



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº. 071 / 2021

SESSÃO ORDINÁRIA REALIZADA EM: 20 de agosto de 2020.

PROCESSO Nº: 1/1320/2015.

AUTO DE INFRAÇÃO: 1/201505344.

RECORRENTE: CÉDULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

RECORRIDO: SAINT GOBAIN DO BRASIL PRODUTOS INDUSTRIAIS E P/ CONSTRUÇÃO LTDA.

CONSELHEIRO RELATOR: MIKAEL PINHEIRO DE OLIVEIRA

EMENTA: ICMS. ENTREGA INTERESTADUAL DE MERCADORIA ACOMPANHADA DE DOCUMENTO FISCAL SEM O SELO FISCAL – 1. Infrações aos arts. 153, 155, 157 e 159 do Decreto 24.569/97. 2. Penalidade prevista no Art. 123, inciso I, alínea “m” da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei 13.418/2003. 3. Não aplicação de instituto modificado por lei posterior. 4. REEXAME NECESSÁRIO conhecido e NEGADO provimento. 5. **AUTO DE INFRAÇÃO EXTINTO em virtude da inexistência de infração.** 6. Alteração da Lei nº. 16.257/2017. 7. Decisão baseada nos artigos 105 e 106 do CTN, combinado com o artigo 87, I, “e” da Lei 15.614/14.

PALAVRAS CHAVE: ICMS. ENTREGA INTERESTADUAL DE MERCADORIA ACOMPANHADA DE DOCUMENTO FISCAL SEM O SELO FISCAL - Infrações aos arts. 153, 155, 157 e 159 do Decreto 24.569/97. Penalidade prevista no Art. 123, inciso I, alínea “m” da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei 13.418/2003 - REEXAME NECESSÁRIO. DECISÃO MANTIDA. EXTINTA AÇÃO POR ATIPICIDADE DA CONDUTA.

I – RELATÓRIO.

A peça inicial imputa à empresa em epígrafe o cometimento de infração à legislação tributária estadual, conforme relato que se transcreve a seguir: “*Entregar, transportar,*



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

estocar ou depositar mercadoria acompanhada de documento fiscal sem o selo fiscal de trânsito”.

O atuante relata nas Informações Complementares (fls. 3/7) que a empresa autuada foi intimada para apresentar os livros contábeis e documentos fiscais emitidos, ocasião em que fora constatado a prática de operações de saídas interestaduais sem a devida comprovação de saídas nos sistemas fiscais, resultando no valor de R\$2.513.860,38 (dois milhões quinhentos e treze mil oitocentos e sessenta reais e trinta e oito centavos).

Os auditores elencaram a infração aos arts. 153, 155, 157 e 159 do Decreto 24.569/97, com penalidade prevista no Art. 123, inciso I, alínea “m” da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei 13.418/2003, resultando a aplicação da multa no valor total de R\$ 502.772,08 (quinhentos e dois mil setecentos e setenta e dois reais e oito centavos).

Intimada da lavratura da presente autuação, o contribuinte apresentou impugnação tempestiva (fls.24/33), onde apresentou em síntese: a) que não é mais exigível o selo fiscal ante a revogação tácita da obrigatoriedade da norma jurídica superveniente; b) Que a multa possui caráter confiscatório.

Seguindo a toada, no julgamento de primeira instância evidenciou-se que a ação fiscal foi julgada EXTINTA, diante da imputação de infração inexistente haja vista o art. 1º da Lei nº. 16.258/2017, encaminhando a ação fiscal para o REEXAME NECESSÁRIO (fls. 56/60).

O Parecer da Assessoria Processual Tributária (fls.68/71), referendado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado (fls.72), opina pela modificação da decisão singular para PARCIAL PROCEDÊNCIA do auto de infração.

Nestes termos, eis o breve relato.

II – VOTO



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

O auto de infração versa sobre “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”.

