



**Governo do Estado de Roraima**  
*"Amazônia: patrimônio dos brasileiros"*

RESOLUÇÃO 237, DE 09 DE NOVEMBRO DE 2023.

**SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL**  
**CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA DE JULGAMENTO**

**83ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 09/11/2023**

**PROCESSO: [22101.005245/2020.80](#)**

**ASSUNTO: AUTO DE INFRAÇÃO. MERCADORIA EM TRÂNSITO**

**RECORRIDO: DIVISÃO DE PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS FISCAIS**

**INTERESSADO: A S P COMERCIO TRANSPORTES E SERVIÇOS EIRELI - CNPJ: 03.968.467/0002-07/G  
M DE ALENCAR - ME - CGF 24.015011-0**

**RELATOR: FRANCISCO ASSIS DE SOUZA CABRAL**

**AUTUANTE(S): GIVALDO RAMOS DA SILVA/GLAUCO ANDRÉ DE OLIVEIRA BEZERRA/ÁUREO DA  
SILVEIRA BATISTA/LUIS FRANCISCO ZIEGLER/ODILON REIS COSTA**

**Nº DA ORDEM DE SERVIÇO: 1665/2020**

**Nº AUTO DE INFRAÇÃO: 93287/2020**

**EMENTA: ICMS. AUTO DE INFRAÇÃO - MERCADORIA EM TRÂNSITO. DECISÃO MONOCRÁTICA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. ERRO DE CAPITULAÇÃO. RECURSO DE OFÍCIO CONHECIDO. PROVIMENTO NEGADO. DECISÃO POR UNANIMIDADE DOS VOTOS.**

## **RELATÓRIO**

O auto de infração 93287/2020 foi lavrado em 02/12/2020 no Posto Fiscal Jundiá, em face da Ordem de Serviço n. 1665/2020, sob o título "TRANSPORTE DE MERCADORIAS ACOBERTADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS", com infração dos arts. 147 e 156 do Regulamento do ICMS do Estado de Roraima, e penalidade prevista no art. 69, inciso III, alínea *a* da Lei 059/93, e art. 907, inciso III, alínea *a* do RICMS: multa de 40% aplicável sobre o valor da operação, sem prejuízo do imposto, perfazendo o total original de R\$ 48.636,51 – 126,2073 UFERR.

Conforme relato da autoridade autuante:

“O CONDUTOR MIGUEL NUNES FONTENE JUNIOR, CPF 019.555.392-60 DO VEÍCULO PLACA OAB-4765 FAZIA O TRANSPORTE DE MERCADORIAS ACOBERTADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS INIDONEOS, DANFE N° 418831, 418834, 418835. A QUANTIDADE, TIPO E PREÇOS DAS MERCADORIAS FORAM DECLARADAS PELO CONDUTOR DO VEÍCULO "IN LOCO" OU DAS PROPRIAS NF FISCAIS INIDONEAS. FOI AGREGADO A MVA DE 30%. AS NOTAS FISCAIS JA HAVIAM SIDO PROCESSADAS NA ACAO FISCAL 233/2020 E PASSE 736.110.510 CONFIRMANDO DE FORMA AINDA MAIS NITIDA SUA INIDONEIDADE.”

Na impugnação de EP. 1139173, a autuada argui **preliminar de nulidade** da ação fiscal por erro da tipificação, argumentando que, no caso concreto, não se aplica o art. 147 do RICMS.

“(…) Nos termos do **art. 147 do Regulamento do ICMS/RR, aprovado pelo Decreto n° 4.335-E/2001**, "considerar-se-a inidôneo o documento que não preencher os seus requisitos Fundamentais de validade e eficácia ou que comprovadamente expedido com dolo, fraude ou simulação...”

“Ora, os autores do feito fiscal não apontaram qual ou quais casos (incisos), dispostos na legislação tributária mencionada, em que afirmam que as Notas Fiscais (DANFES) n°s. 418831, 418834 e 418835 são inidôneas. Pois, pela simples leitura do *caput* do artigo, não há qualquer comprovação trazida aos autos de que, referidos documentos não preenchem os seus requisitos Fundamentais de validade e eficácia ou que foram expedidos com dolo, fraude ou simulação.”

**No mérito**, alega que as notas fiscais não se configuram como inidôneas, vez que foram utilizadas pelos auditores fiscais para efeito de base de cálculo do ICMS, com as mercadorias devidamente discriminadas nos respectivos documentos fiscais, estes acompanhados dos conhecimentos de transporte eletrônicos números 1078 e 1082, e seus respectivos documentos auxiliares.

E ainda lembra que “os Agentes do Fisco, alegam que “as notas fiscais já haviam sido processadas na ação fiscal 233/2020””, e acrescenta:

“(…) a legislação tributária prevê a penalidade para a infração de acobertar mais de uma vez o trânsito de mercadorias com o mesmo documento fiscal. Ocorre que, os fiscais não acusam o transportador por esta suposta prática, mas apenas consideram que as mencionadas Notas Fiscais-e são inidôneas, sem comprovação fundamentada de que são realmente inidôneas.”

