



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
4ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RESOLUÇÃO Nº 014/2021

33ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL DE 2 DE DEZEMBRO DE 2020

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/3069/2018 – AI Nº 1/201805677

RECORRENTE: NORSÁ REFRIGERANTES S.A. – CGF Nº. 06.282.598-4

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATOR CONS.: FREDY JOSÉ GOMES DE ALBUQUERQUE

EMENTA: RECURSO ORDINÁRIO – AUSÊNCIA DE SELO FISCAL DE TRÂNSITO NA ENTRADA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS – IMPOSSIBILIDADE DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRINCÍPIO DA LEGALIDADE – REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO – COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL DA NÃO OCORRÊNCIA DE OPERAÇÃO POR CANCELAMENTO – INEXISTÊNCIA DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS.

1. É obrigatória a aposição de selo de trânsito em operações interestaduais de entradas de mercadorias, nos moldes do art. 157, do Decreto nº. 24.569/97.
2. A comprovação pelo contribuinte de inexistência de circulação de mercadorias, seja por cancelamento documental comprovado da remessa originária, seja por inexistência de operação juridicamente não qualificável como hipótese de incidência do ICMS, autoriza excluir da base de cálculo do lançamento os valores das respectivas notas fiscais.
3. Conquanto o contribuinte não tenha apresentado prova hábil à desconstituição da infração quando às demais operações, fica sujeito à aplicação da multa prevista em norma cogente, sendo vedado à administração pública deixar de aplicar dispositivo normativo vigente.
4. Deve ser negado o pedido da recorrente para declaração de pretensa confiscatoriedade da multa aplicada, mercê da expressa vedação do art. 48, § 2º, Lei n.º 15.614/2014, segundo a qual “*não se inclui na competência da autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade*”.
5. Modificada a decisão de 1ª instância, dando-se parcial provimento ao Recurso Ordinário, para o fim de julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE O AUTO DE INFRAÇÃO**, excluindo de sua base de cálculo as NFs nº 7483 e nº 11, mantendo a autuação em relação aos demais documentos fiscais, contrariamente ao parecer da Assessoria Processual Tributária e manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

Palavras-chaves: ICMS — AUSÊNCIA DE SELO FISCAL DE TRÂNSITO NAS ENTRADAS INTERESTADUAIS – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE – MULTA – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – ABUSIVIDADE – INCONSTITUCIONALIDADE – PROPORCIONALIDADE – NÃO CONFISCO – REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
4ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RELATÓRIO:

Trata-se de autuação referente ao período de 02/2014 A 02/2015, decorrente da alegada ausência de aposição de selo fiscal de trânsito em notas fiscais de entradas interestaduais de mercadorias, onde a administração tributária aduz que, após análise dos registros fiscais da EFD do contribuinte, assim como dos arquivos de NFEs transmitidas por terceiros em seu favor, constatou-se ausência do selo fiscal de trânsito, anexando relatório demonstrativo das respectivas operações, com a consequente lavratura de auto de infração.

Consta, ainda, informação complementar indicando que, da análise dos documentos fiscais e registros da empresa disponibilizados pelo Sistema Corporativo de Controle de Mercadorias em Trânsito (COMETA/SITRAM), constatou-se a existência de notas fiscais em operações interestaduais sem aposição do selo fiscal de trânsito, em desacordo com as normas previstas nos arts. 153, 155, 157 e 159 do Decreto de nº. 24.569/97, aplicando-se a penalidade prevista no art. 123, III, "M", da Lei nº 12.670/98.

Julgada procedente em 1ª Instância a ação fiscal, o contribuinte maneja recurso ordinário, aduzindo, em síntese, PRELIMINAR de violação ao contraditório e à ampla defesa, por ausência de comprovação da infração, sob o color de que não foram apresentados documentais fiscais pela administração tributária que comprovem minuciosamente a infração, alegando o contribuinte que as chaves de acesso das notas fiscais não são suficientes à comprovação da materialidade da infração e como meio de prova. NO MÉRITO, requista improcedência da autuação, por pretensa ausência de tipicidade para cobrança da multa pela falta de selo de trânsito eletrônico, arguindo que a o tipo sancionador não estava regulamentado à época do fato gerador, tendo sido alterado somente pela Lei nº 16.258/2017, fato que ensejaria, também, vilipêndio ao princípio da legalidade, sugerindo que o transportador seria o único responsável pela infração, além de solicitar o afastamento da multa por considerá-la inconstitucional, em face ao cotejo com o princípio da proporcionalidade.

