

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

RESOLUÇÃO Nº: 106/2017

26ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 19.06.2017

PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/1575/2015

AUTO DE INFRAÇÃO: 1/2015.06779

RECORRENTE: STRATURA ASFALTOS S.A.

CGF: 06.863.401-3

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATOR: CONS. MICHEL ANDRÉ BEZERRA LIMA GRADVOHL

**EMENTA: ICMS – FALTA DE RECOLHIMENTO.** Auto de infração fundado em falta de recolhimento de ICMS referente a prestações de serviços de transporte de cargas realizados por transportadores não contribuintes do Estado do Ceará. Decisão de primeira instância analisou todos os pontos alegados pela Impugnante. Atividade do julgador singular é de interpretação da legislação aplicável ao caso concreto. Não ocorrência de decadência. Ausência de pagamento. Aplicação do art. 173, I, do CTN. Equívoco na indicação de dispositivo violado. Ausência de nulidade. Aplicação do art. 84, §7º, da Lei nº 15.614/2014. Responsabilidade tributária decorrente de norma infralegal, em conformidade com o disposto na Lei nº 12.670/96. Opção clara e a mais razoável dentre as deferidas pelo art. 5º da IN 26/2009. Não é competência do Conat analisar se houve crime de sonegação fiscal e afastar aplicação de norma legal com fundamento na sua inconstitucionalidade. Impossibilidade da aplicação do art. 123, I, “d”, da Lei nº 12.670/96 por não ter sido escriturado pelo Autuado o correto valor do imposto devido. **Arts. Infringidos:** 23, III, da Lei nº 12.670/96, 3º, X, 73, 74, 432, IV, “a”, do Decreto nº 24.569/97 e 5º, I, da Instrução Normativa nº 26/2009. **Penalidade:** Art. 123, I, “c”, da Lei 12.670/97, com redação conferida pela Lei 13.418/03. Decisão de procedência do Auto de Infração, confirmando decisão do julgador singular e em consonância com o Parecer da Assessoria Processual Tributária adotado pelo douto representante da Procuradoria Geral do Estado.

**PALAVRAS-CHAVE**

ICMS. Procedência. Falta recolhimento. Transporte por não contribuinte. Responsabilidade do contratante. Interpretação. Decadência. Art. 173, I, CTN. Equívoco dispositivo viola-

do. Crime sonegação fiscal. Multa confiscatória. Competência Conat.

## RELATÓRIO

Versa o presente Auto de Infração sobre falta de recolhimento de ICMS, em 2010, referente a prestações de serviços de transporte de cargas.

As Autoridades Fiscais Autuantes apontam como infringidos os artigos 73, 74 e 3º, X, do Decreto 24.569/97 - Regulamento do ICMS (RICMS) e artigo 4º, I, da Instrução Normativa nº 26/2009. Sugerem como penalidade a prevista no art. 123, I, "c" da Lei 12.670/96, alterada pela Lei 13.418/03: "falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte, inclusive o devido por substituição tributária, na forma e nos prazos regulamentares, em todos os casos não compreendidos nas alíneas "d" e "e" deste inciso: multa equivalente a uma vez o valor do imposto".

Nas informações complementares expõem que:

- A Autuada escriturou diversos Conhecimentos de Transporte de Cargas de emissão de diversas transportadoras de outras unidades da Federação, não contribuintes do ICMS no Estado do Ceará, para realizar prestações de serviço de transporte de cargas referentes às vendas de seu estabelecimento situado em Maracanaú/Ce.
- A contratante é responsável pelo pagamento do ICMS devido pelas referidas prestações, conforme art. 4º, I, da Instrução Normativa nº 26/2009.
- As prestações de serviço a que se referem o Auto de Infração estão elencadas no demonstrativo FALTA DE RECOLHIMENTO – PRESTAÇÕES DE SERVIÇO DE TRANSPORTE REALIZADAS POR TRANSPORTADORAS DE OUTRAS UF'S (fls. 26/30).
- A autuada foi intimada para que fossem apresentados os respectivos comprovantes de recolhimento do ICMS, mas não houve resposta.

Instruem o presente processo, dentre outros, com o demonstrativo referido acima, cópia de e-mail para a Autuada solicitando comprovantes de recolhimento do ICMS (fls. 20), termo de opção de arquivo eletrônico (fls. 34) e CD com os arquivos da Escrituração Fiscal Digital - EFD e das Notas Fiscais Eletrônicas - NFe's (fls. 35).

