



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

RESOLUÇÃO Nº: 052/2022

34ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL REALIZADA POR VÍDEO CONFERÊNCIA DA  
2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS  
DE 11/06/2021.

PROCESSO Nº 1/3065/2019

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201905936-7

RECORRENTE: FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA. CGF- 06.922136-7.

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

CONSELHEIRO RELATOR: MARCUS MOTA DE PAULA CAVALCANTE

Ementa: ICMS. Descumprimento de Obrigação Acessória. Ausência de selo de trânsito em documentos fiscais de entrada em operações interestaduais. Obrigatoriedade de selagem. 1. Operações interestaduais de entrada sem os devidos selos de trânsito nos documentos fiscais que acobertaram as respectivas operações. 2. Ausência de comprovação pelo autuado. 3. Remanesce o dever de selagem em documentos fiscais eletrônicos mediante selo fiscal virtual ou físico aplicáveis ao DANFE. 4. Dispositivos infringidos arts. 157 e 158 do Dec. 24.569/97. 7. Penalidade nos termos do art. 123 III "m" alterada pela Lei 16.258/2017. 8. Recurso Ordinário conhecido e não provido. 9. Auto de Infração julgado Procedente, conforme o voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, referendado, em sessão, pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

Palavra Chave: Descumprimento de obrigação acessória. Operações de entrada. Selo de trânsito. Procedente.

## 01 - RELATÓRIO

O presente processo diz respeito à ausência de selo em notas fiscais de entrada em operações interestaduais durante os exercícios de 2014 e 2015. Em seu relato, o agente autuante imputa à empresa o cometimento de infração à legislação tributária conforme a seguinte transcrição: 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. CONSTAMOS DIVERSOS DOCUMENTOS FISCAIS DE ENTRADA INTERESTADUAIS SEM O REGISTRO ELETRÔNICO DESTINADOS A EMPRESA NOS EXERCÍCIOS DE 2014 E 2015, com



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

multa no valor de R\$ 796.219,63 (setecentos e noventa e seis mil duzentos e dezenove reais e sessenta e três centavos), CONFORME INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR ANEXA.

Apontada infringência aos artigos 153, 155, 157 e 159 do Dec. 24.569/97, com imposição da penalidade preceituada no art. 123, III, 'm' da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº. 16.258/2016.

**Demonstrativo do Crédito Tributário  
(R\$)**

Base de Cálculo	
ICMS	
Multa	796.219,63
<b>TOTAL</b>	<b>796.219,63</b>

Segundo informações complementares, foi emitido o Termo de Início de Fiscalização n. 2018.13705 solicitando documentos e justificativas das possíveis irregularidades resultantes da análise dos dados que foram transmitidos pelo contribuinte, fornecedores e clientes disponibilizados a esta fiscalização. EFD - Escrituração Fiscal Digital, Própria e NFe emissão de terceiros. PASTA 01- DADOS EMPRESA.

Planilha 01 INDICADORES 2014 2015. No Indicador 07 - Entradas Interestaduais sem Registro Eletrônico - Pasta 02 DADOS ANEXO AO TERMO DE INÍCIO, foi solicitado justificativas do motivo dos documentos não constarem em nosso sistema de trânsito - SITRAM.

A empresa justificou parte das irregularidades, conforme documentos anexos - Resposta ao termo de início e planilhas, Pasta 03 - RESPOSTA AO TERMO DE INÍCIO - PLANILHA A - INDICADOR 07. NFs de entrada interestadual não registradas no SITRAM. Após justificativas foi elaborada Planilha B - Notas Fiscais sem registro eletrônico, contendo as notas fiscais irregulares.

Anexados ao auto de infração se encontram: Informações Complementares (fls. 03/04); Mandado de Ação Fiscal nº. 2018.10159 (fl. 05), Termo de Início de Fiscalização nº. 2018.13705 (fl. 06), Termo de Conclusão de Fiscalização nº. 2019.03849 (fl. 09), CD contendo as resposta da empresa fiscalizada ao Termo de Início de Fiscalização e Termo de Intimação



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

cujo resultado final foi a Planilha B com a Relação das Notas Fiscais Eletrônicas sem registro eletrônico. Entrega de AI/Documentos, (fl. 09).

Cientificada do lançamento, a ora Recorrente apresentou tempestiva impugnação ao auto de infração, alegando que a exigência fiscal é nula por erro de sujeição passiva. Ao indicar como co-responsáveis pelo suposto débito pessoas físicas que não tiveram qualquer relação jurídica como o pretense fato gerador indicado na autuação. Colaciona decisão do STF e STJ em sua defesa;

Decadência parcial da exigência fiscal – janeiro, fevereiro, março e abril de 2014 (art. 150 § 4º do CTN). Cita decisões desse órgão em sua defesa;

Duas autuações lavradas sobre o mesmo fato gerador - BIS IN IDEM e confisco. Lavrou o presente auto de infração para exigir a penalidade prevista no art. 123 III "m" da Lei 12.670/96 (20% do valor das operações) e o AI 201905947-2 para exigir a penalidade prevista no art. 123 III "g" da Lei n. 12.670/96 (10% do valor da operação).;

Do selo de trânsito – obrigação anômala e ausência de embarço fiscal. Não há no Convênio S/N de 1970 nem na legislação específica da Nota Fiscal Eletrônica disposição relativa à exigência de selo fiscal de trânsito. O fiscal não apontou qualquer embarço que a alegada ausência de selo fiscal de trânsito tenham causado ao controle fiscal;

Da penalidade aplicada em percentual exorbitante e confiscatória. Por fim requer a improcedência do auto de infração.

