



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

RESOLUÇÃO nº 063 /2018 - CÂMARA SUPERIOR

29ª SESSÃO ORDINÁRIA DE: 18.10.2018

PROCESSO Nº 1/1175/2013

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 201304399-0

RECORRENTE: ANA MARIA COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA.

RECORRIDO: ESTADO DO CEARÁ

RELATOR: VALTER BARBALHO LIMA

EMENTA: ICMS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE ENTREGA DE ARQUIVO MAGNÉTICO. 1. O prazo decadencial, no caso concreto, rege-se pela norma insculpida no inciso I do art. 173 do CTN e a regra capitulada no parágrafo único do referido artigo é de exceção. 2. Dito dispositivo estipula regra para conclusão do lançamento definitivo do crédito tributário, quando haja medida preparatória e indispensável a este fim, antes que se inicie o prazo decadencial. 3. O prazo previsto no **caput** não se interrompe nem se suspende em função dele. 3. Recurso Extraordinário admitido à perspectiva que a questão preliminar suscitada é admissível em qualquer fase processual. 4. Conhecido e provido o Recurso Extraordinário, uma vez acatada uma das resoluções paradigmas. 5. Extinção processual, ao entendimento que a lavratura do auto se deu quando já havia decaído o direito de o Fisco lançar o crédito. 6. Decisão por maioria de votos e contrária à manifestação oral proferida em sessão pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE ENTREGA DE ARQUIVOS MAGNÉTICO. DECADÊNCIA. EXTINÇÃO PROCESSUAL.

RELATO

A matéria de que trata o auto de infração noticia cometimento da irregularidade falta de entrega de arquivos magnéticos, solicitados mediante termo de início de fiscalização, para os fins de realizar auditoria fiscal plena, relativamente exercício de 2007, cujo mandado de ação fiscal data de 21 de novembro de 2012 e Termo de Início de Fiscalização de 26 de novembro no mesmo ano e a lavratura do auto de infração materializou-se em 8 de fevereiro de 2013.

Processo nº 1175/2013- AI nº 2013.04399-0 - Relatar: Valter Barbalho Lima



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

A impugnação girou em torno da temática decadência, com esteio no inciso V do artigo 156 do CTN, oportunidade que discorre acerca do assunto, tanto na hipótese do § 4º do artigo 150, quanto do artigo 173 também do CTN, colaciona vasta doutrina correlata, bem como precedentes deste órgão de julgamento, e no mérito aduz que a transmissão das DIEFs supriria a exigência objeto da autuação.

O julgador singular acolhe a tese de decadência, ao entendimento que o auto de infração foi lavrado quando já havia transcorrido decadencial, na forma prevista no inciso I do artigo 173 do CTN e decide pela extinção processual.

A assessoria Processual Tributária é acorde com o julgador singular e, sob os mesmos fundamentos normativos opina pelo conhecimento do recurso ordinário, nega-lhe provimento com vista a que seja mantida a decisão de primeiro grau, parecer com o qual anuiu o representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

Submetido a julgamento em segunda instância restou afastada a decadência consignada na decisão de primeira instância, por voto de desempate da presidência a Câmara, sob o fulcro que, a contagem do prazo decadencial, no caso, iniciar-se-ia da data da notificação pelo Termo de Início de Fiscalização, expedido ainda no decurso da vigência do direito de requerê-los, com o conseqüente retorno à primeira instância para novo julgamento.

Rejeitada a extinção em segunda instância o feito foi julgado procedente em novo julgamento, cujo recurso ordinário interposto reitera os mesmos termos do anterior e acrescenta outros aspectos.

A manifestação da Assessoria Processual Tributária, em que pese entender diversamente da decisão da Câmara, refuta os demais argumentos trazidos à baila, opina pelo conhecimento do recurso ordinário, dar-lhe provimento em parte, para decidir pela parcial procedência da autuação em vistas da alteração legislativa superveniente da penalidade aplicável ao tipo infracional indicado na peça vestibular, parecer adotado pelo representa da douta Procuradoria Geral do Estado.

Em segunda instância a autuação foi julgada parcial procedente, nos termos do parecer da Assessoria Tributária, acolhido pelo representa da douta Procuradoria Geral do Estado.