O processo veio a julgamento da Egrégia 4ª Câmara de Julgamento, com parecer da Assessoria Processual Tributária opinando pelo conhecimento do recurso ordinário, para negar-lhe provimento, no sentido de manter incólume a decisão singular e julgar pela procedência do feito fiscal, o qual foi adotado pelo douto representante da Procuradoria Geral do Estado.

É o relatório, no essencial.



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
4ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

VOTO

As preliminares suscitadas pela recorrente não merecem acolhida.

Registre-se que não foi indicada preliminar específica de supressão de instância, porém, em respeito máximo ao devido processo legal, considerando que o contribuinte sugere no recurso (fls. 68 dos autos físicos) que suas *“alegações, contudo, não foram nem minimamente apreciadas pelo Julgador”*, tem-se a analisar se a decisão recorrida apreciou as razões impugnatórias no que pertine à alegada falta de documentos fiscais e o pretendido cerceamento ao direito de defesa.

Com efeito, vê-se da decisão singular que a *“ratio decidendi”* apresentada pelo julgador é suficiente à análise de todos os argumentos trazidos pela empresa, inclusive, no que pertine às nulidades suscitadas na peça impugnatória, sobretudo porque a suposta ausência de materialidade ou elementos probatórios está claramente demonstrado em todo o corpo da decisão, especialmente ao dizer que *“No caso sob exame, o agente fiscal relata em informações complementares que após análise dos registro fiscais das operações apresentadas eletronicamente pelo contribuinte por meio do SPED-Fiscal, bem como arquivos de notas fiscais eletrônicas transmitidas por terceiros em favor da empresa sob fiscalização, constatou a ausência de aposição de selo de trânsito por ocasião das entradas oriundas de outras unidades federadas, conforme planilhas contidas em CD acostado às fls. 13 dos autos”*. E continua: *“É importante esclarecer que a matéria em questão encontra-se claramente disciplinada no Decreto nº 24.569/97 em seus artigos 153 e 157, in verbis...”*.

Aliás, a julgadora *a quo* faz percuciente análise sobre a importância da prova, aduzindo que a mesma comprova a materialidade da infração apontada e omissão do contribuinte em desconstituí-la no caso concreto, concluindo que *“a impugnante se limita a fazer tal afirmação sobre a inclusão de operações que não foram concretizadas, mas não traz aos autos qualquer elementos de provas que comprovem suas afirmações, necessários para refutar a acusação feita pela autoridade fiscal”*.

Assim, inexistente nulidade por sugerida supressão de instância.

Quanto à preliminar efetivamente requestada pela recorrente, qual seja, a alegada violação ao contraditório, ante a suposta ausência de comprovação da infração, vê-se que o auto de infração está plenamente documentado, com indicação pormenorizada de todas as notas fiscais e suas respectivas chaves de acesso eletrônico que permitem ao contribuinte verificar todas as operações e suas respectivas informações, conforme CD anexo a ele anexado.

A administração tributária anexou todos os elementos de prova que comprovam os fatos por ela indicados – e aqui ainda não se adianta o *meritum causae* –, de forma que a alegação protocolar do contribuinte



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
4ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

quanto a equívocos procedimentais supostamente praticados durante o lançamento do crédito tributário em apreço redonda equívocado e injusto, mercê do cuidado que se observa dos elementos de prova juntados ao auto de infração.