A Julgadora de 1ª Instância decidiu pela PROCEDÊNCIA da acusação fiscal, em decisão assim ementada:

EMENTA: ICMS. RECEBEU DIVERSAS NOTAS FISCAIS EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS SEM REGISTRO NO SITRAM PARA APOSIÇÃO DE SELO FISCAL DE TRÂNSITO. Exercício: 2014/2015. Intimado. Artigos infringidos: 157 e 158 do Dec. Nº 24.569/97. Penalidade do art. 123, III "m" da Lei 12.670/96 alterada pela Lei 16.258/17. Auto de Infração julgado Procedente. Defesa Tempestiva.

Em sua decisão, destacamos alguns pronunciamentos:

Que, o Contencioso é um órgão administrativo vinculado ao Poder Executivo, e tem como principal função, solucionar contendas tributárias no âmbito administrativo, aplicando a justiça fiscal, e isto com estreita observância ao ordenamento jurídico vigente, logo, respeitando o princípio da legalidade, através de suas Instâncias de julgamento.



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

Nesta fase do processo, o que está em julgamento é se a pessoa jurídica FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA. CGF: 06.922136-7 cometeu ou não o ilícito praticado na inicial, e somente após a existência do crédito consolidado, posteriormente, na fase de execução é que vai ser apreciada a responsabilidade dos sócios ou representantes, no tocante a responderem pelas dívidas contraídas pela empresa.

Aduz que a exigência tem natureza acessória nos termos do artigo 126 do RICMS, no qual entende-se por obrigação acessória as prestações positivas ou negativas previstas na legislação que estabelece procedimentos relativos à arrecadação ou a fiscalização do ICMS.

O fato gerador da obrigação acessória, nada mais é do que, qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Definido, no presente processo que se trata de uma prestação de fazer do contribuinte que foi inobservada por ele caracteriza descumprimento de obrigação acessória, logo, aplica-se a norma do art. 173, inc. I, do CTN, que diz que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Como se trata de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, não há que se falar em antecipação de pagamento por parte do sujeito passivo, pois, não há o que homologar, aplica-se, então à hipótese a regra de decadência prevista no inciso I do art. 173 do CTN. De modo que, não há que se falar em incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN.

Quanto às decisões citadas em sua defesa emanada de Tribunais e do Conselho de Recursos Tributário deste órgão julgador. Cumpre dizer que tais decisões adstringem-se ao feito que lhe deu origem, não podendo ser estendida a outros feitos, ainda que se caracterize a analogia da situação fático-jurídica. Podendo o julgador singular manifestar livremente o seu convencimento por ocasião da fundamentação de sua decisão, ao analisar a conduta ilícita do contribuinte/legislação que rege a matéria e aplicação da penalidade, consoante princípio constitucional da motivação dos atos administrativos. No máximo pode ser tomada como orientação, contudo sem estar vinculada a ela.

Afasta à questão apontada pela autuada de duas autuações lavradas sobre o mesmo fato gerador - BIS IN IDEM. Lavrou o presente auto de infração para exigir a penalidade prevista no art. 123 III "m" da Lei 12.670/96 (20% do valor das operações) e o AI 201905947-2 para exigir a penalidade prevista no art. 123 III "g" da Lei n. 12.670/96 (10% do valor da operação);

Informa que os dois autos de infrações (201905936-7 (presente auto de infração); e o auto de infração nº 201905947-2 (anexo) são resultantes do projeto Auditoria Fiscal Plena relativa ao período de 1.1.2014 a 31.12.2015, junto à autuada inscrita no CGF sob o nº 06.922136-7 (fls. 5).



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

Que, o presente auto de infração nº 201905936-7 como objeto o ilícito da autuada ter recebido diversas notas fiscais eletrônicas em operações interestaduais sem o selo fiscal de trânsito ou registro eletrônico nos sistemas corporativos de controle de operações em trânsito da SEFAZ/CE, obrigatório nas referidas operações durante os exercícios de 2014 e 2015.

Já o auto de infração nº 201905947-2 tem como objeto a falta de escrituração de notas fiscais de entradas emitidas por terceiros durante o exercício de 2014. Percebe-se que, o presente auto de infração apresenta ponto comum com o auto de infração nº 201905947-2, ou seja, o exercício de 2014 é coincidente, porém, os objetos sob o qual recai a fiscalização são distintos. Logo não há que se falar em bis in idem.

Os Estados brasileiros possuem autonomia constitucional e competência para legislar sobre seus tributos, sendo esta indelegável o que impede a ingerência ou a sobreposição de qualquer legislação de um Estado sobre a dos demais, sob pena ferir suas autonomias e o próprio princípio federativo do Estado brasileiro. Logo, deve ser aplicado a legislação do ICMS pertinente ao território cearense, por força do princípio da territorialidade. Ou seja, há de ser respeitada a autonomia, a competência tributária dos Estados e o princípio federativo.

No caso, o Estado titular da competência para exigir o cumprimento de quaisquer das obrigações tributárias, que no presente caso, decorre da obrigação do contribuinte autuado providenciar a aposição do selo fiscal de trânsito ou registro eletrônico nos documentos fiscais nas operações de entrada interestadual é o Estado do Ceará em consonância com que dispuser suas respectivas leis fiscais.