### Demonstrativo do Crédito Tributário:

ICMS	R\$ 127.003,48
Multa (1 vez o imposto)	R\$ 127.003,48
<b>Total</b>	<b>R\$ 254.006,96</b>

Tempestivamente a Autuada apresentou impugnação, a qual repousa às fls. 40 a 55 dos autos, onde alega, em síntese:

- Decadência dos períodos de janeiro a maio de 2010, em razão da aplicação do art. 150, §4º, do CTN e por ter sido notificada do Auto de Infração em 01/06/2015.
- Nulidade do Auto de Infração por erro na capitulação legal, vez que os dispositivos elencados não guardam qualquer relação com a descrição dos fatos imputados à Interessada.
- Nulidade pela não indicação de qualquer dispositivo legal estrito senso que teria sido infringido pela Interessada, afrontando o art. 128 do CTN.
- Faz-se necessária uma lei para estabelecer a responsabilização tributária de terceiros,

mas o Auditor pretende imputar responsabilidade com base em Instrução Normativa.

- Nulidade por falta de liquidez e certeza do valor supostamente imputável à Interessada, tendo que, conforme art. 5º, III, da Instrução Normativa 26/2009 o sujeito passivo da suposta obrigação tributária é o destinatário da mercadoria nas prestações internas. Relaciona Conhecimentos de Transporte – CTs e anexa cópias de CTs às fls. 66/81.
- Não houve crime de sonegação fiscal. Apenas divergência no entendimento da legislação aplicável. Não deve ser encaminhada representação ao Ministério Público
- Caráter confiscatório da multa de 100% do valor dos supostos débitos.
- Não houve falta de escrituração das operações glosadas.

Por fim, requer seja o presente Auto de Infração julgado:

- Nulo absolutamente;
- Decadência do período de janeiro a maio de 2010;
- Improcedente por não haver infringência a Lei formal e por falta de liquidez e certeza;
- Parcial procedência pela aplicação da penalidade prevista no art. 123, I, “d”, da Lei nº 12.670/96.

No Julgamento Singular, a Julgadora de 1ª Instância, às fls. 92 a 97, assevera que:

- Por não ter sido realizada declaração do ICMS ora lançado, e de acordo com a Súmula nº 555 do STJ, o prazo decadencial é contado na forma do art. 173, I, do CTN.
- A responsabilidade da Autuada pelo ICMS lançado através do Auto de Infração decorre do art. 21, II e parágrafo único do Decreto nº 24.569/97 – RICMS.
- A Instrução Normativa nº 26/2009 atribui a responsabilidade pelo ICMS da operação de transporte ao remetente da mercadoria em conformidade com o Convênio ICMS nº 25/1990.
- Não procede a alegada nulidade por ausência de fundamentação legal, visto que os dispositivos legais apresentados na peça acusatória guardam perfeita consonância com a acusação fiscal.

Conclui julgando PROCEDENTE o auto de infração.

Inconformada com a Decisão Singular, a Autuada interpõe tempestivamente Recurso Ordinário (fls. 100 a 119), onde alega que:

- Nulidade da decisão de primeira instância em razão da ausência de manifestação quanto a vários itens da peça impugnatória (III. 2 – Falta de fundamento legal; IV.1 – Ausência de base legal: afronta ao disposto no art. 128 do CTN; IV.2 – Falta de liquidez e certeza; IV.3 – Inexistência de crime de sonegação fiscal; IV.5 – Caráter confiscatório da multa de 100%) que representa supressão de instância e preterição do direito de defesa.
- Apresentou todas as Declarações de Informações Econômicas Fiscais – DIEF relacionadas ao período de janeiro a maio de 2010, não se aplicando o art. 173, I, do CTN conforme a Súmula/STJ nº 555, mas o art. 150, §4º, do CTN, para a contagem do prazo decadencial.
- Vícios insanáveis no Auto de Infração por erro na sujeição passiva e erro na capitulação legal, vez que os dispositivos elencados não guardam qualquer relação com a descrição dos fatos imputados à Interessada e o art. 4º da IN nº 26/2009 atribui responsabilidade tributária exclusivamente à transportadora, excluindo a Recorrente.
- A julgadora singular usou o termo “entendo” e opinião pessoal não é fundamento para se manter um ato administrativo vinculado.
- Ausência de indicação de dispositivo legal estrito senso que teria sido infringido pela Interessada, afrontando o art. 128 do CTN.

- Falta de liquidez e certeza do valor supostamente imputável à Interessada, tendo que, conforme art. 5º, III, da Instrução Normativa 26/2009, o sujeito passivo da suposta obrigação tributária é o destinatário da mercadoria nas prestações internas. Relaciona Conhecimentos de Transporte – CTs e anexa cópias de CTs às fls. 66/81
- Não houve crime de sonegação fiscal. Apenas divergência no entendimento da legislação aplicável. Não deve ser encaminhada representação ao Ministério Público.
- Não houve falta de escrituração das operações glosadas, devendo ser aplicado o art. 123, I, “d”, da Lei nº 12.670/96.
- Aplicação de multa com caráter confiscatório.

