



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**1ª. Câmara de Julgamento**

**135ª. Sessão Ordinária de: 15/09/2008**

**RESOLUÇÃO Nº 515 /2008 - PROCESSO Nº 1/0141/2007**  
**AUTO DE INFRAÇÃO: Nº 1/2006.23499 AUTUANTE: FRANCISCO S. XAVIER**  
**RECORRENTE: CELULA DE JULGAMENTO DE 1ª. INSTÂNCIA**  
**RECORRIDO: EXPRESSO MERCÚRIO S/A**  
**RELATOR: CONSELHEIRO ALFREDO ROGÉRIO GOMES DE BRITO**  
**REVISORA: CONSELHEIRA CAMILA BORGES DUARTE**

**EMENTA: - IDONEIDADE DE DOCUMENTO FISCAL. 1.** O Código Fiscal da Operação ou Prestação - CFOP -, constitui elemento formal passível de retificação, através de Nota Fiscal de Correção de Dados ou Carta de Correção de Dados, a teor das operações internas ou interestaduais, face à Instrução Normativa nº 139/1994 c/c o art. 831 do Dec. nº 24.569/97 desautorizando a imediata lavratura do auto de infração, porque não configura mercadoria em situação fiscal irregular, não trazendo, por conseguinte, repercussão no cálculo do tributo. **3.** Auto de Infração julgado **improcedente**, por unanimidade de votos. Confirmada a decisão absolutória exarada em 1ª instância, de acordo com *Parecer* da Célula de Consultoria Tributária, adotado pelo representante da d. Procuradoria Geral do Estado.

## RELATÓRIO

Consta na peça inaugural do p. processo que a autoridade fiscal ao proceder o exame e análise do documento fiscal n. 113 (emitido por Arilda Rodrigues Oliveira) entendera que o erro de preenchimento do Código Fiscal da Operação - CFOP - 6101 (venda de produção do estabelecimento) em face de etiqueta sobreposta ao produto corresponderia a uma "declaração" em que as mercadorias seriam produzidas pelo emitente.

Da verificação dos volumes/produtos (calçados) transportados, a mesma autoridade fiscal, com esteio nas etiquetas afixadas na parte interna do solado, com a marca SJBAY-STJOHN'S BAY apurou, em pesquisa na rede mundial de computadores - internet -, que essa marca é de propriedade de empresa diversa ao emitente, o qual, no momento da lavratura do auto de infração, não tinha autorização para utiliza-la.

Desse modo, em *Informações Complementares ao Auto de Infração*, a autoridade fiscal entendeu pela inaplicação da Instrução Normativa Nº. 139/1994 que estabelece procedimentos quanto à emissão de documentos fiscais para retificação de dados ou indicações, sem repercussão no cálculo do imposto devido, porque já instaurado o procedimento e, desse modo, não entendera que providências de retificação de dados não poderiam mais ser implementadas, como meio de isentar o contribuinte/responsável pela penalidade, e desse modo resolveu pela lavratura do auto de infração de seguinte teor:

**"TRANSPORTE DE MERCADORIA ACOBERTADA POR DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS. A EMPRESA TRANSPORTAVA MERCADORIAS ACOMPANHADAS DE NF 113 EMITIDA POR ARILDA RODRIGUES DE OLIVEIRA. CITADO DOCUMENTO É INIDÔNEO POR CONSTAR O CFOP 6101 (venda de produção do estabelecimento) NÃO CONDIZENTE COM AS ETIQUETAS ENCONTRADAS".**

Indicados os dispositivos infringidos, o autuante sugeriu como penalidade à infração a prevista no art. 123, III, "a", fixando a base de cálculo em R\$ 58.000,00 e cobrando imposto (ICMS) no valor de R\$ 9.996,00 e a multa em R\$ 17.640,00.

A autuação está fartamente instruída com os documentos:

- a) *Certificado de Guarda de Mercadorias;*
- b) *Informações Complementares;*
- c) *Conhecimento de Transporte;*
- d) *1ª. Via da NF considerada inidônea;*
- e) *Manifesto de Carga;*
- f) *Cópia da etiqueta dos sapatos;*
- g) *Consulta ao INPI e*
- h) *Mandado de Segurança impetrado pela remetente (e concedido) para a liberação de mercadorias.*

Em 1ª e 2ª Instâncias o autuado quedou-se inerte (revel) tendo o julgador monocrático decidido pela improcedência da autuação interpondo o recurso de ofício.

A Consultoria Tributária entendeu pela nulidade, ante a inobservância da lavratura do Terno de Retenção. Mas o representante da Procuradoria Geral do Estado, oralmente em sessão, sugeriu fosse mantida a decisão exarada em 1ª. Instância.

