



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RESOLUÇÃO Nº 366/03

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

071ª. SESSÃO DE: 24.04.2003

PROCESSO Nº 1/0654/2002

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 2/200109215

RECORRENTE: TAM TRANSPORTES AÉREOS REGIONAIS

RECORRIDOS: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATOR ORIGINÁRIO: FERNANDO CÉZAR C. AGUIAR XIMENES

RELATOR DESIGNADO: ALFREDO ROGÉRIO GOMES DE BRITO

EMENTA: ICMS: Trânsito de Mercadorias – Documento Fiscal que contém dois itens de mercadorias; um em quantidade *excedente* e outro em quantidade *faltante*.- Infere-se do p.processo refletir sobre a aplicação de regra geral (inidoneidade) ou sobre a regra específica, que se amolda no art. 878, III, “I” (todos, dispositivos do Regulamento ICMS – Dec.nº 24.569/97), que remete à parcial procedência, assim entendida, por maioria de votos. Recurso voluntário conhecido mas improvido face ao pleito de integral improcedência da autuação.

RELATÓRIO

Da exordial infere-se que fora detectado, mediante ação fiscal no trânsito de mercadorias, o transporte destas (mercadorias) acobertadas por documento fiscal relativo à operação de venda de confecções de estabelecimento industrial sediado neste Estado a contribuinte do Estado de São Paulo, tendo sido autuado a empresa de transporte aéreo identificada no timbre desta Resolução.

E por ter sido constatada divergência entre as quantidade descrita no documento fiscal, que estava sendo transportada resultou a presente autuação fiscal.

O meio utilizado para detectar a ocorrência fora a conferência física de mercadorias, a saber:

Mercadorias Discriminadas na Nota Fiscal:

1. Conjuntos Íntimos Baixo padrão: 10.640 unidades.

Pela *Ficha de Conferência de Mercadorias*, constatou-se:

- a) 8530 conjuntos de calcinha e sutien;
- b) 1910 conjuntos de coçote e calcinha.

O somatório dos itens a e b é de 10.440 unidades.

Logo, $(10.640 - 10.440) = 200$ (mercadoria em quantidade *faltante*).

2. No item da NF que descrevia estarem sendo transportadas 2.990 peças (calcinhas), constatou-se, pela conferência física, existirem 40 calcinhas a mais (mercadoria em quantidade *excedente*).

Apresentada a Impugnação, foi considerada inidônea a nota fiscal e procedente a ação fiscal, em 1ª. Instância.



Em derradeira consideração. O *Parecer da Consultoria Tributária*, adotado pelo representante da *D. Procuradoria Geral do Estado* sugeriu fosse confirmada a decisão proferida na instância inicial.

É o breve relatório.

ARGB

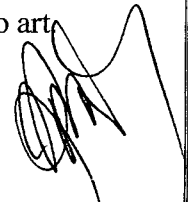
VOTO DO RELATOR

Considerações Preliminares acerca da Inidoneidade

Conduzimo-nos, ao refletir sobre a situação fática, inicial e preliminarmente ao genérico entendimento de tratar-se de caso que comporta adequação ao que definiu o Regulamento ICMS (Dec. nº 24.569/97) como *inidoneidade* de documento fiscal, consoante o disposto no art. 131, senão vejamos:

*Se o documento fiscal descrevia em um dos itens que estavam sendo transportados 10.640 unidades correspondentes a Conjuntos Íntimos Baixo padrão e, se pela Ficha de Conferência de Mercadorias, constatou-se, 8530 conjuntos de calcinha e sutiã e 1910 conjuntos de coçote e calcinha, logo, o somatório dos itens é de 10.440 unidades e não 10.640, como descrito no documento fiscal, pelo que se vislumbra, com exatidão, a quantidade **faltante** de 200 unidades*

Fazendo-se a subsunção de tal fato a norma, temos a considerar o que dispõe o art. 131, III do RICMS, a saber:



“Art. 131. Considerar-se-á inidôneo o documento que não preencher os seus requisitos fundamentais de validade e eficácia ou que for comprovadamente expedido com dolo, fraude, simulação ou, ainda, quando:

*...
III – contenha declarações inexatas ou que não guardem compatibilidade com a operação ou prestação efetivamente realizada.”*

No outro item do mesmo documento fiscal verifico que descrevia estarem sendo transportadas 2.990 peças (calcinhas), mas pela conferência física, havia 40 calcinhas a mais (mercadoria aqui, em quantidade excedente).