Ao final, requer que:

- sejam acolhidas as preliminares de:
  - decadência do período de janeiro a maio de 2010;
  - nulidade da decisão de primeira instância por supressão de instância e cerceamento do direito de defesa;
- Seja declarado improcedente o Auto de Infração em razão de que:
  - Não houve infringência a Lei formal, consoante requisito do art. 128 do CTN;
  - Falta de liquidez e certeza do valor do Auto de Infração;
  - Penalidade com valor desproporcional.

A Assessoria Processual Tributária emitiu o Parecer de nº 66/2017 (fls. 135 a 142) onde afirma que:

- A julgadora singular examinou brilhantemente a matéria, emitindo juízo de valor e demonstrando que os pressupostos de fato realmente existiram.
- O julgador não está obrigado a discorrer sobre todos os regramentos legais ou todos os argumentos elencados pelo autuado, devendo analisar a contenda nos limites da demanda. Não enseja nulidade a falta de apreciação de todos os argumentos suscitados na impugnação.
- Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, se não houver pagamento, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito por meio de lançamento de ofício se conta na forma do art. 173, I, do CTN.
- Na presente lide, o contribuinte não declarou nem praticou quaisquer atos relacionados à escrituração ou lançamento do imposto. Sua conduta não foi no sentido de cumprir a obrigação tributária e nem mesmo de comunicar a ocorrência dos fatos que ensejaram o posterior lançamento. Essa é a posição da doutrina (Luciano Amaro, Paulo de Barros Carvalho) e a jurisprudência dos tribunais.
- Recentemente o STJ aprovou a Súmula nº 555, a qual ratifica o entendimento de que, se não havendo pagamento, não há o que homologar, aplicando-se o art. 173, I, do CTN.
- No presente caso, o final do prazo decadencial se daria a partir de janeiro de 2016.
- O débito de ICMS do contribuinte é calculado a partir do cotejo entre os registros de entradas e de saídas, face a não cumulatividade do ICMS. Dessa forma, não é válida a afirmação de que a própria nota fiscal constitui uma declaração de débito.
- É cediço que o Autuado se defende dos fatos imputados, e não da capitulação legal efetuada pelo agente autuante.
- A Recorrente demonstrou na impugnação e em seu recurso conhecer bem a acusação.
- A prova da infração cometida encontra-se na planilha de fls. 21/30.
- A recorrente tem a qualidade de responsável pelo ICMS das operações relacionadas em razão do disposto no art. 5º, I, da IN nº 26/2009.
- Os órgãos públicos são regidos por diversas normas (Constituição, Leis, Decretos, Portarias, Instruções Normativas).
- Não há como a Recorrente deixar de ser a responsável pelo recolhimento do ICMS –

Frete.

- O art. 5º, III, da IN nº 26/2009 não se aplica ao presente caso.
- A vedação constitucional ao caráter confiscatório aplica-se ao tributo, não à multa.
- Não cabe a aplicação do art. 123, I, "d", da Lei nº 12.670/96, pois o contribuinte não declarou nem praticou quaisquer atos relacionados à escrituração ou lançamento do imposto.
- A penalidade específica para o caso é a catalogado no art. 123, I, "c", da Lei nº 12.670/96.

Em razão do exposto, sugere conhecer do recurso ordinário, para negar-lhe provimento e confirmar a decisão de procedência exarada pela primeira instância.

Às fls. 143 o douto Procurador do Estado adota o Parecer da Assessoria Processual Tributária.

É o relatório.

### **VOTO DO RELATOR**

Trata-se de Recurso Ordinário interposto por STRATURA ASFALTOS S.A. em face de CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA, através do qual a Recorrente se insurge contra decisão de procedência proferida no Julgamento Singular.

O lançamento tributário materializado no Auto de Infração se reporta a falta de recolhimento de ICMS, em 2010, referente a prestações de serviços de transporte de cargas.

A Autoridade Fiscal autuante aduz que a Autuada escriturou diversos Conhecimentos de Transporte de Cargas emitidos por várias transportadoras de outras unidades da federação, não contribuintes do ICMS no Estado do Ceará, para realizar prestações de serviço de transporte de cargas referentes às vendas de seu estabelecimento situado no Ceará sendo, nessa situação, responsável pelo pagamento do ICMS devido em razão das referidas prestações, conforme art. 4º, I, da Instrução Normativa nº 26/2009. As prestações de serviço a que se referem o Auto de Infração estão elencadas no demonstrativo FALTA DE RECOLHIMENTO – PRESTAÇÕES DE SERVIÇO DE TRANSPORTE REALIZADAS POR TRANSPORTADORAS DE OUTRAS UF'S (fls. 26/30). A Autuada não apresentou os respectivos comprovantes de recolhimento do ICMS.

