoridade fiscal titular do procedimento fiscalizatório conhecer as operações amparadas em documentos fiscais que não foram submetidos a exame do fisco para os procedimentos de selagem, permite-se ao contribuinte meios alternativos de comprovação das operações que transpassaram os limites geográficos do estado. Todavia, no caso em concreto percebe-se que o contribuinte fora intimado para tal comprovação de sorte a afastar a imputação fiscal, resultando, tanto no procedimento da ação fiscal quanto em âmbito deste processo administrativo tributário, nenhuma contraprova apresentada para ilidir a presente acusação fiscal.

Nesta senda, os arts. 153, 157 e 158 do RICMS impõem o dever de selagem para todas atividades econômicas decorrentes de operações oriundas ou destinadas a outros estados da federação. Ressalte-se, como já assinalado, que quis o legislador tão somente deferir às operações de saídas interestaduais não seladas comprovações outras que supririam a não selagem dos documentos fiscais, conforme já mencionado (art. 158, § 4º) exemplificando procedimentos comprobatórios contidos na Instrução Normativa 32/08. Trata-se, pois, de dever instrumental tributário sem conteúdo patrimonial mas que determina uma obrigação de fazer legalmente prevista, para além de subjetivismos quanto à justeza de tal norma. Previsão de norma inobservada resulta sanção pela conduta infratora, é a consequência jurídica de violação da hipótese normativa.



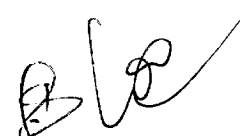
Conforme o acima aduzido, deve se inferir que quando da não selagem, ou não registro de passagem, nos sistemas informatizados de controle de fronteiras, o contribuinte está mal ferindo o dever instrumental de ratificar a sua operação tida como interestadual em sua escrita fiscal e, ao mesmo tempo, de descumprimento de parte da obrigação tributária principal referente ao diferencial de alíquota se não efetivamente comprovadas pelo sujeito passivo as citadas operações tidas como interestaduais. Portanto, livre de dúvidas, obtém-se que com duas condutas violadoras resulta duas possíveis infrações autônomas, uma de descumprimento de um dever instrumental e outra de falta de recolhimento do imposto, no que, a evidência, resta adjetivado de concurso material de infrações.

Desta forma, a conduta de um sujeito passivo, sabendo-se que é obrigatória a selagem do documento fiscal, de não aposição do selo de trânsito quando em operações interestaduais, ou mesmo nos casos de não selagem do referido documento no posto fiscal cujo transporte das mercadorias fora realizado por transportador ou pelo adquirente, imputa-se dever probatório ao emitente da efetiva comprovação daquelas operações com outros estados, e traz como consequência jurídica duas violações, autônomas, à legislação tributária cearense (Lei 12.670/96), porquanto tipificados duas sanções a este respeito, vale dizer, fixadas no art. 123, III, M – deixar de selar documentos fiscais em operações interestaduais – e art. 123, I, H – simular saída de mercadoria para outra unidade da Federação.

Analisando o contexto das informações da autuação, entendo que a infração possível praticada pelo contribuinte se amolda no descumprimento de selagem de documentos fiscais tendo em vista que, como informado pela autoridade fiscal, as mercadorias já haviam sido tributadas por substituição tributária, portanto não havendo que se falar em possível simulação. No caso presente, resulta pela inteligência da narrativa e dos fatos ocorridos a imputação tão somente do descumprimento da obrigação acessória pelos contornos jurídicos delineados na presente autuação, devendo se cingir a resolução da presente contenda tão somente no âmbito do descumprimento da obrigação acessória de selagem.

Nesse passo, é de bom alvitre ressaltar que razão da vigência da Lei 16.258/17 decorreu alteração na redação do art. 123, III, M da Lei 12.670/96, excluindo nos casos de operações interestaduais de saídas aquela penalidade anteriormente fixada de 20 % (vinte pontos percentuais) sobre o valor das operações. Todavia, veja-se que a nova lei (16.258/17) não extinguiu a obrigatoriedade de selagem estampada nos arts. 153, 157 e 158 do RICMS, porquanto não os revogou, remanescendo legalmente aquele dever instrumental.