Inconformada com a decisão se segundo grau, interpõe recurso extraordinário, cujas decisões trazidas a título de paradigmas, de fato, não versam sobre matéria



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

assemelhada na questão de fundo, dado que as decisões nelas plasmadas decorrem do recolhimento da alegação de decadência que fulminou os lançamentos que reportam, perspectiva na qual se fundou a presidência do Conat, que no uso das suas atribuições legais admitiu o recurso extraordinário mediante Despacho tombado sob o nº 147/2018, com esteio no que dispõe o artigo 106 da Lei nº 15.614/2014, ao acatar sob a condição de paradigma a Resolução nº 15/2017, da 2ª Câmara de julgamento.

É o relato.

VOTO DO RELATOR

Cuida-se do exame do recurso extraordinário interposto pela sociedade empresária identificada no timbre, cuja admissibilidade pela Presidência do Conselho de Recursos Tributários – CRT se deu por intermédio do Despacho tombado sob o nº 147/2018, que o fez no uso de suas atribuições legais, com fundamento nas disposições do artigo 106 da Lei nº 15.614/2014.

A decisão recorrida, materializada na Resolução de nº 63/2018 da 2ª Câmara de Julgamento, em que restou decidido pela procedência da imputação, tem por móvel do lançamento a falta de entrega de arquivo magnético (hoje eletrônico), infração sancionada com a pena prevista na alínea "I" do inciso VIII do artigo 123 da Lei nº 12.670/96, e as Resoluções paradigmas são as de nº 203/2010 da 1ª Câmara e a de nº 15/2017 da 2ª Câmara.

De introito, urge consignar que os instrumentos decisórios sobreditos têm como decisão nulidade do auto de infração a primeira, fundada na falta de materialidade da acusação, motivo porque não se prestou a balizar a admissibilidade do recurso extraordinário, senão a segunda, em que foi decidido pela extinção processual, em razão da acolhida da arguição lançamento eivado pelo vício de decadência, cuja ementa da decisão recorrida e a paradigma acatada se seguem. Vejamos:

Resolução recorrida nº 63/2108 – 2ª Câmara de Julgamento

EMENTA: ICMS. 1. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - 2. A empresa contribuinte usuária de sistema eletrônico de processamento dados deixou de entregar a SEFAZ arquivo magnético referente a operações com mercadorias ou prestações de serviço em padrão exigido pela legislação. 3. Auto de infração julgado **PARCIAL PROCEDENTE**, por unanimidade de votos, conforme parecer da



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Modificada a decisão prolatada no juízo originário. 4. Decisão amparada no conjunto probatório dos autos. 5. Penalidade inserta no artigo art. 123, VIII, i da Lei nº 12.670/96 alterada pela 16.258/2017, com base no artigo 106, II c do CTN.

Resolução paradigma nº 15/2017 – 2ª Câmara de Julgamento:

EMENTA: ICMS. OMISSÃO DE RECEITAS. Venda de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária sem emissão de documento fiscal no período de julho a dezembro de 2007. Julgamento de 1ª Instância pela extinção processual por força da **DECADÊNCIA**. Confirmada a declaração de extinção processual, por unanimidade de votos. Reexame necessário conhecido e não provido.

Cumpre assinalar que o recurso extraordinário de que se cuida, tem por objeto primordial questão de caráter preliminar, com fulcro no argumento que o auto de infração fora acometido pelo vício da decadência, fato que o torna insubsistente desde o nascedouro e é hipótese que impõe análise prévia à matéria de fundo, visto que, uma vez que disponha dos atributos de acolhida compete a quem deva resolver a lide decidir ao escopo do instituto em alusão, em qualquer fase processual, sem exame do fato imponível da imputação, pela impossibilidade jurídica de prosseguir na discussão da temática substancial, posto que fulminado à materialização do evento que exclui os pressupostos de validade e eficácia do ato de lançamento, tal como no caso que resultou na resolução trazida a guisa de paradigma, acatada pela presidência do Conat, que cônica dessa circunstância a acatou, com arrimo nas disposições do artigo 106 da Lei nº 15.614/2014, nada obstante a divergência no móvel das autuações recorrida e paradigma, sob os seguintes fundamentos. Vejamos:

Analisada a questão, verifica-se que as resoluções paradigma e recorrida não possuem a mesma infração, uma vez que a recorrida trata do descumprimento de obrigação acessória e a resolução paradigma versa sobre omissão de receitas, entretanto as decisões em análise convergem no aspecto relativo ao período fiscalizado e momento a lavratura do auto de infração, qual seja, exercício fiscalizado 2007 e lavratura do auto de infração em 2013.

