

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

**RESOLUÇÃO Nº 042 /2017 - CÂMARA SUPERIOR**

21ª SESSÃO ORDINÁRIA de: 04.10.2017.

PROCESSO Nº 1/0050/2016

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/2015.18164-3

RECORRENTE: WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.

RECORRIDO: ESTADO DO CEARÁ

RELATOR: DIOGO MORAIS ALMEIDA VILAR

**EMENTA:** ICMS. Entregar, transportar, receber, estocar ou depositar mercadoria acompanhada de documento fiscal sem o selo de trânsito. Operação acorbetada por nota fiscal eletrônica. Aplicação obrigatória do selo de trânsito. Recurso extraordinário fundado em torno da consumação ou não da decadência nos ilícitos tributários relacionados ao descumprimento de obrigações acessórias. Tratando-se de lançamento de ofício, a regra a ser observada é a do art. 173, I, do CTN. Recurso extraordinário conhecido e improvido. Mantida a decisão recorrida, de acordo com a manifestação oral proferida em sessão pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Decisão unânime.

**PALAVRAS-CHAVE:** DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DO PRAZO PREVISTO NO ART. 173, I DO CTN.

**RELATÓRIO**

A peça inicial acusa o contribuinte de realizar operações de entradas interestaduais de mercadorias sem a devida aposição obrigatória do selo fiscal de trânsito.

Quando da aplicação da penalidade, o digno agente atuante se utilizou do comando normativo contido no artigo 123, III, "m" da Lei nº 12.670/96, resultando em um crédito tributário no valor total de R\$ 253.140,31.

Processo nº 1/0050/2016 - AI nº 1/2015.18164-3 - Relator: Diogo Morais Almeida Vilar

Pg. 1



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

---

A pretensão não restou impugnada, pelo que a Auditoria de Julgamento de Primeira Instância, após reconhecer a revelia, julgou procedente a acusação fiscal nos seguintes termos:

EMENTA: ICMS – DOCUMENTO SEM O SELO FISCAL DE TRÂNSITO. Após consultas realizadas no sistema COMETA constatou-se notas fiscais sem aposição do selo fiscal, deixando portanto de obedecer aos ditames contidos nos artigos 153, 157 e 158, §§ I a III todos do Decreto nº 24.569/97. Penalidade prevista no art. 123, inciso III, alínea “m” da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/03. JULGADO A REVELIA. AÇÃO FISCAL PROCEDENTE.

Considerando ter havido uma decisão contrária aos seus interesses, o contribuinte veio aos autos com a interposição de Recurso Ordinário, requerendo a improcedência da ação fiscal a partir dos seguintes argumentos: a) que é nulo o lançamento fiscal por violação do direito de defesa e que não há comprovação das operações interestaduais, vez que consta nas informações complementares apenas as chaves de acesso; b) que parte do crédito tributário foi atingido pelo instituto da decadência, uma vez que se aplica ao caso em análise o que disposto no artigo 150, §4º do CTN; c) que a multa aplicada em razão do descumprimento de obrigação acessória é exorbitante e, portanto, viola o princípio da proporcionalidade; d) que o desenvolvimento dos seus argumentos, onde anseia pela desconstituição do Auto de Infração, em função da ilegalidade, torna insubsistente a cobrança, situação que torna o crédito ilíquido, incerto e ilegal, devendo ser aplicada a determinação do artigo 122 do CTN.

Em opinativo, a Assessoria Processual Tributária (Parecer nº 44/2016 – fls. 110/112), entendeu que “a empresa autuada não informou parte das notas fiscais eletrônicas referentes aos exercícios de 2010 e 2011 e o recorrente não ofereceu nenhum fato capaz de afastar a acusação imputada”, razão pela qual sugeriu o conhecimento



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

---

do Recurso Ordinário, negando-lhe provimento para confirmar a decisão condenatória proferida em primeira instância.

Submetido a julgamento em segunda instância, na 30ª Sessão Ordinária da 3ª Câmara de Julgamento, realizada no dia 17/10/2016, restou mantida a decisão singular por unanimidade de votos, mantendo PROCEDENTE o feito fiscal.

Cientificado da decisão de segunda instância, o contribuinte interpôs recurso extraordinário sob a alegação que a decisão prolatada pela 3ª Câmara de Julgamento estaria contrariando outras decisões deste órgão, anexando para tanto 4 decisões por ele tida como paradigmas.