A infração resultou na aplicação de multa no valor total de R\$ 502.772,08 (quinhentos e dois mil setecentos e setenta e dois reais e oito centavos), diante da contradição aos dispostos nos Arts. 153, 155, 157 e 159, todos do Decreto 24.569/97, *in verbis*:

Art. 153. O Selo Fiscal de Autenticidade para controle dos documentos fiscais e o formulário contínuo para comprovação das operações e prestações relativas ao ICMS serão disciplinados na forma deste Capítulo.

Art. 155. A aplicação do Selo Fiscal de Autenticidade dar-se-á nos documentos fiscais a que se refere o artigo 127, inclusive formulário contínuo e os autorizados através de regimes especiais.

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. 159. Na operação interestadual de entrada de mercadoria a negociar, o servidor fazendário fará o registro da nota fiscal em manifesto no SITRAM e, em até 5 (cinco) dias contados da efetivação das vendas, as notas fiscais emitidas deverão ser apresentadas pelos respectivos adquirentes ao órgão da sua circunscrição, para igualmente serem registradas no SITRAM. (Redação do caput dada pelo Decreto Nº 31139 DE 07/03/2013).

Contudo, a questão central do processo é se o não atendimento dessa conduta ainda é punida pelo legislador, diante do conteúdo previsto no art. 123, III, "m" da Lei 12.670/96, com nova redação da Lei 16.258/2017, assim editado:



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

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

(...)

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

Desta forma, transcreve-se os ensinamentos de mestre Paulo de Barros Carvalho sobre o estudo da estrutura lógica da regra sancionatória, assim expresso:

"O antecedente da regra sancionatória descreve fato ilícito qualificado pelo descumprimento de um dever estipulado no consequente da regra-matriz da incidência. É a não prestação do objeto da relação jurídica tributária. Essa conduta é tida como antijurídica, por transgredir o mandamento prescrito, e recebe o nome de ilícito ou infração tributária. Anote-se: "ilícito" ou "infração tributária" são categorias relativas ao mundo fático...

... No caso das penalidades pecuniárias ou multas fiscais, o liame também é de natureza obrigacional, uma vez que tem substrato econômico, denomina-se relação jurídica sancionatória e o pagamento da quantia estabelecida é promovido a título de sanção".
CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Saraiva: São Paulo, 2018, pg. 475.

E, também, a doutrina do Professor Hugo Machado:



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

“...Insta lembra que o tipo é a descrição da conduta que o legislador coloca como suposto da pena, ou da exclusão desta, e que a tipicidade é a qualidade da conduta, em concreto, que se ajusta ao tipo.

E que a tipicidade pode ser considerada como um princípio jurídico complementar ao Princípio da legalidade.

Ainda, que no Direito Tributário em respeito ao Princípio da Segurança Jurídico, exige-se que a lei descreva o tipo, vale dizer, a conduta, se e quando acontece no mundo fenomênico, concretiza o poder-dever do Estado de punir o autor daquela conduta que concretiza a hipótese legalmente descrita, e faz nascer o estado de sujeição a pena, para o autor daquela conduta”. MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**, pg. 54-55.

Portanto, examinando o texto do artigo mencionado, outra não poderia ser a conclusão senão a de que a falta de selo fiscal de trânsito nas operações de saídas interestaduais não é mais considerado ato ilícito, uma vez que no tipo encontramos que a conduta proibida “não se aplica às operações de saídas interestaduais”, conseqüentemente não se sujeitando a nenhuma outra penalidade (art. 123, VIII, "d" da Lei 12.670/96), já que o legislador decidiu que a conduta não é mais antijurídica, revogando, através de norma posterior, qualquer comando em contrário.

Para essas situações, o Código Tributário Nacional, em seu art. 106, II, "a", assim estabelece:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II- tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

E não se diga que o art. 123, VIII, "d" da Lei 12.670/96 poderia albergar situações como a trazida nos presentes autos, pois tal comando deve ser entendido como uma norma residual, para albergar as situações em que o legislador tenha sido omissivo quanto à imputação da penalidade. No presente caso, ressalte-se, o legislador **expressamente** excluiu a sanção para a conduta em comento, ao dispor "*não se aplicando às operações de saídas interestaduais*".