Tendo o Auto de Infração sido julgado procedente no julgamento de primeira instância, a Recorrente interpõe Recurso Ordinário onde alega diversos pontos que são analisados em sequência.

Inicialmente a Recorrente alega nulidade da decisão de primeira instância com fulcro em ausência de manifestação do julgador singular quanto a vários itens da peça impugnatória.

Contudo, como se verifica no julgamento de fls. 92 a 97, todas as alegações suscitadas pela Impugnante relevantes para a solução de mérito da presente questão, e que são da competência do julgador de primeira instância, foram devidamente analisadas pelo mesmo, estando devidamente motivadas todas as suas decisões com amparo na legislação e nos fatos apresentados. Nesse ponto, há de se asseverar que não é

obrigatória a análise amiúde, pelo julgador, de todas as questões apresentadas pelo acusado, sendo suficiente abordar de maneira clara, ainda que de forma concisa, as questões importantes para o deslinde do mérito da causa. Dessa forma, não é cabível qualquer declaração de nulidade do julgamento singular.

Também alega a Autuada que o julgador singular utilizou o termo “entendo” ao aplicar as normas tributárias, sendo que opinião pessoal não é fundamento para se manter um ato administrativo vinculado.

Não resta dúvida que a subjetividade deve ser afastada na atividade administrativa tributária. Contudo, o termo “entendo” utilizado no julgamento de primeira instância não informa uma opinião pessoal, mas a interpretação que o julgador singular dá à legislação tributária aplicável aos fatos relatados e demonstrados na acusação fiscal.

O ato de interpretar é próprio ao aplicador do Direito, como é o caso da autoridade competente para julgar processos administrativos, sendo completamente diverso dos atos no exercício da discricionariedade deferida pelo legislador ao administrador público em várias situações.


Em sequência, a Recorrente alega que a decadência atingiu o período de janeiro a maio de 2010, em razão de ter sido intimada do Auto de Infração em 01/06/2015 e de o prazo decadencial dever ter seu início regulado na forma prevista no art. 150, §4º, do CTN, o qual seria aplicável em razão de ter apresentado todas as Declarações de Informações Econômicas Fiscais – DIEF relacionadas ao período de janeiro a maio de 2010.

Entretanto, não assiste razão à Recorrente. No caso presente o sujeito passivo não realizou qualquer pagamento de ICMS referente aos meses de janeiro a maio de 2010, tendo em vista ter declarado saldo credor de ICMS em todo esse período, conforme se pode observar nas consultas às respectivas apurações mensais do ICMS, acostadas aos autos, informadas na Escrituração Fiscal Digital - EFD do Contribuinte – assevere-se que o Recorrente optou por ser fiscalizado através dos arquivos eletrônicos no modelo EFD (fls.34).

A doutrina e a jurisprudência são uníssonas ao afirmar que o prazo decadencial para o lançamento do ICMS quando não há pagamento do tributo é regido pelo art. 173, I, do CTN, em razão do art. 150, do CTN, exigir o pagamento antecipado por parte do sujeito passivo nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, implicando que o prazo decadencial para lançamento no presente caso seria concluído em 31/12/2015.

Ademais, o Recorrente não fez constar na sua conta gráfica o ICMS lançado de ofício através do presente Auto de Infração. Assim, mesmo que houvesse realizado recolhimentos de ICMS nos cinco primeiros meses de 2010, esses pagamentos seriam incompletos, fazendo necessário o lançamento de ofício dos valores não pagos, nos termos do art. 149, V, do CTN. É fato que, neste ponto, a jurisprudência do STJ não é firme. Contudo, a solução mais coerente com a legislação tributária é a ora apresentada. Veja-se.

Buscando, ainda que de modo infrutífero, prover uma definição quanto ao tema, o Superior Tribunal de Justiça - STJ adotou o rito previsto no art. 543-C do Código de Processo Civil de 1973 (Recurso Especial representativo de controvérsia) no seguinte julgamento, quando o assunto foi tratado pela sua Primeira Seção, ainda nos idos de 2009, literalmente:



CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

O voto do relator<sup>1</sup>, Ministro Luiz Fux, buscou detalhar o tema da decadência no Direito Tributário:

[...]

10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos.

11. Assim, conta-se "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal

<sup>1</sup> Na realidade, o raciocínio apresentado pelo Min. Relator já havia sido desenvolvido por ele em julgamento anterior e consta na ementa deste: AgRg no REsp 1044953/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 03/06/2009.

para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar que "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal.

[...]

13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170).

Baseado nesse voto, em várias ocasiões o STJ tem entendido que, no caso de pagamento parcial por parte do sujeito passivo, deve ser aplicado o art. 150, §4º, do CTN. Ou seja, o prazo decadencial se iniciaria no momento da ocorrência do fato gerador, conforme exemplifica a seguinte ementa, literalmente:

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. PAGAMENTO PARCIAL REALIZADO ANTES DE PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE FISCAL. ART. 150, §4º, DO CTN. INEXISTÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO CONSTATADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO.