Segundo o estampado nos art. 157 e 158 do RICMS, a aplicação do selo de trânsito será obrigatória para todas as atividades econômicas na comprovação de operações de entradas de mercadorias do território cearense, independente da natureza jurídica da operação como as elencadas pela recorrente. Ficando caracterizada infração a legislação quando o contribuinte deixa de cumprir este procedimento.

Logo, o agente do fisco agiu corretamente ao analisar as notas fiscais apresentadas pelo contribuinte fiscalizado a auditoria em que ficou constatado que não houve a aposição de selo fiscal de trânsito nem registro nos sistemas corporativos da SEFAZ de controle de mercadoria em trânsito (COMETA e SITRAM), servindo de instrumentos eficazes de prova do ilícito praticado pela recorrente. Infringindo a legislação do ICMS, como cita o Artigo 157 do Decreto 24.569/97:

**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.

Imperioso ressaltar que as obrigações acessórias existem para garantir o cumprimento da obrigação principal de modo que o cumprimento dessas obrigações não sejam uma faculdade do contribuinte quanto à aplicação do Selo de Trânsito, quando exigidos. De modo que, tal descumprimento configura infração à legislação tributária.



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

Por essa razão, o § 3º do art. 113 do CTN prescreve que a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. Quer dizer, não fica facultado ao contribuinte fazer ou não.

Por ser de entrada significa que o contribuinte está de posse dos documentos fiscais, logo, tem o dever de procurar uma unidade fazendária e providenciar o registro e a selagem do documento fiscal, segundo §§ 1º, 2º e 3º do art. 158 do RICMS.

O Fisco sustenta o ilícito tributário com base nos dados que foram transmitidos pelo contribuinte, fornecedores e clientes disponibilizados via EFD- Escrituração Fiscal Digital, NFe emissão própria e NFe de terceiros.

Antes da lavratura do auto de infração questionado, o agente do fisco no início da ação fiscal solicitou por meio do Termo de Início de Fiscalização n. 2018.13705 e anexo (fls. 6/7) a apresentar as justificativas das possíveis irregularidades especificadas em documento anexo. Constando na Planilha A - Indicador 07 - Notas Fiscais de entrada interestadual não registradas no SITRAM.

Tendo a autuada conseguido justificar parte das irregularidades conforme documento em anexo. (Pasta 03- Dados da Resposta ao Termo de Início de Fiscalização - na Planilha A - Indicador 07 - Notas Fiscais de entrada interestadual não registradas no SITRAM), objeto do presente auto de infração.

Encontra-se inserido no CD às fls. 15 dos autos uma pasta - Anexo ao Auto 201905936-7 contendo várias pastas, dentre elas temos: Pasta 02 - Dados do anexo ao Termo de Início de Fiscalização; Pasta 03- Dados da Resposta ao Termo de Início de Fiscalização - na Planilha A - Indicador 07 - Notas Fiscais de entrada interestadual não registradas no SITRAM).

Ao final, após análise do agente do fisco, foi elaborado a Planilha B - contendo as notas fiscais sem aposição de selo fiscal de trânsito ou registro eletrônico com todos os elementos que identificam os documentos fiscais como: chave de acesso, UF, serie, nº NFE, data da emissão, CNPJ emitente e outros elementos e logo depois a Planilha C - O demonstrativo do crédito tributário (total) dos exercícios auditados.

Da mesma forma rejeita o argumento da autuada de que: "a penalidade aplicada em percentual exorbitante e confiscatória". Eis que a lei impõe determinada penalidade diante de uma conduta infringente do contribuinte e na constatação dessa falta a penalidade específica deve ser aplicada.

A vedação ao caráter confiscatório disciplinada na Constituição Federal aplica-se ao tributo, que não se confunde com penalidade, pois a multa aplicada objetiva impedir ou desestimular a conduta ilícita do contribuinte.

Julga procedente a acusação aplicando a penalidade gizada no art.123, III "m" da Lei



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

12.670/96 alterada pela Lei 16.258/17.

A empresa autuada apresenta, nos termos da nossa legislação processual. Recurso Ordinário alegando as mesmas razões da impugnação:

Nulidade do lançamento por erro de sujeição passiva. Cita decisão do STJ: Decadência parcial da exigência fiscal: janeiro, fevereiro, março e abril de 2014, nos termos do art. 150 § 4º do CTN; BIS IN IDEM – duas autuações lavradas sobre o mesmo fato gerador. Colaciona decisão do CONAT em sua defesa; Do selo fiscal de trânsito – obrigação anômala e ausência de embarço fiscal; Da penalidade aplicada em percentual exorbitante. Devendo ser aplicada a do § único do art. 126 da Lei n. 12.670/96.

A Assessoria Processual Tributária, por sua vez, em seu parecer, relata que a exigência fiscal se deve a existência de documentos fiscais de entrada interestadual sem a aposição do selo fiscal de trânsito no SITRAM obrigação tributária de natureza acessória prevista no art. 157 do Dec. n. 24.569/97;

Destaca que o auto de infração foi lavrado em nome da empresa e em conformidade com os dados cadastrais da fiscalizada, a indicação societária na informação complementar poderá ser útil apenas quando da execução da dívida, e for o caso, e depois de transitado em julgado o processo.