Ademais, se caso existir dúvida por parte do interprete sobre a punibilidade da conduta, convém trazer o disposto no art. 112 do CTN, em que se prevalece a interpretação mais favorável ao acusado, senão veja-se:

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:

I - à capitulação legal do fato;

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

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

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

E não se alegue que o Estado ficaria prejudicado quanto à fiscalização das operações tributárias dos contribuintes, pois outras penalidades regularmente tipificadas na legislação alcançam infrações decorrentes da ausência de comprovação das operações de saída de mercadorias, como aquelas previstas no art. 123, inciso I, alínea "h" da Lei nº. 12.670/96.

Desta forma, considerando que a ausência de aposição do selo de trânsito nas operações de saída não é mais tida como conduta ilícita, o Fisco não poderá aplicar qualquer penalidade (consequente), haja vista não possuir interesse processual por inexistir perda do objeto da causa, incorrendo o previsto no art. 87, I, "e" da Lei 15.614/2014, *in verbis*:

Art.87. Extingue-se o processo administrativo-tributário:

I- Sem julgamento de mérito:

(...)

e) quando não ocorrer à possibilidade jurídica, a legitimidade da parte ou o interesse processual.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

Nestes termos, conhece-se o Reexame Necessário, para negar-lhe provimento, a fim manter a decisão singular de **EXTINÇÃO DA AÇÃO FISCAL**, contrário aos termos do parecer processual.

Este é o voto.

III – DECISÃO

Processo de Recurso Nº 1/1320/2015 – Auto de Infração nº 1/201505344. RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA. RECORRIDO: SAINT GOBAIN DO BRASIL PRODUTOS INDUSTRIAIS E P/ CONSTRUÇÃO LTDA. RELATOR: Conselheiro FELIPE AUGUSTO ARAÚJO MUNIZ. Decisão: A 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, resolve por unanimidade de votos, conhecer do Reexame interposto, e por maioria negar-lhe provimento, modificar a decisão absolutória exarada na instância singular e, sem exame de mérito, declarar a **EXTINÇÃO processual**, com o fundamento no art. 87, I, “e”, da Lei nº 15.614/2014, ante a falta de interesse processual do Estado na matéria, entendendo que a Lei nº 16.258/2017 extinguiu a penalidade anteriormente prevista no art. 123, III, “m” da Lei nº 12.670/96, na hipótese de falta de aposição de selo fiscal de trânsito em operação de saída para outros estados. Decisão baseada também no artigo 106, II, “a”, do CTN. Decisão nos termos do primeiro voto divergente e vencedor, proferido pelo Conselheiro Mikael Pinheiro de Oliveira, que fica designado para elaborar a resolução, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária. O representante da Procuradoria Geral do Estado, se manifestou pela improcedência da autuação. Vencidos, os Conselheiros Alexandre Mendes de Sousa e Felipe Augusto Araújo Muniz, que se pronunciaram de acordo com o representante da Procuradoria Geral do Estado.

Sala das sessões da 3ª. Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, em Fortaleza, aos 09 de Junho de 2021

MIKAEL PINHEIRO DE
OLIVEIRA:02045499308

Assinado de forma digital por
MIKAEL PINHEIRO DE
OLIVEIRA:02045499308
Dados: 2021.05.13 14:54:24 -03'00'

Conselheiro Relator Mikael Pinheiro de Oliveira.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

FRANCISCO WELLINGTON
AVILA PEREIRA

Assinado de forma digital por
FRANCISCO WELLINGTON AVILA
PEREIRA
Dados: 2021.06.01 11:31:48 -03'00'

Presidente Francisco Wellington Ávila Pereira.

ANDRE GUSTAVO CARREIRO
PEREIRA:81341792315

Assinado de forma digital por ANDRE GUSTAVO CARREIRO
PEREIRA:81341792315
Dados: 2021.06.09 15:18:52 -03'00'

Procurador do Estado André Gustavo Carreiro Pereira.

Em: ___/___/___.