[...]

3. De acordo com a jurisprudência consolidada do STJ, a decadência do direito de constituir o crédito tributário é regida pelo art.150, § 4º, do CTN, quando se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação e o contribuinte realiza o respectivo pagamento parcial antecipado, sem que se constate a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18.9.2009, submetido ao art. 543-C do CPC).


[...]

(REsp 1344130/AL, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2012, DJe 05/11/2012)

Contudo, são várias as decisões do STJ posteriores ao supratranscrito REsp 973.733/SC (Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, sob o rito do art. 543-C do CPC/1973, DJe 18/09/2009) que têm apresentado interpretação divergente.

Dessa forma, o prazo decadencial para constituir o crédito tributário da parte não paga do tributo obedece ao disposto no art. 173, I, do CTN (regra para os lançamentos de ofício). Nessa linha, são exemplos as seguintes ementas, literalmente:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. VALORES RECEBIDOS DE FORMA ACUMULADA EM DECORRÊNCIA DE RECLAMATÓRIA TRABALHISTA. FALECIMENTO DO CONTRIBUINTE. DECADÊNCIA. PODER JUDICIÁRIO. RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO NA





LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA. APLICAÇÃO. ANALOGIA. SÚMULA 283/STF.

1. O Tribunal a quo consignou: "Se a autoridade administrativa constatar que o sujeito passivo apresentou declaração contendo omissão ou inexatidão quanto ao montante tributável, é cabível o lançamento de ofício, segundo o art. 149 do CTN. Nesse caso, o fato de o contribuinte haver apresentado declaração e recolhido o tributo com base no valor declarado mostra-se irrelevante, porque o objeto do lançamento é justamente o que não foi declarado e, por conseguinte, não foi recolhido. Então, a única forma de se computar o prazo para a constituição do crédito tributário é a prevista no art. 173, inciso I, do CTN, que trata do lançamento de ofício" (fl. 640,e-STJ).

2. O STJ possui jurisprudência no sentido de que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo não ocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

3. Em relação à alegação de não cabe ao Poder Judiciário proceder à retificação do lançamento em fase de liquidação de sentença, os recorrentes não atacaram especificamente os argumentos constantes do acórdão recorrido neste tópico. Incide, por analogia, a Súmula 283/STF.

4. Agravo Regimental não provido. (AgRg no REsp 1486511/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/12/2014, DJe 03/02/2015)

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

[...]

2. "Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando ocorre o recolhimento em desconformidade com a legislação aplicável, deve a autoridade fiscal proceder ao lançamento de ofício (CTN, art. 149), iniciando-se o prazo decadencial de cinco anos no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito (art. 173, I, do CTN)." (REsp 973189/MG, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 04/09/2007, DJ 19/09/2007, p. 262). Agravo regimental improvido. (AgRg no AREsp 76.977/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/04/2012, DJe 19/04/2012)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. SUPOSTA OFENSA AOS ARTS. 19 E 20 DA LC 87/96. ACÓRDÃO RECORRIDO FUNDADO NO ART. 155, § 2º, II, DA CF/88. ENFOQUE CONSTITUCIONAL DA MATÉRIA.

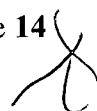
1. Havendo creditamento indevido de ICMS, o prazo decadencial para que o Fisco efetue o lançamento de ofício é regido pelo art. 173, I, do CTN, razão pela qual a decadência não ficou caracterizada no caso dos autos, como bem observou o Tribunal de origem. Nesse sentido: REsp 842.413/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 19.10.2006; REsp 979.228/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 16.4.2009.

[...]

3. Agravo regimental não provido. (AgRg no Ag 1.273.246/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 5.8.2010, DJe 3.9.2010.)

De maneira esclarecedora, o Ministro Humberto Martins, em seu voto no já informado AgRg no AREsp 76.977, transcreve o voto de natureza doutrinária do Ministro Castro Meira sobre o tema (exarado no julgamento do REsp 973189, DJ 19/09/2007, p. 262), literalmente:

[...] Efetuadas pelo sujeito passivo as atividades e cumpridos os deveres que lhe foram impostos por lei, primordialmente o pagamento da exação, cabe ao fisco



apenas homologá-lo, se com ele concordar, extinguindo o crédito tributário nos termos do art. 156, VII, do CTN.