Trata a acusação de descumprimento de obrigação acessória, portanto não se trata de lançamento de imposto por homologação, assim, a contagem do prazo segue a regra geral para contagem do prazo, a partir do primeiro dia do exercício seguinte conforme disciplina o art. 173 inciso I do CTN;

Inexistem duas autuações sobre as mesmas operações suscitadas pela recorrente visto que uma foi por falta de aposição do selo fiscal de trânsito e outra foi por falta de escrituração, duas acusações distintas, isto é, duas obrigações acessórias distintas, as quais para cada uma existe uma penalidade específica, apesar de se tratar das mesmas operações e previstas na legislação em vigor;

Devendo ser aplicado a penalidade prevista no art. 123 III “m” da Lei n. 12.670/96 alterada pela Lei n. 16.258/2017 de 20% do valor da operação haja vista não ficar provado nos autos a escrituração e o recolhimento do imposto dos documentos citados na planilha do autuante;



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

Quanto ao argumento do caráter confiscatório da multa, ressalta que o lançamento da multa está vinculado a lei, não pode o aplicador ou julgador desconsiderá-la, fundamentando sua decisão em inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que já tenha sido declarada a norma inconstitucional pelo STF, conforme determina o § 2º do art. 48 da Lei mn. 15.614/2014.

Manifesta-se pelo conhecimento do recurso ordinário, negar-lhe provimento, para que seja mantida a decisão singular de procedência do auto de infração.

O processo então vem a essa Colenda Câmara para julgamento do Recurso Ordinário interposto pelo contribuinte autuado.

É o relatório.

## 02 VOTO DO RELATOR

Trata-se de Recurso Ordinário contra decisão de procedência proferida em 1ª Instância. O recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Versa a acusação do contribuinte receber diversas notas fiscais eletrônicas em operações interestaduais sem aposição do selo fiscal de trânsito ou registro eletrônico nos sistemas corporativos de controle de operações em trânsito da SEFAZ/CE, obrigatório nas referidas operações durante os exercícios de 2014 e 2015.

Colaciono parte do julgamento singular cujas respostas aos questionamentos da recorrente foram de forma eficiente, inclusive debatidos e deliberados conforme decisão da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, logo, não cabe novo exame.

Cabe inicialmente analisar a questão arguida pela recorrente: "Nulidade do lançamento por erro de sujeição passiva".

*Cumpra dizer que o Contencioso é um órgão administrativo vinculado ao Poder Executivo, e tem como principal função, solucionar contendas tributárias no âmbito administrativo, aplicando a justiça fiscal, e isto com estreita observância ao ordenamento jurídico vigente, logo, respeitando o princípio da legalidade, através de suas Instâncias de julgamento.*

*Sendo assim, nesta fase do processo, o que está em julgamento é se a pessoa jurídica FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA. CGF: 06.922136-7 cometeu ou não o ilícito praticado na inicial, e somente após a existência do crédito consolidado, posteriormente, na fase de execução é que vai ser apreciada a responsabilidade dos sócios ou representantes, no tocante a responderem pelas dívidas contraídas pela empresa.*



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

*Os sócios/gerentes/representantes responsáveis pela empresa constantes no cadastro geral da fazenda não constituem uma falha no procedimento a ponto de invalidar a autuação, haja vista que a reclamada individualização da participação de cada sócio/gerente/representante na conduta ilícita praticada será certamente analisada por ocasião da cobrança do crédito tributário quando já definitivamente constituído nos termos definidos em legislação específica.*

Quanto a: Decadência parcial da exigência fiscal – janeiro, fevereiro, março e abril de 2014 (art. 150 § 4º do CTN). Cita decisões desse órgão em sua defesa:

*Cumpra informar que a exigência tem natureza acessória nos termos do artigo 126 do RICMS, no qual entende-se por obrigação acessória as prestações positivas ou negativas previstas na legislação que estabelece procedimentos relativos à arrecadação ou a fiscalização do ICMS.*

*De modo que a legislação do ICMS impõe aos contribuintes deveres instrumentais tributários, que são relações jurídicas tributárias, de conteúdo não patrimonial, que se traduzem em fazer, não fazer ou tolerar que se faça, criados por lei para serem cumpridos pelo contribuinte. É através do cumprimento desses deveres instrumentais que se torna possível a exata fiscalização e arrecadação do ICMS.*

*Sendo o ICMS um tributo altamente complexo, necessita de instrumentos capazes de possibilitar a sua operacionalidade no tocante às suas formalidades. De forma que, o CTN prevê a existência de obrigação tributária acessória que, de acordo com a sua própria definição plasmada no art. 113, § 2º e 3º, decorrente da legislação tributária, tem por objeto as prestações positivas e negativas em que o sujeito passivo deve cumprir várias outras obrigações acessórias previstas na legislação, para que o sujeito ativo (o Fisco) possa exercer o controle que lhe é de direito.*

*Em outras palavras, o fato gerador da obrigação acessória, nada mais é do que, qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.*

*Sendo assim, o fato do contribuinte receber mercadoria acobertada por documento fiscal sem o selo fiscal de trânsito ou registro eletrônico, configura descumprimento de obrigação tributária acessória, passível de sanção pecuniária, na forma da legislação de regência.*

*Segundo nos ensina, Luciano Amaro, a ocorrência do fato gerador dá nascimento à obrigação tributária. Porém, em diversas situações, embora ocorrido o fato gerador, a lei tributária não requer do sujeito passivo nenhum pagamento se e enquanto não houver, por parte do sujeito ativo, a prática de um específico ato jurídico, que se reflete, no caso em tela, a de receber mercadoria acobertada por documento fiscal e providenciar a aposição do selo fiscal de trânsito ou registro eletrônico, na forma prescrita em lei, a fim de que este fique adstrito a, no prazo assinalado na lei, satisfazer o direito do credor, sob pena de não o fazendo ser submetido à ação fiscal e aos efeitos dela decorrente, ou seja, a lavratura do auto de*



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

infração.