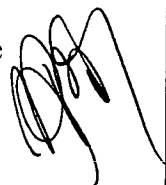
Ora, guarda-se a lembrança o dispositivo evocado, que trata do conceito de inidoneidade do documento fiscal, acima reproduzido que, data vênia, a primeira vista, faz-se de plano o enquadramento.

Verifica-se que se trata de itens de um mesmo documento fiscal.

Refletindo:

Se não haveria distinção pelo fato de estarem, os itens, acima assinalados ora em documentos fiscais distintos, ora em um mesmo e único documento fiscal, como é o caso.

Vou encontrando, de plano, em tais situações, genéricas razões de inidoneidade, pela análise desprovida de sistematização, pois sem proceder à interpretação sistemática, estar-se-ia em considerar de nenhuma valia e



inteiramente desnecessária a disposição contida no § 10 do art. 878, fazendo-se letra morta, porquanto desnecessária, a regra que se pode ter por adequação à situação específica.

Logo, poder-se-ia, dar ao documento que apresenta em um item, mercadoria em excesso, e noutro item, mercadoria faltante, a aplicação o disposto no § 10 do art. 878?

Em caso negativo, qual é, dentro da norma regulamentar o dispositivo que não admite o caso em tela?

Se a admissão é apenas aos documentos que grafam apenas uma das situações (excedente ou faltante), onde também se pode ter por assim autorizado pelo legislador?

Ora, a situação que se nos apresenta comporta, data vênua, o seguinte:

Em primeiro caso, se a quantidade efetivamente transportada é inferior a quantidade descrita no documento fiscal, diz-se que é o caso de mercadoria faltante, pelo embate da contagem física no procedimento de fiscalização que detectou quantidade inferior ao descrito no documento fiscal.

Logo, neste caso, dando guarida ao disposto no § 10 do art. 878, desnecessário cogitar-se em declaração de inidoneidade, mas da desconsideração do documento, tido ali, por imprestável a aquela operação, como deflue da orientação plasmado em Manual de Procedimentos no Trânsito de Mercadorias da SEFAZ, desde o extinto DEFIT. Assim, a



desconsideração do documento fiscal conduz a verificação de mercadoria em situação fiscal irregular, procedendo-se na cobrança do imposto e da multa das mercadorias tidas por desacobertas de nota fiscal, caso em que há, inclusive, equivalência de aplicação da multa em percentual à situação concernente à inidoneidade do documento fiscal. Assim, pode-se dizer que o efeito prático é equivalente, no quantum de abetur, mas as situações são distintas.

No segundo caso, - em que diferem a quantidade encontrada, sendo esta superior a quantidade descrita no documento fiscal. Dar-se por aproveitado o documento fiscal na quantidade que nele se grafa e, em relação ao excesso transportado, sobre a parte que excedeu, é o caso de se aplicar a cobrança do imposto com imposição de multa, tida a quantidade excedente, por mercadoria encontrada sem nota fiscal.

Ora, se é assim que se procede, porque então, em se tratando agora, de itens de uma mesma nota fiscal, ter-se esta por inteiramente inidônea? Afinal, terá serventia o disposto no § 10 do art. 878, a hipótese prevista na alínea "I" do inciso III do citado artigo?

Se é de dar, sempre, por aplicação, o entendimento de inidoneidade, melhor sugerir, posto que é atribuição do CRT, a revogação do dispositivo em referência.

Mas, forçoso é reconhecer que uma nota fiscal pode conter diversos itens, como é o caso de que se cuida, no entanto, *data máxima vênia*, discordo em face das situações apresentadas que, assim como um único



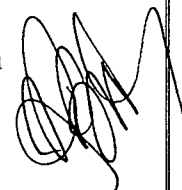
documento fiscal não poderia ser considerado meio idôneo e meio inidôneo, tampouco concebo que a correção parcial ou integral de um dos itens de um documento fiscal pode levá-la a integral consideração de tratar-se de documento fiscal inidôneo, inteiramente.