A homologação pode ser expressa ou tácita, nesse último caso, quando o fisco não se manifesta sobre o pagamento efetuado no prazo de 5 anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

Há a hipótese, entretanto, de o sujeito passivo não cumprir, ou cumprir de modo diverso, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo fisco não poderá ser caracterizada como mera homologação, já que esta pressupõe a existência das providências adotadas pelo contribuinte passíveis de fisco, na forma estabelecida pelo art. 149 do CTN, proceder ao lançamento de ofício, que é executado também nos casos de omissão ou inexecução do sujeito passivo no cumprimento dos deveres que lhe foram legalmente atribuídos. Com efeito, em tais casos, não há o que se homologar.

Assim, afastada a hipótese de homologação e, por conseguinte, aplicando-se as disposições concernentes ao lançamento de ofício, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário deve ser calculado com base no art. 173, I, do CTN, isto é, contam-se 5 (cinco) anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia haver sido efetuado.

Em conclusão :

a) nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, ocorrendo o recolhimento do tributo nos termos indicados na legislação de regência, o prazo decadencial para a homologação do procedimento do contribuinte é de cinco anos contados do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN;

b) nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, havendo o recolhimento da exação em desconformidade com a legislação aplicável, e, por conseguinte, procedendo-se ao lançamento de ofício (CTN, art. 149), o prazo decadencial de cinco anos tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, nos termos do art. 173, I, do CTN." (grifos presentes no original)

É correta, portanto, a conclusão de que o prazo decadencial quinquenal para a Administração Tributária poder constituir crédito tributário inicialmente sujeito à modalidade de lançamento por homologação se inicia de acordo com o previsto no art. 173, I, do CTN.

Essa é a interpretação que melhor realiza o conjunto de normas que regem o tema, ainda nas ocasiões em que há pagamento parcial do tributo.

O legislador não cria normas à toa. O art. 149, V, do CTN é claro: o lançamento de ofício deve ser realizado em todas as ocasiões em que for constatada omissão ou **inexecução** por parte da pessoa legalmente obrigada a realizar o pagamento antecipado do tributo sujeito inicialmente ao lançamento por homologação. E o prazo decadencial para os lançamentos de ofício se inicia, sem qualquer dúvida, conforme o estipulado pelo art. 173, I, do CTN.

Raciocínio contrário a esse resultaria em tornar inócua a norma do art. 149, V, do CTN, que possui natureza de regra jurídica - na clássica distinção entre regras e princípios jurídicos. Ela deve, portanto, ser aplicada sempre que ocorrer a omissão (falta de pagamento) ou inexecução (pagamento parcial, a menor) do pagamento antecipado pelo sujeito passivo.

Ao art. 150, §4º, do CTN, cabe o papel de informar o prazo em que se dá a homologação tácita dos pagamentos de tributos sujeitos à homologação, apenas na parte efetivamente paga, tornando desnecessária a atuação formal da Administração Tributária.

Exigir um ato expresse da Administração para todo pagamento de tributo realizado seria burocratizar em demasia a sua atuação, indo de encontro ao preceito constitucional de que a Administração Pública precisa ser eficiente (art. 37, CF/88). Burocracia estatal somente deve se fazer presente quando for essencial, o que não é o caso.

Há de se constatar que, nos anos de 2014 e 2015, a jurisprudência do STJ se inclinou fortemente no sentido de que, quando há pagamento parcial do tributo, a contagem do prazo decadencial se inicia de acordo com o art. 150, §4º, do CTN.

Contudo, com a edição da Súmula nº 555 (DJe 15.12.2015), o STJ parece, mais uma vez, mudar a direção do seu entendimento ao afirmar que quando não há declaração do débito, o prazo decadencial para o lançamento do crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, literalmente:

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Assim, quando o Contribuinte deixa de declarar parte do seu débito tributário e, conseqüentemente, deixa de recolher essa parte não declarada, o prazo decadencial para a Administração Tributária realizar o lançamento da parte não recolhida se inicia conforme determina o art. 173, I, do CTN.

Por todas as razões expostas, não pode prosperar a alegada decadência de parte dos créditos lançados por meio do presente Auto de Infração.

A recorrente aponta, ainda, erros insanáveis no Auto de Infração por equívoco na sujeição passiva e na capitulação legal, vez que o art. 4º da IN nº 26/2009 atribui responsabilidade tributária exclusivamente à transportadora, excluindo a Recorrente alienante das mercadorias transportadas.

Nesse ponto, assiste razão **parcial** à Recorrente. De fato, no Auto de Infração, consta no campo dispositivos infringidos que considera-se infringidos os “arts. 73, 74 e 3º, inciso X, todos do Decreto 24.569/97 c/c art. 4º inciso I da IN 26/2009”, e o citado art. 4º, I, da IN 26/2009 atribui responsabilidade à transportadora pelo recolhimento do ICMS devido nos casos de subcontratação do serviço de transporte.