O processo foi-me distribuído mediante sorteio, nesta Egrégia 1ª Câmara, para onde tramitou.

É o mui breve relatório.

**ARGB**

## VOTO DO RELATOR

**“... toda atividade administrativa está condicionada ao atendimento da lei. Na administração pública não há liberdade nem vontade pessoal”.**

**“... ao particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na Administração pública, só é permitido fazer o que a lei autoriza”.** (Meirelles, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*, 19a. ed., São Paulo, 1994).

Com efeito, a acusação fiscal tem por escopo o fato de que a empresa prestadora de serviço de transportes de cargas – autuada – transportava mercadorias com documento fiscal inidôneo, sendo este assim considerado em decorrência de inexatidão de declaração sendo tal o Código Fiscal da Operação/Prestação – CFOP – anotado pelo emitente e tomador do serviço de transporte.

Tal dedução decorreu de análise da autoridade fiscal quando percebeu que a etiqueta aposta no produto – calçados -, infere que o produto não decorre do processo fabril do realizado pelo emitente e, por conseguinte, o CFOP daria ensejo à lavratura do auto de infração.

Se o agente do Fisco procedeu na lavratura do auto de infração, o fez sob o pleno entendimento, data vênia, equivocadamente, de que não haveria a possibilidade de regularização, sendo esta situação, a seu juízo, possibilidade de repercussão no cálculo do imposto devido, a teor da disciplina que emana da Instrução Normativa n. 139, de 1994.

De plano, manifestamo-nos com proverbial respeito contrariamente ao entendimento da autoridade fiscal que laborou na autuação, por conceber, a título preliminar, que em se tratando de errônea anotação em Código Fiscal de Operação, o presente caso não daria ensejo em provocar repercussão no cálculo do tributo e, e sendo assim, permitir que esta irregularidade seja passível de regularização, data máxima vênia.

APARENTE CONTRADIÇÃO ENTE:

- INSTRUÇÃO NORMATIVA E REGULAMENTO ICMS.

Parece que alguns agentes que laboram nas atividades de fiscalização de mercadorias no trânsito não perceberam ou não foram orientados para uma aparente contradição entre a disciplina prevista no art. 3º da Instrução Normativa n. 139, de 1994 e o que dispõe o art. 831 do Regulamento ICMS, de 1997.

Com efeito, estabelece o art. 3º da IN (139) de 1994:

**"Art. 3º. A adoção das providências referidas nos artigos anteriores isentará o contribuinte ou responsável de penalidades, desde que implementadas antes de qualquer ação fiscal."**

O que se vê grifado e em destaque (negrito) não dá ensejo à interpretação de que até mesmo a irregularidade formal, em sendo detectada em procedimento de fiscalização, não possa vir a ser também passível de reparação. Essa interpretação restritiva da norma (IN de 1994) faria "letra morta" o disposto no art. 831 do RICMS, de 1997.

Entretanto, não se pode inferir ou cogitar de revogação tácita, quer pela época da edição, que pela hierarquia entre as normas (IN e Dec).

Devem aqueles que fazem aplicação dessas normas - os agentes fiscais - interpretar de modo sistemático e complementar, qual seja:

- 1) A Instrução Normativa em comento tem por destinatário e foco o contribuinte e requer a sua iniciativa que poderá ocorrer sem a provocação de ofício, antes de qualquer ação fiscal, ao procurar retificar dados ou indicações decorrentes de emissão de documentos fiscais, quer pela nota fiscal de correção de dados ou através de carta de correção de dados, quando se tratar de emitente de outra Unidade da Federação e, em qualquer caso, não haja repercussão no cálculo do tributo e implementadas, a luz da disciplina da IN 139/94;
- 2) A norma regulamentar – art. 831 do RICMS tem por destinatários os agentes do Fisco, para que estes, de ofício, lavrem termos determinando as providências da regularização, praticadas por quem às expediu/emitiu. É o caso em que o destinatário muitas vezes ainda não teve acesso e manuseio ao respectivo documento com a irregularidade detectada.

**Em síntese:** No caso do item 1, quem detectara a irregularidade fora o contribuinte (emitente ou destinatário) e no item 2, quem detectara fora o agente do Fisco. Mas em todos os casos, necessária se faz a regularização, porque se nos apresentam (tais casos) passíveis de reparação, isentando o contribuinte ou responsável das referidas penalidades.

Não será demasiado considerar que, embora sendo curial que em direito, norma posterior revoga norma anterior, este não é bem o caso, por se trataram de normas específicas, cuja contradição se faz apenas de modo aparente, porque, a rigor, têm aplicação isolada e são intercomplementares. Logo, devem ser interpretadas de modo sistemático e não restritivo.