O recurso extraordinário foi admitido pelo Despacho nº 181/2017, da lavra da presidência do CONAT, com fulcro no artigo 106 da Lei nº 15.614/2014, ao vislumbre da existência de nexo de identidade entre a decisão recorrida e a firmada na Resolução nº 505/2011, da 1ª Câmara de Julgamento.

No entender do despacho de admissibilidade, o liame de identidade gravita em torno da consumação ou não da decadência nos ilícitos tributários relacionados ao descumprimento de obrigações acessórias, pelo que defere o processamento do recurso.

É o relato.

**VOTO DO RELATOR**

Incumbe à Câmara Superior, como é cediço, decidir sobre recursos extraordinários interpostos, cuja apreciação cinge-se a uniformizar divergências de entendimentos firmados em decisões prolatadas no âmbito desse órgão judicante, em matéria assemelhada, não sem motivo conceituada de instância especial, à dicção do artigo 10 da Lei nº 15.614/2014.



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

---

Sendo assim, tem-se como objeto recursal, *in casu*, o regramento normativo a ser aplicado nos casos de definição do marco temporal para configuração da decadência envolvendo ilícitos tributários relacionados ao descumprimento de obrigações acessórias.

Em outras palavras, a discussão trazida aos autos pela Recorrente reside no fato de se aplicar aos ilícitos tributários relacionados ao descumprimento de obrigações acessórias o que dispoto no artigo 173, I do CTN ou o que previsto no artigo 150, §4º do mesmo diploma legal.

Para a Recorrente, *“sendo a obrigação acessória exigida pela fiscalização decorrente de operação geradora do imposto estadual, este sujeito ao lançamento por homologação, cujo prazo decadencial inicia-se com o seu fato gerador, aplica-se a regra contida no art. 150, §4º do CTN”*.

A respeito deste ponto, a decisão recorrida, Resolução nº 13/2017, firma entendimento no sentido da aplicabilidade ao caso do que previsto no artigo 173, I do CTN, *verbis*:

*“Quanto a preliminar de mérito alegada pelo contribuinte onde parte do crédito tributário fora atingido pelo instituto da decadência, tal alegação, também, não prospera.*

Trata o presente caso de lançamento por homologação, nos termos do artigo 149, II do CTN, onde determina que, quando não prestada a declaração por quem de direito no prazo legal, a autoridade admnistrativa lançará de ofício.



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

---

Sendo realizado o lançamento pela autoridade administrativa, quando ausente a declaração por quem direito devia, a contagem do prazo decadencial segue os parâmetros do art. 173, I do CTN.

Dessa forma, a contagem do prazo decadencial para o presente caso inicia-se no ano subsequente aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme o art. 173, I do CTN e não as disposições do artigo 150, §4º do mesmo código, sendo integralmente válido o lançamento realizado.”

A formalização da obrigação tributária pode ocorrer por vários modos, a saber: em primeiro lugar, pelo lançamento, sendo que o Código Tributário Nacional prevê três modalidades: de ofício (art. 149); por declaração (art. 147) e por homologação (art. 150, § 4º).

Como se sabe, o artigo 113 do CTN estabelece que “a obrigação tributária é principal ou acessória”. O objeto da obrigação principal é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária ao passo que o da acessória são as prestações, positivas ou negativas, previstas na legislação tributária, prestadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Sendo assim, a obrigação acessória tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos, e decorrem diretamente de lei, no interesse da administração tributária. Sua observância independe da existência, em concreto, de obrigação principal correlata.

Neste ponto, não limitam a liberdade do contribuinte, tampouco operam ingerência sobre o seu patrimônio, constituindo apenas deveres formais inerentes à regulamentação das questões operacionais relativas à tributação. Não há, destarte, necessidade de lei em sentido estrito para o estabelecimento de cada obrigação acessória.



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

---

Havendo uma regra de conduta formal, o seu não cumprimento constitui a hipótese para a aplicação da pena. A multa aplicada àquele que não cumpre o dever legal é, pois, decorrência do poder de polícia exercido pela administração tendo em vista o descumprimento de regra de conduta imposta ao contribuinte.

No que concerne à fixação do termo inicial do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, a regra geral é a do art. 173, I, do CTN. Todavia, há regra específica para os casos de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos, a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN.