Outrossim, a responsabilidade da Autuada decorre dos fatos apontados no Auto de Infração e nas suas informações complementares que se amoldam com perfeição ao disposto no art. 5º, I, da mesma Instrução Normativa:

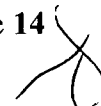
Art. 5º **Na prestação de serviço de transporte de carga por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra unidade da Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de início da prestação**, a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido poderá ser atribuída:

I – **ao alienante ou remetente da mercadoria, exceto produtor rural ou microempresa, quando contribuinte do ICMS;**

II - ao depositário da mercadoria a qualquer título, na saída da mercadoria ou bem depositado por pessoa física ou jurídica;

III - ao destinatário da mercadoria, exceto se produtor rural ou microempresa, quando contribuinte do ICMS, na prestação interna.

Assevere-se que erro na indicação no Auto de Infração das normas violadas não ensejam nulidade do lançamento quando a infração estiver devidamente determinada, conforme art. 84, §7º, da Lei nº 15.614/2014.



Art. 84. As irregularidades ou omissões passíveis de correção não serão declaradas nulas. [...]

§ 7º Estando o processo administrativo-tributário em fase de julgamento, a ausência ou o erro na indicação dos dispositivos legais e regulamentares infringidos e dos que cominem a respectiva penalidade, constantes do auto de infração, serão corrigidos pela autoridade julgadora, de ofício ou em razão de defesa ou recurso, não ensejando a declaração de nulidade do lançamento, quando a infração estiver devidamente determinada.

No presente caso, a Autoridade Fiscal atuante delineou com clareza a conduta infracional da Recorrente, restando não configurados quaisquer efeitos de nulidade eventualmente decorrentes da apontada irregularidade.

Também é afirmada pela Recorrente ausência de indicação de dispositivo legal em sentido estrito que teria sido infringido pela mesma, o que afrontaria o art. 128 do CTN.

Entretanto, labora em equívoco a Autuada, tendo que a responsabilidade atribuída pelo art. 5º, I, da IN 26/2009, decorre, em verdade, do que determinam o art. 23, III, da Lei nº 12.670/96 e o art. 432, IV, "a", do Decreto nº 24.569/97.

Lei nº 12.670/96

Art. 23. Fica atribuída a condição de contribuinte substituto, na forma disposta em regulamento, ao: [...]

III - contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Decreto nº 24.569/97

Art. 432. A responsabilidade de que trata o artigo anterior poderá ser atribuída: [...]

IV - nas prestações de serviço de transporte de carga efetuado por autônomo ou por transportadora de outra unidade federada, não inscrita neste Estado ao:

a) **remetente da mercadoria, quando contribuinte do ICMS e contratante do serviço, exceto se produtor rural, microempresa ou empresa de pequeno porte;**

Resta evidente que a responsabilidade da Recorrente pelo crédito tributário lançado por meio do presente Auto de Infração decorre de Lei em sentido estrito e das normas infralegais que regulamentam a Lei e compõem a legislação, conforme art. 96 do CTN, a qual está vinculada a atividade administrativa tributária.

Dando continuidade às suas alegações, a Recorrente aduz falta de liquidez e certeza do crédito que lhe está sendo imputado, em razão do art. 5º, III, da IN 26/2009 indicar como sujeito passivo da presente obrigação tributária o destinatário da mercadoria nas prestações internas.

Entretanto, não resta qualquer dúvida de que, dentre os diversos possíveis responsáveis pelo presente crédito tributário, elencados nos incisos do supratranscrito art. 5º da IN 26/2009, a Autoridade Fiscal atuante indicou a Recorrente. Tal opção parece ser a mais razoável no presente caso, tendo que foi a Autuada quem contratou os serviços das transportadoras não contribuintes do Estado do Ceará. Sendo a Recorrente a responsável pelo serviço prestado pelas transportadoras, é razoável que também seja responsável tributária pelo imposto decorrente dessas prestações.

Quanto ao pedido da Recorrente de que seja interrompido eventual comunicado ao Ministério Público sobre a ocorrência de crime na conduta imputada à Autuada, não pode o Conat se manifestar sobre tal ponto, tendo em vista que não está incluída na sua



competência assinalada pela Lei nº 15.614/2014. A análise da existência de crime e eventual comunicado ao Ministério Público serão realizados pela Célula da Sefaz/CE que possui essa atribuição específica.

Quanto ao alegado caráter confiscatório da multa aplicada, há de se recordar que a atividade de fiscalização tributária é plenamente vinculada. Ao detectar um ilícito tributário, não pode a Autoridade Fiscal deixar de aplicar a penalidade prevista na Lei. No presente caso, a aplicação da multa se deu em conformidade com que determina a Lei nº 12.670/96. Ademais, este órgão administrativo tributário não possui competência para declarar eventual inconstitucionalidade de norma penal tributária ou para afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, conforme dispõe o art. 48, §2º, da Lei nº 15.614/2014, ressalvada a hipótese de a norma em questão ter sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal – STF.