O agente autuante não se furtou à comprovação dos fatos, o que não impede o contribuinte de desconstituí-los, seja através de contraprovas úteis, seja pela análise própria do mérito que eventualmente lhe favoreça. A validação ou desconstituição do arcabouço fático é parte regular do processo administrativo fiscal, em tudo alinhado com as adequadas observações do Prof. Paulo de Barros Carvalho ao dizer que *“a pretensão tributária esbarra em dois primados caríssimos, na estrutura do direito positivo brasileiro: o direito de liberdade e o direito de propriedade; a singela ameaça a esses dois direitos substanciais é motivo suficiente para que se desencadeie toda aquela sucessão de expedientes, alguns do Fisco, outros do sujeito passivo, conduzindo-se a discussão de tal arte que se promova, iterativamente, o controle da legalidade dos atos praticados no plano de gestão de tributos”* (CARVALHO, Paulo de Barro. *Processo administrativo tributário* (trabalho apresentado ao I Congresso Internacional de Estudos Tributários). Revista de Direito Tributário, 9-10/276, p. 280).

Vê-se inteiramente atendimentos os requisitos instrumentais para dar significado jurídico aos fatos apresentados. Aliás, segundo a melhor doutrina, *“Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento de requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da CF. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim em si mesmas, mas instrumentos para assegurar o exercício da ampla defesa”*. Conclui o autor: *“A declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte”* (PAUSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*, 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 748).

Não há elementos que justifiquem a decretação de nulidade do lançamento, porquanto inexistente a alegada ofensa ao contraditório ou à ampla defesa, nem mesmo por ausência de comprovação da infração.

No mérito, tem-se a observar que não merece ser acolhida a alegação manejada no recurso segundo a qual seria atípica a exigência do selo fiscal eletrônico à época dos fatos, tendo sido instituído por força da Lei nº 16.258/2017, uma vez que a redação originária da Lei nº 12.670/96, que disciplina as infrações tributárias e suas respectivas penas, já previa na redação original do art. 123, III, “M”, as mesmas modalidades que exigiam dos contribuintes que realizavam circulação de mercadorias a selagem dos documentos fiscais nos postos de fronteira.

A Lei nº 16.258/2017 não modificou o tipo infracional em si, apenas atualizou a legislação para prever a circunstância do selo eletrônico, mercê das inovações trazidas pela modernidade da documentação fiscal, sem alterar os fatos que lhe subjazem. Assim, deve ser afastado o argumento do contribuinte quanto à alegada ausência de



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
4ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

tipicidade para cobrança de multa em razão da falta do selo fiscal eletrônico ou virtual, porquanto a modalidade de selagem física já existia à época da infração.

A recorrente demonstrou, notadamente em sua peça impugnatória e reiterada em sustentação oral, que duas notas fiscais merecem ser excluídas da autuação, por razões diferentes.

A nota fiscal nº 7.483, que repousa às fls. 46 dos autos físicos, indica bens que não são mercadorias, tratando-se de ingressos e vouchers para o evento da Copa do Mundo de 2014, justificados pela defesa em decorrência de contrato de patrocínio nacional que a companhia ofertou para o referido evento.

Consta da referida nota, ainda, vouchers para hotéis onde as seleções de futebol estariam hospedadas em datas específicas, além de acesso a jogos da Copa do Mundo – lembre-se que a mesma ocorreu no Brasil naquele ano –, tendo sido emitidos pela empresa para fins de contabilização e comprovação de distribuição e logística em âmbito nacional, inexistindo repercussão tributária quanto à cobrança do ICMS.

De fato, não se concebe a cobrança do imposto sobre vouchers de hotel ou de acesso a jogos de futebol, demonstrando-se inexistente a ocorrência da hipótese normativa que representa o fato gerador do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, razão pela qual deve ser afastada a citada nota fiscal da base impositiva do lançamento. Neste sentido, cite-se a importante contribuição de Roque Antônio Carrazza, ao lecionar que *“Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão-só aquele que se submete à mercancia”* – citando o autor que *“Só é mercadoria o bem móvel objeto de mercancia, isto é, que, integrado ao estoque da empresa, destina-se à revenda”* – e concluindo que *“Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria”* (CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS, 9ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.41).

Não se pode admitir que vouchers sejam sequer bens móveis, porque, apesar de impressos em papéis – estes, sim, bens móveis fungíveis – representam mero acesso aos jogos, aos camarotes, aos hotéis e afins. Não são, portanto, mercadoria, nem sob o aspecto cível/comercial, nem para fins tributários, e aqui se vale do fato de que *“Mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo econômico circulatório”* (BORGES, José Souto Maior, *Questões tributárias*. São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1975, p.85).