Ocorre que na decisão combatida a câmara decidiu declinar da apreciação da preliminar de decadência considerando que a mesma tinha sido afastada, conforme fundamentos expressos na Resolução nº 5/2018, sob o pálio de que o fato gerador da infração acessória de falta de entrega de arquivo magnético ocorre na materialização da conduta



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

ilícita, ou seja, no momento que formalmente os arquivos foram solicitados por meio do Termo de Início de Fiscalização, em 07/07/2012, ou seja, o direito do Fisco efetuar o lançamento começou a fluir, conforme disposto no art. 173 I do CTN, em 01/01/2013.

Dos prolegômenos supra, resta evidente que o aspecto substancial da questão posta, cinge-se à análise da arguição preliminar, ao fundamento que teria eivado o auto de infração do vício de decadência, à inobservância do transcurso do prazo que dispunha o Fisco para os fins de constituição do crédito tributário pelo lançamento.

Com efeito, impende delinear, ainda que minimamente, as peculiaridades que permeiam a hipótese concreta, a começar por dizer que a pretensão se refere à cobrança de multa por descumprimento de obrigação acessória, decorrente da falta de entrega de arquivos magnéticos ao agente fiscal, para os fins de realizar auditoria plena, relativo a operações ou prestações realizadas no exercício de 2007, solicitado por meio de termo de início de fiscalização, em 7 de julho de 2012.

Senso comum, a considerar a natureza da irregularidade incorrida - inobservância de obrigação acessória - o Fisco dispunha do direito de lançar o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2007 até o final do exercício de 2012, posto que a regra de contagem do prazo decadencial por que se rege a hipótese é a prevista no inciso I do artigo 173 do CTN, segundo cognição majoritária corrente no âmbito desse órgão judicante, amparada no remansoso entendimento jurisprudencial e doutrinário plasmado acerca do tema.

A propósito, vejamos os expressos termos consignados do dispositivo legal em alusão:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
(...)

Posto isto, vê-se que o ordenamento que deflui da norma supra é determinante e taxativa quanto ao prazo que estipula, para os efeitos do exercício do direito de que dispõe o sujeito ativo da relação jurídico de constituir o crédito tributário pelo lançamento, por conseguinte, evidencia-se que tem por finalidade precípua e



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

objetiva estabelecer o termo inicial e final relativamente ao poder de agir do ente tributante, para a consecução dos procedimentos que lhe incumbe nessa fase.

Conquanto, no vertente caso, a celeuma se instaurou por ocasião do primeiro julgamento em segunda instância, no qual restou afastada a decadência em comento, ao vislumbre que, por se tratar do descumprimento de obrigação acessório peculiar, dado que não há prazo previamente fixado para a entrega de arquivo magnético (hoje eletrônico), extraiu-se a concepção que a contagem do prazo decadencial iniciar-se-ia contados na forma do inciso I do artigo 173 do CTN, entretanto, a partir da intimação que o tinha solicitado, com esteio nas disposições assentes no parágrafo único do artigo sobredito, que tem o seguinte teor: Vejamos:

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Posto isto, impende trazer a lume orientação jurisprudencial e doutrinária plasmada em torno da dicção do parágrafo único do artigo 174 do CTN. Vejamos:

- "TRIBUTÁRIO ... DECADÊNCIA. CONTAGEM. (...) IV. A decadência tributária corre no prazo de cinco anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado ou da data em que se tornar definitiva a decisão que anular, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. (C.T.N., art. 173, I e II). V. este termo inicial, contudo, **antecipa-se** para o dia em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (C.T.N., art. 173 parág. único). VI. Essa notificação, portanto, é do Fisco ao contribuinte e não sentido contrário, tal como aconteceu quando o contribuinte entrega sua declaração anual de rendimento. VII. Apelação e remessa e oficial providas." (TRF, 4ª T., AC 89.03.011700-0/SP, rel. Juiz Oliveira Lima, dez/91). (dn)