Segundo o entendimento manifestado pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento unânime do AgRg nos Embargos de Divergência em RESP nº 216.758, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, publicado no DJ de 10.04.2006, a incidência da regra (aplicação do Art. 150, §4º do CTN) supõe hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento do tributo. Em não ocorrendo o pagamento antecipado, não há o que homologar, tendo o Fisco o prazo do art. 173, inc. I, do CTN para constituir o crédito tributário.

No caso sob comento, sustenta a parte recorrente que seria também aplicável o prazo do art. 150, § 4º, do CTN, porque teria ocorrido pagamento parcial (obrigação principal). Em síntese, aduz que: a) não é razoável aplicar critérios diferentes a obrigações tributárias decorrentes de um mesmo fato gerador, cuja única diferença é o fato de uma ser acessória e a outra principal; e b) admitir tal raciocínio pode conduzir a uma situação tal que mesmo estando extinta pela decadência a obrigação tributária principal, persista a possibilidade de constituição do lançamento pelo descumprimento da obrigação acessória, cujo fato gerador é precisamente o mesmo.



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

---

Neste ponto, em que pese o respeito que merece citada tese, entendo que a decisão recorrida está correta neste ponto, não merecendo reforma.

Como visto, a obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente, nos termos do art. 113, § 1º, do CTN, tendo por fato gerador, de acordo com o art. 114 do mesmo diploma legal, a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Já o fato gerador da obrigação tributária acessória, diz o art. 115 do CTN, é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Estabelecidas essas premissas, sobressai nítido o equívoco da tese defendida pela recorrente, no sentido de que não seria razoável aplicar critérios diferentes a obrigações tributárias decorrentes de um mesmo fato gerador, pois, como demonstrado, os fatos geradores da obrigação principal e da acessória não se confundem.

Ademais, pelo simples fato da sua inobservância, a obrigação acessória é convertida em principal (CTN, art. 113, § 3º), sujeitando-se ao lançamento de ofício, na forma do art. 149, incisos II, IV e VI, do CTN. Em outras palavras, a aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º do CTN aplica-se aos casos de suposto descumprimento de obrigação principal, mas não aos casos de descumprimento de obrigação acessória, onde o crédito tributário a ser constituído seria o "de ofício" pelo Fisco - multa por descumprimento de obrigação acessória – visto que, naturalmente, não há recolhimento/pagamento a ser homologado. Nesse sentido, Alberto Xavier bem exemplifica e diferencia a aplicação dos artigos 150, § 4º e 173, I, ambos do CTN:

“O artigo 150, § 4º pressupõe um pagamento prévio – e daí que ele estabeleça um prazo mais curto, tendo como dies a quo a data do



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

pagamento, dado que este fornece, por si só, ao Fisco uma informação suficiente que permita exercer o controle. O artigo 173, ao contrário pressupõe não ter havido pagamento prévio - e daí que alongue o prazo para o exercício do poder de controle, tendo como dies a quo não a data da ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. Precisamente porque o prazo mais longo do artigo 173 se baseia na inexistência de uma informação prévia (...)” (Revista Dialética de Direito Tributário. Alberto Xavier. São Paulo; nº 27; 1997; p. 9)

Confira-se, a propósito, precedente específico do e. STJ:

TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - CONTRIBUIÇÃO  
PREVIDENCIÁRIA - APRESENTAÇÃO DA GFIP - OBRIGAÇÃO  
ACESSÓRIA - DESCUMPRIMENTO - DECADÊNCIA - REGRA  
APLICÁVEL: ART. 173, I, DO CTN.

*1. A falta de apresentação da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), assim como o fornecimento de dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias devidas configura descumprimento de obrigação tributária acessória, passível de sanção pecuniária, na forma da legislação de regência.*

*2. Na hipótese, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário é regido pelo art. 173, I, do CTN, tendo em vista tratar-se de lançamento de ofício, consoante a previsão do art. 149, incisos II, IV e VI.*

*3. Ausente a figura do lançamento por homologação, não há que se falar em incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN.*

*4. Recurso especial não provido.*





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

(REsp 1055540/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA,  
julgado em 19/02/2009, DJe 27/03/2009)

Portanto, tratando-se de lançamento de ofício, a regra a ser observada é a do art. 173, I, do CTN. Assim, correta a decisão recorrida neste aspecto.