Assim, definido, no presente processo que se trata de uma prestação de fazer do contribuinte que foi inobservada por ele caracteriza descumprimento de obrigação acessória, logo, aplica-se a norma do art. 173, inc. I, do CTN, que diz que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, o prazo decadencial só se inicia no primeiro dia do exercício seguinte a ocorrência dos fatos geradores, em relação ao dever de ao receber mercadoria acobertada por documento fiscal providenciar a aposição do selo fiscal de trânsito ou registro eletrônico.

Como o contribuinte não providenciou a aposição do selo fiscal de trânsito ou registro eletrônico nos documentos fiscais nas operações de entrada interestadual, se trata de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, logo, não há que se falar em antecipação de pagamento por parte do sujeito passivo, pois, não há o que homologar, aplica-se, então à hipótese a regra de decadência prevista no inciso I do art. 173 do CTN, segundo a qual a contagem do prazo de que dispõe o Fisco para formalizar o crédito tributário se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tendo em vista tratar-se de lançamento de ofício, consoante a previsão do art. 149, incisos II, IV e VI. De modo que, não há que se falar em incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN.

Portanto, afastamos tal argumento, uma vez que, o fato gerador ocorreu nos exercícios de 2014 e 2015, sendo que a lavratura do auto de infração foi realizada no dia 25/04/2019. Assim, para o período de janeiro, fevereiro, março e abril de 2014 ventilado pela autuada, o prazo decadencial passa a fluir a partir do dia 01/01/2015, sendo seu término em 31 de dezembro de 2019. A partir de 01 de janeiro de 2020, decairia o direito de o Fisco lançar o respectivo crédito. Contudo, tal situação não ocorreu, pois o lançamento foi realizado em abril de 2019, logo, não há que se falar em decadência do lançamento.

Quanto às decisões citadas em sua defesa emanada de Tribunais e do Conselho de Recursos Tributário deste órgão julgador. Cumpre dizer que tais decisões adstringem-se ao feito que lhe deu origem, não podendo ser estendida a outros feitos, ainda que se caracterize a analogia da situação fático-jurídica.

Podendo o julgador singular manifestar livremente o seu convencimento por ocasião da fundamentação de sua decisão, ao analisar a conduta ilícita do contribuinte/legislação que rege a matéria e aplicação da penalidade, consoante princípio constitucional da motivação dos atos administrativos. No máximo pode ser tomada como orientação, contudo sem estar vinculada a ela.

Isto é, as decisões prolatadas neste Órgão não têm efeito vinculante para as que venham a ser exaradas posteriormente, quando inexistir súmula acerca da matéria em discussão. Logo, não há a obrigatoriedade deste julgador seguir o entendimento esposado em decisões anteriores.



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

*Em relação à questão apontada pela autuada: Duas autuações lavradas sobre o mesmo fato gerador - BIS IN IDEM e confisco. Lavrou o presente auto de infração para exigir a penalidade prevista no art. 123 III "m" da Lei 12.670/96 (20% do valor das operações) e o AI 201905947-2 para exigir a penalidade prevista no art. 123 III "g" da Lei n. 12.670/96 (10% do valor da operação). A impugnante está sendo penalada duas vezes sobre um mesmo fato jurídico posto que uma só operação foi objeto de duas autuações, ambas lavradas por simples descumprimento de obrigação acessória. Entendimento amparado em doutrina e decisão do CONAT-CE.*

*Cumpra esclarecer que a figura do "bis in idem" se caracteriza quando os agentes numa mesma ação fiscal procederam à lavratura de dois autos de infração com o mesmo objeto, referente ao mesmo período, o que é vedado pela legislação.*

*Assim, ao proceder à análise dos dois autos de infrações: 201905936-7 (presente auto de infração); e o auto de infração nº 201905947-2 (anexo), verificamos que as alegações da recorrente não procedem, tendo em vista, que ambos são resultantes da lavratura de mais três autos de infração, do projeto Auditoria Fiscal Plena relativa ao período de 1.1.2014 a 31.12.2015, junto à autuada inscrita no CGF sob o nº 06.922136-7 (fls. 5).*

*Tendo o presente auto de infração nº 201905936-7 como objeto o ilícito da autuada ter recebido diversas notas fiscais eletrônicas em operações interestaduais sem o selo fiscal de trânsito ou registro eletrônico nos sistemas corporativos de controle de operações em trânsito da SEFAZ/CE, obrigatório nas referidas operações durante os exercícios de 2014 e 2015.*

*Já o auto de infração nº 201905947-2 tem como objeto a falta de escrituração de notas fiscais de entradas emitidas por terceiros durante o exercício de 2014.*

*Perece-se que, o presente auto de infração apesar de apresentar ponto comum com o auto de infração nº 201905947-2, ou seja, o exercício de 2014 é coincidente, os objetos sob o qual recaí a fiscalização são distintos.*

*Assim, ainda que as duas acusações se refiram a obrigação acessória e possuíram o exercício 2014 em comum os objetos sob o qual incide a infração são distintos, podendo as duas serem aplicadas a autuada, pois o presente auto de infração nº 201905936-7 se refere a obrigação de selar a nota fiscal e o auto de infração nº 201905947-2 se refere a obrigação de escriturar no SPED/EFED. Logo não há que se falar em bis in idem.*