Sem embargo, não há que prosperar a argumentação do contribuinte de que a partir da edição da Instrução Normativa 14/2007 não haveria mais a obrigatoriedade de aposição de selos de trânsito na modalidade física nos documentos fiscais, restando aplicação tão somente pela via virtual, e em razão disso se ultimou ausência de previsão legal de penalidade para não aposição do Selo Fiscal de Trânsito Virtual, suprida tão somente com a publicação, no DOE, da Lei nº 16.258/2017. Veja-se que os artigos 157 e 158, como já mencionado, nunca foram revogados, nem sê-lo-ia possível por norma hierarquicamente inferior (IN 14/2007), estando os mesmos em plena vigência com comandos cogentes de observação dos contribuintes para selagem seja dos



documentos fiscais fisicamente emitidos, seja nos DANFE's, documentos fiscais auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica mediante emissão de selo virtual para a operação. O que visou a referida norma fora dar agilidade e eficiência nas operações interestaduais instituindo-se o selo virtual conforme disposto em seus artigos 1º e 2º. Note-se, por bem, que no art. 3º da citada normativa remanesce a utilização do selo físico para as demais operações não alcançadas pelos artigos antecedentes. Portanto, não há falar em desuso do selo físico de trânsito a partir da edição da IN 14/2007 e nem de falta de sanção para a não selagem virtual dos documentos fiscais.

Com efeito, Selo Fiscal de Trânsito se configura gênero cujas espécies se amoldam na forma física ou virtual. De mais a mais, a obrigação de selar o documento nunca fora revogada, inexigida, com a introdução da nota fiscal eletrônica defluindo cogência para apresentação do DANFE a selagem mediante aplicação do selo virtual e, ademais, que o selo fiscal de trânsito, independentemente da sua natureza física ou virtual, sempre fora regido por determinação contida na legislação fiscal nos termos dos já citados arts. 157 e 158 do RICMS e nas previsões contidas na IN 14/07, medida esta necessária para o controle da movimentação interestadual de bens e mercadorias em perfeita simetria com a estratégia de poder de polícia-fiscal adotada pela Administração Tributária do estado do Ceará.

Assim, pois, no caso presente, vale dizer de descumprimento de selagem de documentos fiscais e nos termos do art. 84, § 7º da Lei 15.614/14 e em face de ausência de penalidade específica, derogada pela Lei 16.258/17, imprescindível se afigura o reenquadramento da sanção delineada na acusação fiscal para aquela fixada de forma genérica estipulada no art. 123, VIII, D da Lei 12,670/96, decorrendo a parcial procedência do lançamento tributário ora em análise.

Há de se evidenciar que, em razão de a conduta infratora se entender pelos exercícios de 2012 e 2013, portanto, infração em cada exercício fiscal e ante ao fato de haver valores em reais divergentes nos dois períodos fiscais: 2012 – R\$ 2,8360 e 2013 – R\$ 3,0407, se impõe a aplicação da multa de 200 UFIRCE, prevista citado art. 123, VIII, “D”, por condutas infradoras em cada exercício.

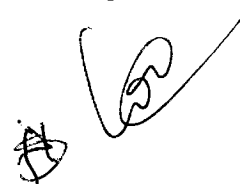
Com efeito, conheço do Recurso Ordinário para lhe dar parcial provimento reformando-se a decisão condenatória de primeira instância, julgando-se pela PARCIAL PROCEDÊNCIA do presente feito fiscal nos termos deste voto.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Exercício 2012 - MULTA: 200 Ufirces
01 ufirce= R\$ 2,8360, (2012)
MULTA EM REAIS: R\$ 567,20

Exercício 2013 - MULTA: 200 Ufirces
01 ufirce= R\$ 3.0407 (2013)
MULTA EM REAIS: R\$ 608,14

É como voto.



DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é Recorrente: MALHARIA PAULISTA LTDA – CGF 06585060-0 e Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA


A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, para reformar a decisão condenatória proferida pela 1ª instância, julgando **PARCIALMENTE PROCEDENTE** a presente acusação fiscal, aplicando ao caso a penalidade prevista no art. 123, VIII, "d" da Lei nº 12.670/96, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com a manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, em Sessão. Ausente, por motivo justificado, o Conselheiro José Gonçalves Feitosa.


SALA DA SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 10 de 09 de 2018.


Manoel Marcelo Augusto Marques
Presidente


Matheus Viana Neto
Procurador do Estado

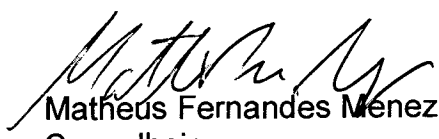

Valter Barbalho Lima
Conselheiro


Filipe Pirino da Costa Leitão
Conselheiro


Maria Elineide Silva e Sousa
Conselheira

José Gonçalves Feitosa
Conselheiro


Leilson Oliveira Cunha
Conselheiro


Matheus Fernandes Menezes
Conselheiro