



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

---

RESOLUÇÃO Nº: 210 /2018  
53ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 25/10/2018  
PROCESSO Nº 1/3536/2016  
AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201617592  
RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA  
RECORRIDO: MICREL BENFIO INCORPORADORA LTDA  
CGF:06.089.463-6  
CONSELHEIRA RELATORA: ALICE GONDIM SALVIANO DE MACEDO

**EMENTA:** ICMS – FALTA DE APOSIÇÃO DO SELO DE TRÂNSITO EM OPERAÇÕES DE SAÍDA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS – EXTINÇÃO PROCESSUAL 1 –A empresa teria deixado de selar notas fiscais de saída interestadual durante o ano de 2011, com infração aos arts. 153, 155, 157 e 159 do Decreto 24.569/97. 2 – Imposta a penalidade preceituada no art. 123, III, “m”, da Lei nº 12.670/96 alterado pela Lei nº 13.418/03. 3 – Extinção processual, por falta de interesse de agir, nos termos do artigo 87, I, “e” da Lei n. 15.614/2014, considerando que a infração capitulada não é mais conduta antijurídica, em virtude da nova redação do art. 123, III, “m” da Lei nº. 12.670/96, dada pela Lei nº. 16.258/17. 4 – Reexame Necessário conhecido e não-provido para confirmar a decisão de EXTINÇÃO PROCESSUAL proferida em 1ª instância. 5 – Decisão por maioria de votos, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo ilustre representante da Procuradoria Geral do Estado.

**PALAVRAS-CHAVE:** ICMS – FALTA DE APOSIÇÃO DO SELO DE TRÂNSITO EM OPERAÇÕES DE SAÍDA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS – EXTINÇÃO PROCESSUAL POR FALTA DE INTERESSE DE AGIR DO ESTADO – CONDOTA ATÍPICA EM VIRTUDE DA NOVA REDAÇÃO AO ART. 123, III, “M” DA LEI 12.670/96 DADA PELA LEI 16.258/17.

## 01 – RELATÓRIO

---

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



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

*“Entregar, transportar, receber, estocar ou depositar mercadoria acompanhada de documento fiscal sem o selo fiscal de trânsito.*

*Constatamos que a empresa enviou, durante o exercício de 2011, mercadorias conforme relação de notas fiscais, referente a saídas interestaduais, sem a aplicação do selo fiscal de trânsito”.*

Apontada infringência aos arts. 153, 155, 157 e 159 do Decreto 24.569/97, foi imposta penalidade preceituada no art. 123, III, 'm' da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº. 13.418/2003.

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

Base de Cálculo	2.503.126,84
ICMS	-
Multa	500.625,37
<b>TOTAL</b>	<b>500.625,37</b>

Segundo informações complementares, a fiscalização identificou notas fiscais de saída não seladas, referente ao ano de 2011, tendo aplicado multa por descumprimento de obrigação acessória de 20% sobre o valor das operações. Fiscalização com base na DIEF.

Anexo à exordial do auto de infração, seguem Mandado de Ação Fiscal nº. 2016.01298, Termo de Início nº. 2016.05842, Termo de Intimação n. 2016.11491 para apresentar as notas fiscais relacionadas com o respectivo selo fiscal, Termo de Conclusão de Fiscalização nº. 2016.12561 e às fls. 16/25 planilha com a relação das notas não seladas.

A empresa ficou-se revel, e o processo foi submetido a julgamento de Primeira Instância, ocasião em que a Julgadora singular decidiu (fls.30/33) conforme ementa abaixo reproduzida:

"EMENTA: FALTA DE APOSIÇÃO E SELO FISCAL DE TRÂNSITO. Notas Fiscais de saída de mercadorias em operações interestaduais sem selo de trânsito. Auto de Infração julgado EXTINTO em razão da falta de interesse processual, consoante artigo 87, inciso I, alínea "e", da Lei nº. 15.614/2014, haja vista que a Lei nº 16.258/2017 deixou de tipificar o fato como infração (conforme modificação feita no artigo 123, inciso III, alínea "m" da Lei 12.670/1996). Há que se aplicar ao caso o disposto nos artigos 105 e 106 do Código Tributário Nacional – CTN. AUTO DE INFRAÇÃO JULGADO EXTINTO. AUTUADO REVEL. REEXAME NECESSÁRIO".

Por ser contrária aos interesses da Fazenda, dessa decisão foi interposto Reexame Necessário, na forma do art. 104, §1º, da Lei 15.614/2014.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

---

A Assessoria Processual-Tributária, por sua vez, em parecer referendado pelo douto representante da PGE, manifestou-se pela parcial procedência da ação fiscal, por entender que ainda existiria interesse processual do Estado, vez que o sujeito passivo continuaria obrigado a aplicar o selo de trânsito em todas as operações interestaduais, na forma dos arts. 157e 158 do RICMS/CE, com penalidade inserta no art. 123, VIII, 'd' da Lei nº. 12.670/96.

É o relatório.