*Incorre em equívoco a autuada ao entender que "não há uma linha sequer na legislação nacional de regência do ICMS que contenha previsão normativa para a existência de selo de trânsito".*

*Sendo totalmente descabido tal argumento uma vez que deve ser aplicado a legislação do ICMS pertinente ao território cearense, por força do princípio da territorialidade. Ou seja,*



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

*há de ser respeitada a autonomia, a competência tributária dos Estados e o princípio federativo.*

*No caso, o Estado titular da competência para exigir o cumprimento de quaisquer das obrigações tributárias, que no presente caso, decorre da obrigação do contribuinte autuado providenciar a aposição do selo fiscal de trânsito ou registro eletrônico nos documentos fiscais nas operações de entrada interestadual é o Estado do Ceará em consonância com que dispuser suas respectivas leis fiscais.*

É mister ter-se presente que a comprovação da não selagem de documentos fiscais de operações interestaduais de entrada prescinde de informações adicionais, a exemplo de comprovação da ocorrência da operação, para além do cotejo necessário da escrita fiscal do contribuinte contendo os documentos fiscais de aquisição interestadual em face dos sistemas de controle fiscais e gerenciais de operações com outros estados.

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 dêem guarida àquelas operações.

Estabeleceu, assim, um instrumento de controle gerencial de circulação de mercadorias e produtos no âmbito deste estado. Legislou nesse sentido. Veja-se que mesmo com a recente modificação legislativa deferida pela Lei nº. 16.258/17, em relação à selagem de documentos fiscais em operações interestaduais de saídas, revogando-se a penalidade antes prevista na Lei nº. 12.670/96 e a não mais obrigatoriedade de selagem em face das operações de saídas conforme art. 1, V do Dec. 32.882/18 que deu nova redação ao art. 157 do RICMS, remanesceu o dever de selagem quanto às operações de entrada relativas a todas atividades econômicas praticadas pelo contribuinte inerente às citadas entradas estaduais.

Ademais, ao DANFE, por imposição dos §§ 1º e 1-A da Cláusula nona o AJUSTE SINIEF CONFAZ Nº 07/05 combinado com o art. 176-I do Dec. 24.569/97, aplica-se todas as obrigações relativas à respectiva NFE devido ao fato de ser aquela representação gráfica física do documento fiscal eletrônico de sorte que remanesce obrigação de selagem nas operações interestaduais de entrada seja em via física (DANFE) ou virtualmente em registro no sistema SITRAM.

Trata-se, pois, a determinação de selagem 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. Assim posto, previsão de norma inobservada



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

resulta sanção pela conduta infratora, é a consequência jurídica de violação da hipótese normativa.

*O fisco sistematiza o ilícito tributário praticado pela recorrente com base nas notas fiscais apresentadas pelo contribuinte fiscalizado a auditoria em que ficou constatado que não houve a aposição de selo fiscal de trânsito nem registro nos sistemas corporativos da SFLAZ de controle de mercadoria em trânsito (COMETA e SISTRAM), servindo de instrumentos eficazes de prova do ilícito praticado pela recorrente. Infringindo a legislação do ICMS, como cita o Artigo 157 do Decreto 24.569/97:*

**Art. 157.** O registro do documento fiscal no SISTRAM 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

*Ou seja, a obrigação acessória decorre diretamente de lei, no interesse da administração tributária, e não tem sua observância vinculada à existência de qualquer obrigação principal, ou seja, do fato gerador do tributo; por isso, sua exigibilidade nos casos previstos na legislação competente*

*Imperioso ressaltar que as obrigações acessórias existem para garantir o cumprimento da obrigação principal de modo que o cumprimento dessas obrigações não seja uma faculdade do contribuinte quanto à aplicação do Selo de Trânsito, quando exigidos. De modo que, tal descumprimento configura infração à legislação tributária.*

*Por essa razão, o § 3º do art. 113 do CFN prescreve que a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. Quer dizer, não fica facultado ao contribuinte fazer ou não.*

*Cumpre esclarecer que o que o Sistema Cometa e agora SISTRAM foram criados com o objetivo de controlar a entrada e saída de mercadorias no Estado do Ceará. Logo, servindo de prova positiva para caracterizar a ocorrência de falta de aposição do selo fiscal de trânsito de mercadorias. Eis que, sequer, tais mercadorias passaram pelos Postos Fiscais ou Nexat para registro e aposição do selo de trânsito.*

*Destacamos que o ilícito se refere a aquisição de mercadoria com documento fiscal sem que o contribuinte tenha providenciado a aposição de selo fiscal. Por ser de entrada significa que o contribuinte está de posse dos documentos fiscais, logo, tem o dever de procurar uma unidade fazendária e providenciar o registro e a selagem do documento fiscal, segundo §§ 1º, 2º e 3º do art. 158 do RICMS.*

*A acrescenta-se que antes da lavratura do auto de infração questionado, o agente do fisco no início da ação fiscal solicitou por meio do Termo de Início de Fiscalização n. 2018/13705 e anexo (fls. 6/7) a apresentar as justificativas das possíveis irregularidades*



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

*especificadas em documento anexo. Constando na Planilha A - Indicador 07 - Notas Fiscais de entrada interestadual não registradas no SITRAM.*