Fomos partícipes da discussão que ensejou na elaboração e edição da Instrução Normativa, em 1994, no então Departamento de Tributação – DETRI -, tínhamos em mente disciplinar situação peculiar, qual seja, aquela em que o contribuinte tenha emitido ou se lhe tenha sido destinado com alguma irregularidade, entretanto, passível de reparação, por si (quando emitente) ou por outrem (que lhe tenha sido destinado) desde que a regularização alcance em reparar erros de dados e de indicações que não tenham repercussão em cálculo de imposto.

Vê-se, de tudo o que dissemos que a regra estatuída na IN n. 139/94 é de **prévia aplicação** enquanto a regra do art. 831 do RICMS é de caráter **posterior**.

Ora, em havendo repercussão no cálculo do imposto, esta circunstância se torna irreparável e constitui irregularidade **material** (e não formal) consentâneo com a definição de mercadoria em situação fiscal irregular, a teor do art. 829 do RICMS, de modo que a imediate lavratura restou autorizada na dicção do dispositivo regulamentar subsequente (nº 830) do mesmo diploma – Dec. nº 24.569/97.

Cingindo-nos aos autos do presente processo, calha inferir:

- A reparação decorrente da retificação de dados no campo destinado ao CFOP poderia dar ensejo e resultar em cálculos e valores distintos de ICMS?

Se a resposta a esse questionamento for negativa, estar-se-ia diante de uma situação passível de reparação, o que de plano não autorizaria proceder na autuação.

O regulamento definiu o que se deve entender por entende por passível de reparação como:

**"A irregularidade que apresente erro resultante de omissão ou indicação indevida de elementos formais que, por sua natureza, não implique falta de recolhimento do imposto"** (§ 3º do art. 831/RICMS).

Desse modo, ao presente caso, configurou-se ao mínimo a necessidade de emissão de **Termo de Retenção** para, no tríduo legal, sanar a irregularidade, e somente empós, não ultimadas as providências solicitadas, submeter-se aos efeitos decorrentes da ação fiscal.

E mais:

A *Informação Complementar* (doc.) infere de que a empresa emitente exerce atividade fabril, reforçando à necessidade do referido Termo de Retenção para que o remetente, d'outro Estado, informe sobre a aposição das etiquetas que ensejaram não se tratar de produto de fabricação própria, de modo a possibilitar fosse retificado o campo do documento fiscal que infere da respectiva natureza da operação que, neste caso, não repercutirá, de modo algum, no calculo ou recolhimento do imposto, sendo, portanto, elemento formal cujo erro, se comprovado, seria passível de regularização.

Vislumbro que, a rigor, não há, na situação adrede mencionada, ilícito tributário que autorizasse a imediata lavratura de auto de infração e a teor do § 11 do art. 53 do Dec. nº 25.468/99 deixo de pronunciar a nulidade a quem o mérito a esta aproveita para, e por todo o exposto manifestar-me em voto, pelo conhecimento do recurso oficial, negando-lhe provimento para confirmar a decisão absolutória exarada em 1ª. Instância e julgar



provimento para confirmar a decisão absolutória exarada em 1ª. Instância e julgar improcedente a acusação fiscal, nos termos da manifestação oral do representante da d. PGE, em Sessão.

ARGB

## DECISÃO

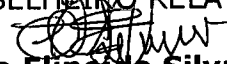
Vistos, discutidos e examinados os presentes autos em que é recorrente **Célula de 1ª. Instância** e recorrido **Expresso Mercúrio S/A**,

**RESOLVEM** os membros da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do recurso oficial, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão **absolutória** exarada em 1ª. Instância, nos termos do voto do Conselheiro Relator e em conformidade com a manifestação oral, em sessão, do Parecer da Consultoria Tributária, modificado pelo representante da d. Procuradoria Geral do Estado.

*Sala das Sessões da 1ª. Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, em Fortaleza, aos 25 de novembro de 2008.*

  
**Dulcimeire Pereira Gomes**  
PRESIDENTE DA CÂMARA

  
**Alfredo Rogério Gomes de Brito**  
CONSELHEIRO RELATOR

  
**Maria Elineide Silva e Souza**  
CONSELHEIRA

  
**Liduino Lopes de Brito**  
CONSELHEIRO

  
**José Sidney Valente Lima**  
CONSELHEIRO

**Matteus Viana Neto**  
PROCURADOR DO ESTADO

  
**Camilá Borges Duarte**  
CONSELHEIRA REVISORA

  
**João Fernandes Fontenelle**  
CONSELHEIRO

  
**Jannine Gonçalves Feitosa**  
CONSELHEIRA

**Vito Simon de Moraes**  
CONSELHEIRO

CONSULTOR TRIBUTÁRIO