Sirvo de exemplo, somente para fins didáticos:

Supomos que se verifique no trânsito de mercadorias situação em que o documento fiscal grafe em dois itens, a saber:

| ITEM | PRODUTO | DESCRITO NA NF | VERIFICADO NA CONTAGEM FÍSICA | CONCLUSÃO |
|------|---------------------|----------------|-------------------------------|-----------------------------------|
| 1 | Caixas de alfinetes | 5 | 6 | Excedente |
| 2 | Faca Inox | 2 | 1 | Faltante |
| 3 | Aparelhos de TV | 10 | 10 | Correta a quantidade transportada |

Verificado que consta descrito na NF 10 aparelhos de TV e na contagem física também 10 aparelhos de TV. Mas em relação aos outros itens da Nota (excedente cinco caixa de alfinetes e faltante, uma faca inox), ao considerar a nota fiscal inteiramente inidônea, significa dizer, mesmo estando em idêntica quantidade a efetivamente descrita e transportada em relação ao item 3 que o mesmo conteria uma declaração inexata, e que não guardaria compatibilidade com a operação, logo, toda a NF sendo então considerada inidônea, a falta de uma faca inox ou o excesso de uma caixa de alfinete faria com que se cobrasse sobre os demais itens, e assim, sobre os 10 aparelhos de TV descritos na NF e também constatados, pela contagem



física, lavraria auto de infração para cobrar o Imposto com aplicação da penalidade (Multa) mesmo havendo regularidade neste item!

Por tal exemplo, não concebo, *data concessa vênia*, razão valiosa que mereça acolhida.

Para a situação que se apresenta, a meu juízo, melhor seria a lavraturas de autos distintos, sobre itens de documentos fiscais que oram faltam, oram excedem, se estes forem os casos, haja vista que há regra específica a disciplinar a situação em foco, parecendo-me de todo dessarazoadada a cobrança do imposto e da aplicação da multa sobre os itens que grafam correção das quantidades descritas e verificadas existentes, na contagem física, no momento do procedimento de fiscalização.

Dentre conclusões já assentes, não se pode deixar de conceber que, toda descrição que excede ou que demonstra existir quantidade inferior ao efetivamente transportada, em sempre considerar, inteiramente inidôneo o documento fiscal, é tornar letra morta o dispositivo específico que disciplinou a situação.

Desnecessário tecer considerações sobre a teoria sobre o *Conflito Aparente de Normas*, como é peculiar, às vezes, que alguns fatos concretos adequam-se, aparentemente, em mais de um tipo legal, que se resolve pelo Princípio da Especialidade. As regras específicas devem prevalecer sobre as de natureza genérica, posto que gerais. Não se pode negar que o § 10 do art. 878 comporta situação específica.

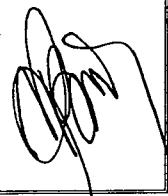
Toda interpretação, para alcançar justiça, comporta que se opere sob o prisma sistemático, abandona-se a interpretação meramente literal, e busca-se o sentido finalístico ou teleológico, de amplo espectro, posto que o direito é um conjunto de normas, e sua inobservância, por mera aplicação de conceituações genéricas, às vezes, pode resultar em regra que pode estar, em determinado caso ou momento, em desalinho, notadamente quando tenha sido tratada e disciplinada de forma específica pelo legislador.

Logo, interpretar sistematicamente é utilizar método em que o intérprete procura o sentido da norma no princípio pelo qual “nenhum dispositivo legal deve ser interpretado isoladamente, mas no contexto em que se insere”.

Devem, portanto, os que oficiam na função de julgar, verificar a posição em que uma mesma regra se encarta no diploma legal e as relações desta com as demais regras no mesmo diploma legal.

Assim não fosse, a ofensa ao mais valioso de todos os bens jurídicos tutelados, que é vida, o qual subtraído, não comportaria circunstâncias atenuantes que conduzem à mitigação de penalidades, não se lhe aplicando senão o rigor da regra geral contida no Art. 121 (matar alguém), que, genericamente, sem atentar pra as circunstâncias do delito impõe a pena de 6 a 20 anos.

Nesse íterim, vislumbro, com respeito à opinião em contrário, que toda nota fiscal em que excede ou falta mercadoria em relação ao que está



descrito e está sendo transportado, tem, em primeiro plano, adequação de inexatidão que poderia conduzir a sua inidoneidade.