*Tendo a autuada conseguido justificar parte das irregularidades conforme documento em anexo. (Pasta 03- Dados da Resposta ao Termo de Início de Fiscalização - na Planilha A - Indicador 07 - Notas Fiscais de entrada interestadual não registradas no SITRAM), objeto do presente auto de infração.*

*Como consequência temos inserido no CD às fls. 15 dos autos uma pasta - Anexo ao Auto 201905936-7 contendo várias pastas, dentre elas temos: Pasta 02 - Dados do anexo ao Termo de Início de Fiscalização; Pasta 03- Dados da Resposta ao Termo de Início de Fiscalização - na Planilha A - Indicador 07 - Notas Fiscais de entrada interestadual não registradas no SITRAM.*

*Tendo ao final elaborado pelo agente do fisco, a Planilha B - contendo as notas fiscais sem aposição de selo fiscal de trânsito ou registro eletrônico com todos os elementos que identificam os documentos fiscais como: chave de acesso, UF, serie, nº NFF, data de emissão, CNPJ emitente e outros elementos e logo depois a Planilha C - O demonstrativo do crédito tributário (total).*

Vê-se aqui, portanto, o princípio da verdade material em virtude de o agente trazer aos autos a prova da infração cometida pela autuada, bem como respeito ao princípio da proporcionalidade que serviu para nortear os atos do agente público plenamente vinculado a lei, pois diversamente como pretendido pela autuada, a documentação inserida nos autos leva-nos a aceitá-las como verídicas e incontestáveis.

De fato, as normas relativas à aplicação dos selos fiscais de trânsito, para comprovação das operações e prestações concernentes ao ICMS, foram instituídas pela Lei nº 11.961/92, regulamentadas no livro segundo - capítulo V, nos artigos 155 a 160 do RICMS. Como cita o Artigo 157 do Decreto 24.569/97 com alteração dada com a edição do Decreto n.º 32.882 (DOE) de 23/11/2018).

Atenta-se que, quando da não selagem, ou não registro de passagem, nos sistemas informatizados de controle de fronteiras, o contribuinte está ferindo o dever instrumental de ratificar a sua operação tida como interestadual em sua escrita fiscal, por conseguinte criando obstáculo da possibilidade de checagem pelas autoridades fiscais da compatibilidade das informações contidas nos documentos fiscais em face da operação efetivamente realizada.

Deve-se levar em conta que a tipicidade no direito tributário se deve a definição de modo taxativo a ocorrência necessária e suficiente para o nascimento da obrigação tributária, no caso em questão, o fato gerador da obrigação acessória, que nada mais é do que, qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.



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

Sendo assim, a conduta do contribuinte de receber mercadoria acompanhada de documentos fiscal sem o selo fiscal de trânsito existe correspondência com o dever o qual estava obrigado, o que significa que a conduta tida como infração está prevista em lei, logo, é direito do estado aplicar a sanção pela prática nociva a legislação do ICMS.

Impõe informar que o fato das notas fiscais não estarem registradas nos sistemas da SEFAZ, significa dizer que o fisco não tem conhecimento da operação realizada pelo contribuinte. Ressaltamos que o débito originado de operações interestaduais de entrada, seja Substituição Tributária, Antecipado e Diferencial de Alíquotas é somente gerado nos sistemas corporativos COMETA e agora SITRAM quando o contribuinte se dirige ao Posto Fiscal ou Nexat e apresenta o documento fiscal para a aposição do selo fiscal, comprovando a operação de entrada nesse estado. Nesse momento o fisco analisa a operação do contribuinte e registra o crédito tributário, caso exista, de sua responsabilidade.

Da mesma forma rejeita-se o argumento da autuada de que: "a penalidade aplicada em percentual exorbitante e confiscatória".

*Entendemos que para a correta aplicação de uma norma sancionadora consiste em colocar o dispositivo legal instituidor da obrigação tributária, isto é, o art. 157 do Dec. n. 24.569/97, de natureza acessória que deve ser cumprida pelo contribuinte, nada obstante não ocorrer qualquer prejuízo para o fisco relativamente à obrigação tributária principal.*

*De forma que a aplicação da sanção tributária fica caracterizada a partir do momento em que o sujeito passivo deixa de cumprir suas obrigações fiscais, independentemente do tempo de atraso e da intenção do contribuinte em incorrer no delito fiscal. Cria-se, após, o direito do sujeito ativo de imputar as penalidades descritas em lei, de modo a garantir a execução da norma fiscal e a consecução da obrigação tributária. Neste sentido, parafraseando o incomparável Miguel Reale, a atribuição de sanções nada mais é do que um "processo de garantia daquilo que se determina em uma regra"*

*Sendo assim, não existe discricionariedade em aplicar ou não a penalidade uma vez que a inobservância da regra tem por característica ser um evento danoso ao fisco e a quem não cumpre o preceito legal e comporta duplo efeito: um intimidativo (psicológico) que visa evitar a violação do direito e outro repressivo, que se verifica após o desrespeito a norma fiscal.*

*No presente caso, já existe uma sanção determinada (art. 123, III, "m" da Lei 12.670/96), haja vista o legislador ao estabelecer critérios para a aplicação das penalidades, o fez com base, inicialmente na descrição das infrações, para logo em seguida apontar a multa aplicável ao caso "in concretum", não podendo ser aplicada outra, em virtude do lançamento ser uma atividade administrativa vinculada. Eis que a lei impõe determinada penalidade diante de uma conduta infringente do contribuinte e na constatação dessa falta a penalidade específica deve ser aplicada.*