Por sua vez, a operação indicada na nota fiscal nº 11 não ocorreu na prática, tendo a recorrente efetivamente comprovado não haver recebido a mercadoria, uma vez que o remetente originário cancelou a operação, mediante emissão de outra nota fiscal (nº 60, fls., 51 dos autos físicos), revelando que o bem não circulou e, de fato, não foi recebido pela empresa, devendo também ser excluída da autuação.



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
4ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

As demais operações devem ser mantidas, porquanto a defesa do contribuinte não lhes contrapôs ou apresentou argumentos úteis à desconstituição do lançamento, no que tange aos documentos alinhados no CD-ROM anexado ao auto de infração, deixando de alinhar razões ou comprovação fática quanto à ausência de ocorrência da infração apontada, atraindo para si a penalidade indicada no dispositivo legal apontado pela administração tributária.

O art. 123, inciso III, "M", da Lei Estadual nº 12.670/2014 impõe inequívoca obrigatoriedade da aposição do selo fiscal nas operações das entradas interestaduais das mercadorias, que não foi observado pelo contribuinte, configurando-se o ato ilícito que autoriza a cobrança da multa sugerida.

Reitere-se que o contribuinte não controverteu outros assuntos relacionados à prática da conduta acima tipificada no que concerne a grande parte das notas fiscais indicadas, não comprovando a aposição do selo de trânsito, restando demonstrado, portanto, o tipo infracional tipificado no art. 123, inciso III, "M", do RICMS. Tratando-se o crédito tributário de um direito indisponível, não pode a autoridade fiscal se furtar à aplicação da multa imposta, porquanto restaria demonstrado o descumprimento de seu dever legal, fato este que não pode ser reconhecido por qualquer tese argumentativa.

Quanto ao pedido de afastamento da multa por pretensão reconhecimento de sua inconstitucionalidade, este deve ser afastado, mormente em razão da vedação do art. 48, § 2º, Lei n.º 15.614/2014, segundo a qual "*não se inclui na competência da autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade*".

A instância administrativa não é foro adequado para declaração de pretensão inconstitucionalidade de normas cogentes, uma vez que tal pretensão demandaria ser submetida ao crivo do Poder Judiciário, o qual detém, exclusivamente, a prerrogativa dos mecanismos de controle de constitucionalidade, regulados pela carta fundamental.

Ressalte-se ainda, que a Administração Pública, conforme preceitua o art. 37, CF, deverá obedecer ao princípio da legalidade, o que significa que sua atuação está adstrita à fiel execução das leis, de forma que os pedidos formulados pela parte a fim de afastar normas vigentes por alegada desproporcionalidade ou confisco não encontra respaldo na legislação do processo administrativo tributário, restando demonstrada a improcedência do pleito da recorrente nesse ponto.

Afasto, pois, o pedido de reconhecimento de inconstitucionalidade por desproporcionalidade da multa, porquanto o CONAT não ter competência para afastar norma vigente sob tal pretexto, cabendo a discussão, exclusivamente, à esfera judiciária.



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
4ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

Em face do exposto, **VOTO** por conhecer do Recurso Ordinário e dar-lhe **PARCIAL PROVIMENTO**, a fim de modificar a decisão singular e julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE O AUTO DE INFRAÇÃO, excluindo de sua base de cálculo as NFs nº 7483 e nº 011, mantendo a autuação em relação aos demais documentos fiscais, contrariamente ao parecer da Assessoria Processual Tributária e manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.