No entanto, há que prevalecer a regra específica clara e enfática, pela que se torna possível, fracionar, no levantamento, a quantidade que excedeu para, sobre a diferença, que excede, cobrar imposto e multa, a razão de 40 %.

Em relação à mercadoria que se apresenta em quantidade inferior ao descrito na Nota Fiscal, restaria esta, em situação fiscal, crivando-se-lhe inteira correspondência em que não lhe abrigaria o documento fiscal.

A matéria adequa-se aos seguintes dispositivos:

"Art. 21 São responsáveis pelo pagamento do ICMS:

II - o transportador em relação à mercadoria:

c) que aceitar para despacho ou transportar sem documento fiscal, ou sendo este inidôneo.

Art. 829 Entende-se por mercadoria em situação fiscal irregular aquela que depositada ou em trânsito, for encontrada desacompanhada de documento fiscal próprio (...)

Art. 878. As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator as seguintes penalidades, sem prejuízo do imposto, quando for o caso:

III - relativamente à documentação:

l) transportador mercadoria em quantidade maior ou menor que a descrita no documento fiscal: multa equivalente a 40% do valor da operação.

§ 10 Na hipótese da alínea "l" do inciso III, a multa será aplicada sobre a quantidade excedente ou faltante."

A ação fiscal que se cuida fora desenvolvida no trânsito de mercadorias, tratando-se de procedimento usual e comum, em matéria de fiscalização, onde a contagem física e o embate entre a descrição do que está contido em documento fiscal é levado a efeito.

VOTO

Pelo exposto, voto para que se dê parcial subsistência aos fatos articulados no julgamento de 1ª Instância.

Logo, conheço do recurso interposto, nego-lhe provimento, mas modifico a decisão singular, de procedente para: parcial-procedente, em razão da redução da base de cálculo, de R\$ 63.990,00 para R\$ 57.944,00 exarando, destarte, entendimento contrário ao *Parecer* da competente Consultoria Tributária/Procurador do Estado.

É assim que voto.

ARGB

CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Base de Cálculo:

| | |
|-----------------------|---------------------------------------|
| Calcinha e sutiã..... | 8.530 X R\$ 5,00 = R\$ 42.650,00 |
| Coçote e Calcinha |1.910 X R\$ 8,00 = R\$.15.280,00 |
| Calcinhas..... | 40 X R\$ 0,35 = R\$..... 14,00 |
| Total..... | R\$ 57.944,00 |


| | |
|--------------|---------------|
| Imposto..... | R\$ 9.850,48 |
| Multa..... | R\$ 23.177,60 |

DECISÃO

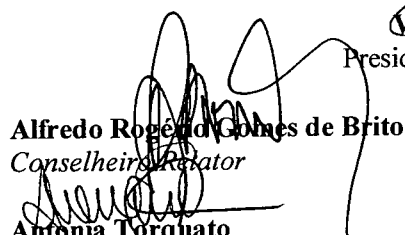
Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente TAM TRANSPORTES AÉREOS REGIONAIS e recorrido CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA,

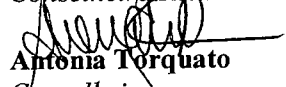
RESOLVEM os membros da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por maioria de votos, conhecer do recurso voluntário, negar-lhe provimento para modificar a decisão *de procedência* exarada em instância singular, para parcial procedência, nos termos do voto do Conselheiro Relator e em desacordo com o Parecer da douta Procuradoria Geral do Estado. Votaram pela procedência: Fernando Cezar Caminha Aguiar Ximenes, Manoel Marcelo Augusto Marques Neto e Verônica Gondim Bernardo.

- SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos de julho de 2003.


Verônica Gondim Bernardo

Presidente da 1ª Câmara, *em exercício*


Alfredo Rogério Gomes de Brito
Conselheiro Relator


Antonia Torquato
Conselheira


Manoel Marcelo Augusto Marques Neto
Conselheiro


Fernando Cezar Caminha Aguiar Ximenes
Conselheiro

PRESENTES:


Mateus Viana Neto
Procurador do Estado


Cristiano Marcelo Peres
Conselheiro


Fernando Ayrton Lopes Barrocas
Conselheiro


Vanda Ione de Siqueira Parías
Conselheira

Luiz Carvalho Filho
Conselheiro

Consultor Tributário