---

## 02 – VOTO DA RELATORA

---

Trata-se de Reexame Necessário contra decisão de extinção processual proferida em 1ª Instância. O recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

O auto de infração versa sobre a falta de aposição do selo de trânsito em documentos fiscais de saídas interestaduais efetivadas em 2011, com exigência de multa no percentual de 20% sobre o valor das operações.

Primeiramente, importa esclarecer que permanece a obrigatoriedade quanto à aplicação do selo fiscal de trânsito para comprovação das operações de entradas e saídas de mercadorias no estado do Ceará, na forma do art. 157 do Decreto nº. 24.469/97:

"Art. 157. A aplicação do selo de trânsito será obrigatória para todas as atividades econômicas na comprovação de operações de entradas e saídas de mercadorias."

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 12.690/96, com nova redação da Lei 16.258/2017, assim editado:

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

[...]

III- Omisisis.

[...]

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.**" (Grifou-se)



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

---

Noutra assentada, essa Colenda Câmara, por maioria de votos, decidiu idêntica matéria, cujos fundamentos da tese vencedora foram muito bem sintetizados em Resolução de relatoria do Conselheiro Lúcio Flávio Alves (Resolução 20/2018, 4ª CJ).

Na oportunidade, foram transcritos os ensinamentos do 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." (Curso de Direito Tributário, pg. 475)

E, também, a doutrina do Professor Hugo Machado:

"...Insta lembrar 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 Jurídica, 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 ( Crimes Contra a Ordem Tributária, pg. 54-55)"

Assim, como base nos ensinamentos, verificou-se que no antecedente da regra sancionatória encontra-se a infração (critério material, espacial e temporal) e, no consequente, a multa (critério pessoal e quantitativo).



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

---

Desta forma, observando a estrutura da norma sancionatória prevista no art. 123, III, "m" da Lei 12.670/96, com a nova redação da Lei 16.258/17, o Ilustre Conselheiro trouxe a seguinte separação:

Antecedente - Conduta infracional: entregar, transportar, receber, estocar ou depositar mercadoria acompanhada de documento fiscal sem o selo fiscal de trânsito ou virtual ou registro eletrônico equivalente, quando oriunda do exterior do País ou de outra unidade da Federação, não se aplicando às operações de saídas interestaduais.

Consequente — multa: 20% ( vinte por cento) do valor da operação.

Portanto, examinando o texto do artigo acima 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.

[...]"

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:



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

---

- 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.

*Ex positis*, voto para que se conheça do Reexame Necessário, para negar-lhe provimento, no sentido de confirmar a decisão proferida em 1ª instância, declarando a **EXTINÇÃO PROCESSUAL**.

É como VOTO.

### 03 – DECISÃO

---

Processo de Recurso nº 1/3536/2016 – Auto de Infração: 1/201617592. Recorrente: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA. Recorrido: MICREL BENFIO INCORPORADORA LTDA.


Decisão: "Resolvem os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do Reexame necessário, e, por maioria de votos, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão de 1ª instância, que determinou a **EXTINÇÃO** processual, com fundamento no art. 87, I, "e" da Lei 15.614/14, diante da falta de interesse processual do Estado na matéria, entendendo que a Lei nº 16.258/2017 extinguiu a penalidade anteriormente prevista no artigo 123, III, "m" da Lei nº. 12.670/96, na hipótese de falta de aposição de selo fiscal de trânsito em operação de

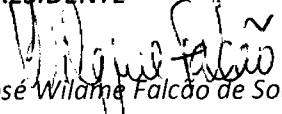


SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

saída para outros estados. Decisão baseada também no artigo 106, II, "a" do CTN, nos termos do voto da Conselheira Relatora, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Foi voto vencido o do conselheiro José Wilame Falcão de Souza que, discordando da decisão singular, pela extinção, votou no sentido de dar provimento ao Reexame Necessário e determinar o retorno do processo à instância originária para novo julgamento, consoante o que estabelece o artigo 85, da Lei nº. 15.614/2014."

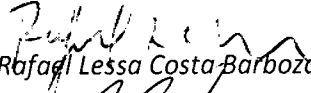
**SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE REC. TRIBUTÁRIOS,**  
em Fortaleza, 20 de novembro de 2018.

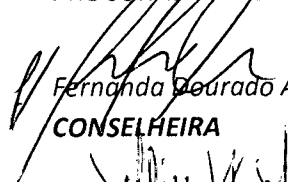
  
Abílio Francisco de Lima  
**PRESIDENTE**

  
José Wilame Falcão de Souza  
**CONSELHEIRO**

  
Lúcio Flávio Alves  
**CONSELHEIRO**

  
José Augusto Teixeira  
**CONSELHEIRO**

  
Rafael Lessa Costa Barboza  
**PROCURADOR DO ESTADO**

  
Fernanda Mourado Aragão Sá Araújo  
**CONSELHEIRA**

  
Alice Gondim Salviano de Macedo  
**CONSELHEIRA RELATORA**

  
Diogo Morgis Almeida Vilar  
**CONSELHEIRO**