- **A notificação posterior ao início do prazo.** "A notificação feita depois de iniciado o prazo decadencial não o interrompe nem o suspende." (DELGADO, José Augusto. Reflexões contemporâneas sobre a Prescrição e Decadência em matéria tributária. Doutrina. Jurisprudência do Tribunal Superior de Justiça. RFDT 10/21, ago/04)

- "O problema está na hipótese em que a notificação seja feita após ter tido início o prazo de decadência (contado de acordo com a regra do



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

item I do *caput* do dispositivo). Nessa hipótese, o prazo decadencial já terá se iniciado, e o prazo a que se refere o citado item é **um prazo para 'concluir o crédito' e não para 'começar a constituir o crédito.'** Em suma, parece-nos que o parágrafo único só opera antecipar o início do prazo decadencial, não para interrompê-lo, caso ele já tenha se iniciado de acordo com o item I do *caput* do dispositivo." (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 2ª ed., Ed. Saraiva, 1998, pag. 384)

- "TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO. DECADÊNCIA. ART. 173, *a* e parágrafo único do CTN. (...) Se a notificação de que trata o parágrafo único do art. 173 do CTN é feita depois de iniciado o prazo decadencial, não o interrompe nem o suspende. - Apelação provida." (TRF 1, 3ª T., AC 92.01.29584-7/MG, rel. juiz Vicente Leal, out/93).

- **Entendendo que o parágrafo único institui prazo de preempção para a constituição definitiva do crédito.** ... Vale dizer, enquanto o *caput* do art. 173 prevê um prazo para iniciar o procedimento, o parágrafo único fixa um prazo depois que o procedimento foi iniciado pela notificação ao sujeito passivo. Em suma, o dispositivo em tela contém um prazo para concluir a constituição definitiva do crédito, contado do início do procedimento de constituição. Em outros termos, contém um prazo para proceder sob pena de extinção do direito de constituir o crédito tributário. Ou seja, um prazo de preempção desse direito. ... tem início um prazo preempatório de cinco anos para que se constitua definitivamente o crédito tributário, sob pena de extinção do direito de constitui-lo.

Com efeito, da subsunção que se impõe do excerto legal supracolacionado à clarividência trazida pela jurisprudência e doutrina reproduzidas, é perceptível que os termos por meio dos quais se expressa o parágrafo único do artigo 173 do CTN, denota de forma clara e objetiva que, de fato, reporta o caso em que o Fisco tenha adotado medida preparatória e indispensável ao lançamento do crédito tributário, pela notificação ao sujeito passivo, circunstância que conduz ao exame de duas vertentes.

A primeira, diz respeito à hipótese em que a providência tenha sido implementada no decorrer do exercício que a irregularidade ocorreu, ou seja, quando ainda não se tenha iniciado o decurso do prazo decadencial, que se conta a partir do 1º dia do exercício seguinte ao que poderia ter sido lançado. A segunda, na via inversa, ou seja, quando já tenha se iniciado o prazo da contagem decadencial, à luz dos contornos e limitações a que se sujeita.

No primeiro caso, a norma inculpada no dispositivo em tablado só pode assumir sentido consonante ao ordenamento estatuído no *caput*, na hipótese que tenha



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

o condão de fixar o termo inicial para contagem da decadência, isto é, a rigor, cuida de antecipar os efeitos do referido instituto, à presença de medida preparatória, cujo prazo imutável consignado na regra geral passa a vigor a partir da adoção de tal providência.

Na segunda situação, ou seja, quando já tenha se iniciado a contagem do prazo decadencial, não vislumbramos a possibilidade de sofrer solução de continuidade pela implementação da medida, dada à sujeição cerrada ao ordenamento que dimana do **caput**, como é o caso de que se cuida, posto que, nada obstante o fato de o agente autuante haver intimado a empresa auditada em tempo hábil, visto que ainda no decurso no exercício de 2012, a intimação não faz cessar os efeitos que emergem da regra insculpida na norma matriz, à medida que tal providência não dota o parágrafo único do caráter de cláusula interruptiva nem suspensiva.

Por conseguinte, a cognição auferida no primeiro julgamento em segunda instância não nos parece a mais condizente com a compreensão que, de fato, assume o desiderato que verte do dispositivo em comento, da qual participei e peço vênias para dela dissentir, ao convencimento que a norma capitulada no parágrafo único do artigo 173 do CNT não visa a interromper nem suspender o prazo consignado no **caput**; ao contrário, cuida de amoldá-lo ao período de cinco anos, com início imediato, quando haja medida preparatória e indispensável ao lançamento, à medida que se inicia nesse ato o prazo para os efeitos de conclusão definitiva do procedimento.