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

*Em um caso de alegação de inatencionalidade da multa aplicada, a nulidade cabida. Positivamente, a que é vedado ao Fisco a atribuição em matéria de tributos, de caráter confiscatório (CF/88, art. 150, II). Não é se confundir tributo com multa, uma vez que, aplicável ao fato gerador, multa, por sua vez, tem por finalidade punir um crime, quando imposta a quem não cumpre o preceito legal e, portanto, aplica-se, não cumulativamente, a que visa evitar a violação do direito e outro repressivo, que se verifica a posteriori perante a autoridade fiscal. Portanto, não se pode atrevar sob o manto principiológico constitucional do proibido de coisificar, a aplicação de penalidade contra o contribuinte, que deixa o interesse em Fisco.*

*Entanto, também, como ensina o Professor Inácio Machado que: "deve-se considerar dizer quando um tributo é confiscatório. (Curso de Direito Tributário, p.25). Assim, não cabe a um órgão de julgamento administrativo dizer que determinada multa tem caráter de coisificação."*

Assim, tenho como caracterizada a infração apontada na inicial por violação ao art. 157 e 158 do RICMS, aplicando-se a sanção estampada no art. 123, III "m" da Lei 12.670/96 alterada pela Lei 10.288/07, proposta pelo julgamento de primeira instância e parecer da assessoria processual tributária.

Em razão, voto pelo conhecimento do Recurso Ordinário, negar-lhe provimento para confirmar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância.

É como VOTO.

### 03 - DECISÃO

Processo de Recurso nº 1/3065/2019 – Auto de Infração: 1/201905936-7. Recorrente: FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA, CGF- 06.922136-7. Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA. Relator: Conselheiro MARCUS VIOLETA DE PAULA CAVALCANTE.

**Decisão:** Resolvido os membros da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário, para deliberar nos seguintes termos: **1. Quanto a preliminar de nulidade do lançamento por erro de sujeição passiva, ao indicar como co-responsáveis, pelo suposto débito, pessoas físicas que não tiveram qualquer relação com o fato gerador** – Foi afastada, por unanimidade de votos, considerando que o procedimento de auditoria fiscal desenvolveu-se entre o Fisco e a Recorrente – pessoa jurídica, não sendo chamado, por intimação pessoal, a título individual, nenhum dos sócios para compor a demanda. A presença dos nomes dos sócios, diretores e responsáveis legais nos autos, tem caráter meramente informativo, não tendo o condão de atribuir-lhes responsabilidades. Ademais, não cabe a esta Câmara a análise desta matéria, a exclusão dos sócios, diretores e responsáveis legais da empresa, deveria ser pleiteado junto à Procuradoria Geral do Estado, quando da inscrição em Dívida Ativa, se for o caso. **2. Quanto a**



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

**alegação de decadência do período de janeiro a abril de 2014, com base no art. 150, § 4º, do CTN – Foi afastada por unanimidade de votos, com base no art. 173, I, do CTN, por se tratar de obrigação acessória. 3. Com relação a preliminar de nulidade suscitada sob a alegação de ocorrência de bis in idem, uma vez que, segundo a Recorrente, foi lavrado outro Auto de Infração, de nº 201905947, também por descumprimento de obrigação acessória, sendo o contribuinte apenado duas vezes sobre o mesmo fato – Afastada por unanimidade de votos, tendo em vista que o auto de infração sob análise, trata de tem como objeto o recebimento de notas fiscais eletrônicas em operações interestaduais, sem o selo fiscal de trânsito ou registro eletrônico nos sistemas corporativos da Sefaz, nos exercícios de 2014 e 2015. Já o auto de infração de número 201905947, tem como objeto a falta de escrituração de notas fiscais de entradas emitidas por terceiros, durante o exercício de 2014. Portanto, as multas aplicadas nos processos não incidem sobre o mesmo fato tido como infracional, não existindo, portanto, a ocorrência de bis in idem. 4. Quanto a alegação de caráter confiscatório da multa aplicada – Foi rejeitado por unanimidade de votos, considerando tratar-se de matéria constitucional, sendo o presente órgão incompetente, para sua análise, nos termos do art. 48 da Lei nº 15.614/2014, ressalvadas as hipóteses ali previstas. 5. No mérito, por unanimidade de votos, a 2ª Câmara de Julgamento resolve negar provimento ao recurso interposto, para confirmar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado em sessão, pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.**

**SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE REC. TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, 19 de 03 de 2022

MARIA ELINEIDE  
SILVA E  
SOUZA:25954237387

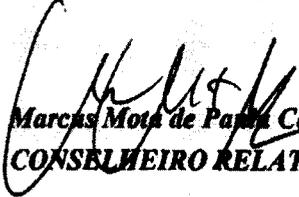
Assinado de forma digital por  
MARIA ELINEIDE SILVA E  
SOUZA:25954237387  
Dados: 2022.04.01 11:24:25 -03'00'

**Francisco José de Oliveira Silva**  
**PRESIDENTE**

RAFAEL  
LESSA COSTA  
BARBOZA

Assinado de forma  
digital por RAFAEL  
LESSA COSTA BARBOZA  
Dados: 2022.03.19  
12:14:41 -03'00'

**Ubiratan Ferreira de Andrade**  
**PROCURADOR DO ESTADO**

  
**Marcos Mota de Paula Cavalcante**  
**CONSELHEIRO RELATOR**