Importante esta Relatoria deixar consignado, por oportuno, que não se aplica ao caso o que disposto no §12 do Artigo 123 da Lei nº 12.670/96 (redação dada pela Lei nº 16.258/17), visto que o imposto não foi devidamente recolhido e/ou nem as respectivas prestações regularmente escrituradas nos livros fiscais ou transmitidas na EFD do sujeito passivo.

Por todo o exposto, voto pelo conhecimento do recurso extraordinário para negar-lhe provimento, ao fim de manter a decisão recorrida em todos os seus termos, de acordo com a manifestação oral proferida em sessão pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Base de Cálculo	-
ICMS	-
Multa (Art. 123, III, "M" da Lei nº 12.670/96)	253.140,31
<b>Total</b>	<b>R\$ 253.140,31</b>



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**: WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL 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 dispõe os Artigos 5º, inciso II e 107 da Lei nº 15.614/14, **RESOLVE**, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso para decidir pela manutenção da decisão de **PROCEDÊNCIA** proferida pela Câmara recorrida, nos termos do voto do Conselheiro Relator, conforme manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Por ocasião das discussões a Sra. Presidente solicitou fosse juntado aos autos documentos comprobatórios do não pagamento do tributo exigido, razão pela qual não se aplica o disposto no parágrafo 12 do art. 123 da Lei nº 12.670/96. Presente, para apresentação de sustentação oral, o representante legal da recorrente Dr. Felipe Lourenço Mello Silva.

SALA DAS SESSÕES DA CÂMARA SUPERIOR DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS DO CONAT, aos 07 de DEZEMBRO de 2017.

Francisca Marta de Sousa

**PRESIDENTE DA CÂMARA SUPERIOR**

Manoel Marcelo Augusto Marques Neto

**CONSELHEIRO-PRESIDENTE**

Antônia Helena Teixeira Gomes

**CONSELHEIRA-PRESIDENTE**

Lúcia de Fátima Calou de Araújo

**CONSELHEIRA-PRESIDENTE**

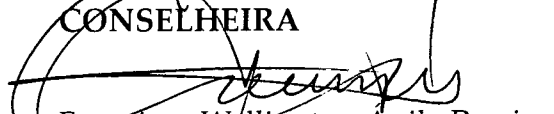
Abílio Francisco de Lima

**CONSELHEIRO-PRESIDENTE**




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

*PR*   
Maria Eleneide Silva e Souza  
CONSELHEIRA

  
Francisco Wellington Avila Pereira  
CONSELHEIRO

  
Lúcio Flávio Alves  
CONSELHEIRO

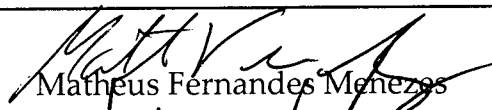
  
Valter Barbalho Lima  
CONSELHEIRO

  
José Wilame Falcão de Souza  
CONSELHEIRO

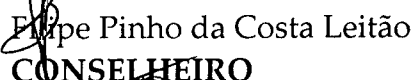
  
Ana Mônica Figueiras Menescal  
CONSELHEIRA

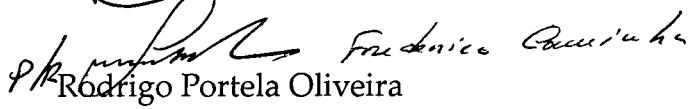
Matteus Viana Neto  
PROCURADOR DO ESTADO


André Gustavo Carreiro Pereira  
PROCURADOR DO ESTADO

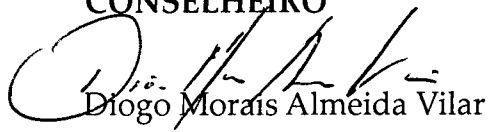
  
Matheus Fernandes Menezes  
CONSELHEIRO


  
José Gonçalves Feitosa  
CONSELHEIRO

  
Filipe Pinho da Costa Leitão  
CONSELHEIRO

*PR*   
Rodrigo Portela Oliveira  
CONSELHEIRO

  
Ricardo Valente Filho  
CONSELHEIRO

  
Diogo Morais Almeida Vilar  
CONSELHEIRO

  
Dr. Ubiratan Ferreira de Andrade  
PROCURADOR DO ESTADO

Rafael Lessa Costa Barboza  
PROCURADOR DO ESTADO