INFORMAÇÃO	VALOR
BASE DE CÁLCULO ORIGINAL	4.313.296,29
EXCLUSÃO NF 7483	-4.044.713,88
EXCLUSÃO NF 11	-180.000,00
BASE DE CÁLCULO FINAL	88.582,41
MULTA 20%	17.716,48

FREDY JOSE GOMES DE ALBUQUERQUE:02319684425
84425

Assinado de forma digital por
FREDY JOSE GOMES DE
ALBUQUERQUE:02319684425
Dados: 2021.04.19 22:25:02 -03'00'



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
4ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é **Recorrente:** NORSÁ REFRIGERANTES S.A. e **Recorrido:** CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

DECISÃO: A 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário para deliberar sobre as seguintes questões: **1. Pedido de nulidade por violação ao princípio do contraditório e ampla defesa, por não ter sido apresentado aos autos as notas fiscais.** Por unanimidade de votos a câmara nega provimento, considerando que as notas fiscais foram todas identificadas nos autos através das chaves de acesso. **2. Nulidade do julgamento singular por não ter se manifestado quanto ao argumento do cerceamento ao direito de defesa.** Por unanimidade de votos resolve a câmara afastar, por entender que o julgador singular enfrentou de forma concisa todos os argumentos apresentados na defesa. **3. Quanto ao caráter confiscatório da multa,** por unanimidade de votos nega provimento, por entender que a legislação processual art. 48, § 2º, da Lei nº15.614/2014, veda ao julgador afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade. **4. Quanto ao pedido de diligência suscitada de ofício pela Conselheira Ivete Maurício de Lima,** para que fosse apresentado pelo contribuinte, documento que comprovasse a operação de patrocínio, considerando que o NCM estaria equivocado. Foi por maioria de votos indeferido por considerar a câmara que tal informação seria desnecessária. **Decisão:** A 4ª Câmara decide por voto de desempate da presidência pela **PARCIAL PROCEDÊNCIA**, da autuação, excluindo da base de cálculo a NF nº 7483 por entender que não se tratavam de mercadorias, excluindo também a Nota Fiscal nº 011, em razão da operação ter sido anulada antes da ação fiscal, para os demais documentos fiscais deve ser mantida a autuação, devendo ser aplicada a penalidade indicada no art.123,III,“m” da Lei nº12.670/96, decisão em conformidade com o voto do Conselheiro Relator e da Conselheira Ivete Maurício de Lima, e contrária ao parecer da Assessoria Processual Tributária e manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Votaram pela parcial procedência, porém excluindo somente o documento fiscal nº011 e aplicando a penalidade do art.126 da Lei nº12.670/96 os Conselheiros, Francileite Cavalcante Furtado Remígio, e Francisco Alexandre dos Santos Linhares. Votaram também pela parcial procedência, excluindo somente o documento fiscal nº011 e aplicando a penalidade do art.123, III, “m”, da Lei nº12.670/96 os Conselheiros, Michel André Bezerra Lima Gradvohl e Dalcília Bruno Soares. Esteve presente para sustentação oral o representante legal da autuada Dr. Alexandre Albuquerque.

Sessão Ordinária Virtual da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará, sob a Presidência do Dr. José Augusto Teixeira. Presentes à Sessão os Conselheiros Ivete Maurício de Lima, Michel André Bezerra Lima Gradvohl, Dalcília Bruno Soares, Fredy José Gomes de Albuquerque, Francileite Cavalcante Furtado Remígio, e Francisco Alexandre dos Santos Linhares. Também presente o Procurador do Estado, Dr. André Gustavo Carreiro Pereira. Presente, ainda, secretariando os trabalhos da Câmara, a Sra. Helena Lúcia Bandeira Farias.

SALA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 19 de fevereiro de 2021.

JOSE AUGUSTO
TEIXEIRA:22413995315

Assinado de forma digital por
JOSE AUGUSTO
TEIXEIRA:22413995315
Dados: 2021.04.20 08:23:09 -03'00'

JOSÉ AUGUSTO TEIXEIRA
PRESIDENTE

Assinado de forma digital
por RAFAEL LESSA COSTA
BARBOZA
Dados: 2021.05.05 17:31:18
-03'00'

ANDRÉ GUSTAVO CARREIRO PEREIRA
PROCURADO DO ESTADO

Assinado de forma digital por
FREDY JOSE GOMES DE
ALBUQUERQUE:02319684425
Dados: 2021.04.19 22:24:04
-03'00'

FREDY JOSÉ GOMES DE ALBUQUERQUE
CONSELHEIRO RELATOR