Por fim, não pode prosperar o pedido da Recorrente de ser aplicada a pena informada pelo art. 123, I, “d”, da Lei nº 12.670/96. Isso porque tal dispositivo exige, para sua incidência, que o valor do tributo devido tenha sido corretamente declarado pelo contribuinte, fato que não ocorreu no presente caso, tendo que a Recorrente deixou de incluir o valor do ICMS decorrente das operações elencadas no presente Auto de Infração na apuração do tributo devido.

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

I - com relação ao recolhimento do ICMS: [...]

d) falta de recolhimento, no todo ou em parte, na forma e nos prazos regulamentares, quando as operações, as prestações e o imposto a recolher estiverem regularmente escriturados: multa equivalente a 50% (cinquenta por cento) do imposto devido

Por todo o exposto, voto no sentido de que seja o Recurso Ordinário conhecido e que lhe seja negado provimento, confirmando a decisão de procedência do Auto de Infração proferida no julgamento singular, de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária adotado pelo douto representante da Procuradoria Geral do Estado.

#### **Demonstrativo do Crédito Tributário:**

ICMS	R\$ 127.003,48
Multa (1 vez o imposto)	R\$ 127.003,48
<b>Total</b>	<b>R\$ 254.006,96</b>

É como voto.

#### **DECISÃO**

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é recorrente **STRATURA ASFALTOS S.A.** e recorrida **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**.

Resolvem os membros da 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário interposto, decidindo, em relação aos pedidos nele elencados, na forma exposta a seguir: **1. com relação à preliminar de nulidade da Decisão de 1ª Instância, sob a alegação de ausência de manifestação a diversos itens da peça impugnatória** – Foi afastada, por unanimidade de votos, considerando que a julgadora examinou a matéria que lhe foi posta, motivando o seu convencimento sobre os pontos controvertidos ao abrigo das normas legais. **2. Com relação ao pedido de decadência parcial, relativa aos meses**

de janeiro a maio de 2010, nos termos do art. 150, §4º, do CTN – Afastada por unanimidade de votos, considerando que se aplica ao caso, a norma do art. 173, inciso I, do CTN . **3. Ausência de base legal. Não há indicação do dispositivo infringido pela Recorrente** - Afastada por unanimidade de votos, haja vista que no Auto de Infração, consta no campo dispositivos infringidos: **“Considera-se infringidos os arts. 73, 74 e art. 3º inciso X, todos do Decreto 24.569/97 c/c art. 4º inciso I da IN 26/2009 do Agente do Fisco, que sugeriu a penalidade do art. 123, I, alínea “C” da Lei 12.670/96, alterada pela Lei 13.418/03”**. **4. Não pode a Recorrente ser obrigada ao pagamento de obrigação principal lastreada na Instrução Normativa nº 26/2009.** Cumpre dizer que todo ato administrativo é vinculado e regido por normas: (Constituição Federal, Leis, Decretos, Portarias, Instruções Normativas). Ao conjunto de todas essas normas ligadas a administração tributária, chama-se de Legislação Tributária. Por essa razão foi editada, a Instrução Normativa nº 26/2009, norma infralegal que veio como forma de regulamentar o que determina a Lei e Decretos sobre a matéria. **5. Sobre a alegação de desproporcionalidade e efeito confiscatório da multa aplicada** – Este pleito foi rejeitado por unanimidade de votos, sob o entendimento de que a aplicação da multa se deu em conformidade com que determina a lei, não sendo competência desta Câmara de Julgamento afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, conforme dispõe o art. 48 da Lei nº 15.614/2014, ressalvadas as hipóteses ali previstas. **No mérito**, a 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, também por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Ordinário interposto, para confirmar a decisão **condenatória** proferida em 1ª Instância, nos termos do voto do Conselheiro relator e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

SALA DAS SESSÕES DA 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 17 de JULHO de 2017.

  
Lúcia de Fátima Calou de Araújo  
PRESIDENTE DA 3ª CÂMARA

  
André Gustavo Carreiro Pereira  
PROCURADOR DO ESTADO

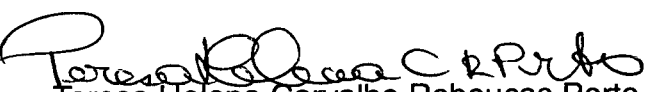
Ciente em 17/07/17

  
Michel André Bezerra Lima Gradvohl  
CONSELHEIRO RELATOR

  
Ricardo Ferreira Valente Filho  
CONSELHEIRO

  
Ana Mônica Filgueiras Menescal  
CONSELHEIRO

  
Osvaldo Alves Dantas  
CONSELHEIRO

  
Teresa Helena Carvalho Rebouças Porto  
CONSELHEIRA

  
Renan Cavalcante Araujo  
CONSELHEIRO