Enfim, a conclusão que se extrai é que, de fato, a regra insculpida no parágrafo único do artigo 173 do CTN é de exceção, para que possa se amoldar aos contornos da regra geral que dele dimana, cuja concepção lógica mais consentânea é no sentido de fixá-lo ao marco temporal fixado no **caput** e não de estendê-lo pela interrupção ou suspensão, logo, não se vislumbra supedâneo a sustentar a decisão recorrida.

Em face de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso extraordinário, com vistas acatar a decisão paradigma materializada na Resolução nº 15/2017 da 2ª Câmara de julgamento e decidir, por maioria de votos, pela **extinção processual**, em face do instituto da decadência que eivou o lançamento, contrariamente ao entendimento manifestado oralmente em sessão, pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é **RECORRENTE**: ANA MARIA COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA. e **RECORRIDO**: ESTADO DO CEARÁ. **Decisão**: A Câmara Superior do Conselho de Recursos Tributários, deliberando sobre o Recurso Extraordinário admitido pela Presidência com base no que dispõem os Artigos 5º, inciso II e 107 da Lei nº 15.614/14, Resolve, por maioria de votos, dar provimento ao recurso interposto, para reformar a decisão parcialmente condenatória proferida pela Câmara recorrida, declarando a **EXTINÇÃO** processual, em razão de decadência, com base no art. 173, I do CTN, nos termos do voto do Conselheiro Relator, contrariamente ao entendimento oral do representante da douda Procuradoria Geral do Estado, que em sessão manifestou-se pelo afastamento da extinção, com aplicação do art. 173, I, do CTN, porém, contados a partir do 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele em que se deu o término do prazo estabelecido no Termo de Início de Fiscalização para entrega do arquivo magnético exigido pelo agente fiscal, por entender que foi nesse momento que se deu o cometimento da infração. Vencido o voto do Conselheiro Francisco Wellington Ávila Pereira que votou contrariamente à extinção, confirmando a decisão recorrida. O representante da Procuradoria Geral do Estado, Dr. Ubiratan Ferreira de Andrade, entendeu que não havia no presente caso, teses divergentes entre a decisão constante na resolução recorrida e a apresentada como paradigma. Presente, para apresentação de sustentação oral do recurso, a representante legal da autuada, Dra. Liliane Freire Araújo Evaristo Barbosa.

SALA DAS SESSÕES DA CÂMARA SUPERIOR DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DO CEARÁ, em Fortaleza, aos 09 de NOVEMBRO de 2018.

Francisca Marta de Sousa
PRESIDENTE DA CÂMARA SUPERIOR

Manoel Marcelo Augusto Marques Neto
CONSELHEIRO-PRESIDENTE

Lúcia de Fátima Calou de Araújo
CONSELHEIRA-PRESIDENTE

Ana Mônica Filgueiras Meñescal
CONSELHEIRA

Antônia Helena Teixeira Gomes
CONSELHEIRA-PRESIDENTE

Abílio Francisco de Lima
CONSELHEIRO-PRESIDENTE

Matheus Fernandes Menezes
CONSELHEIRO



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior



Maria Elineide Silva e Souza
CONSELHEIRA



Valter Barbalho Lima
CONSELHEIRO


Francisco Wellington Avila Pereira
CONSELHEIRO


Lúcio Flávio Alves
CONSELHEIRO


José Wilame Falcão de Souza
CONSELHEIRO


Mitheus Viana Neto
PROCURADOR DO ESTADO
CIENTE 09 / 11 / 2018


Rafael Lessa Costa Barboza
PROCURADOR DO ESTADO
CIENTE / /


Filipe Pinho da Costa Leitão
CONSELHEIRO

Alice Gondim Salviano Macedo
CONSELHEIRA

Rodrigo Portela Oliveira
CONSELHEIRO


José Gonçalves Feitosa
CONSELHEIRO

Diogo Morais Almeida Vilar
CONSELHEIRO

Ubiratan Ferreira de Andrade
PROCURADOR DO ESTADO
CIENTE / /

André Gustavo Carreiro Pereira
PROCURADOR DO ESTADO
CIENTE / /