No EP. 1584840, o julgador monocrático decide:

“ICMS – OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. Transporte de mercadorias acobertadas de documentos fiscais inidôneos. Notas fiscais n°s 418831, 418834 e 418835 emitidas em Alagoas e destinadas para Boa Vista/RR. Apurado pela fiscalização no Posto Fiscal Jundiá. Documentos preenchem os requisitos de validade e eficácia. A infração ao invés de reutilização foi capitulada como NF inidônea. O lançamento foi efetuado com omissão ou incorreção entre a descrição da infração e os dispositivos infringidos. Erro de direito. Vício insanável. Infração não caracterizada. Auto de infração Nulo. Recurso de ofício.”

Destarte, o eminente julgador aponta que, visto os autuantes terem dimensionado a utilização prévia das notas fiscais elencadas, no passe fiscal n° 736.110.510, “sendo, portanto, **REUTILIZADAS** para acobertar mais de uma vez o trânsito de mercadoria ou serviço, com o mesmo documento fiscal. Ou seja, assim resta claro que a acusação haveria de ser **REUTILIZAÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL**, prevista nos artigos 110, inciso IX c/c os artigos 145 e 181, todos do RICMS/RR, com a penalidade aplicada no **artigo 69, inciso III, alínea “d” da Lei n° 59/93**, com multa de 200% (duzentos por cento) aplicável sobre o valor do imposto”.

O titular da Primeira Instância conclui pela idoneidade dos documentos fiscais, à luz “dos artigos 180, inciso IV, alínea “f” e “g”; 186-A, § 1º; e 186-I, todos do Regulamento do ICMS de Roraima”.

Invoca ainda o art. 54, incisos III e IV do Decreto n. 856-E/94, que regulamenta a Lei n° 072/94, que define como *absolutamente* nulos “quaisquer atos, quando praticados em desobediência a dispositivos expressos em lei”, e “o auto de infração ou notificação de lançamento que não contenha elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator”.

Em consonância, retrata o art. 149, I, c/c o art. 173, II, do Código Tributário Nacional, dispondo que o lançamento do crédito tributário é revisto de ofício pela autoridade administrativa quando a lei assim o determine, e o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário em cinco anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado”.

A decisão monocrática foi proferida em sede de preliminar, sem apreciação do mérito.

Interposto o recurso de ofício, o ilustre representante da Procuradoria Fazendária, em Parecer 131/2022 opina pela reforma da decisão de Primeira Instância:

“ICMS – TRANSPORTE DE MERCADORIAS ACOBERTADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS. FISCALIZAÇÃO DE TRÂNSITO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA E PROCEDENTE. PAF REGULAR. DECISÃO DE PISO A SER REFORMADA.”

Em síntese, argumenta pela ausência do erro de capitulação, configurando a reutilização de notas fiscais como espécie de inidoneidade.

“Consta nos autos que o Fisco Estadual, mediante avaliação da autoridade julgadora, errou ao tipificar a conduta infringida pelo transportador, uma vez que, para o nobre julgador, não se tratavam de documentos inidôneos, mas da reutilização de documentos fiscais.

Ambos configuram violações às obrigações acessórias, mas, diferente do que pensa o nobre julgador, acreditamos que a “reutilização de documentos fiscais” é perfeitamente cabível como uma das espécies de infração que compreende a inidoneidade documental.”

É o relatório.

## VOTO

### FUNDAMENTAÇÃO

A decisão monocrática julgou nulo o auto de infração nº 93287/2020, **sem apreciação do mérito**, ressaltando o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, nos termos do art. 173, inciso II, do CTN, em face de erro na capitulação do lançamento do crédito tributário.

Por sua vez, o representante da Procuradoria entende que “Erro de capitulação não acarreta vícios insanáveis”:

“**Os erros de capitulação**, por não comprometerem necessariamente a higidez do ato administrativo e não resultarem em maiores prejuízos à defesa do acusado, **não têm o condão de ocasionar a nulidade do lançamento tributário, razão pela qual costumam ser sanáveis pela própria autoridade julgadora, providência que somente será possível, por óbvio, se a correção de ofício não resultar no agravamento da sanção imputada ao sujeito passivo (grifei).**”

Não tendo o julgador de primeira instância adentrado no exame do mérito, entendemos que, caso esta corte administrativa decida pelo cabimento do recurso de ofício, tornando improcedente a decisão de Primeira Instância, deverão os autos retornar ao julgador monocrático para apreciação do mérito, sob pena de supressão de instância – agressão a norma de competência. Passemos, então, à análise da decisão ora recorrida.

A primeira análise diz respeito à natureza do vício de lançamento do crédito tributário: se formal ou material. Em se chegando à definição, tem-se que decidir se tal vício anula absoluta ou

relativamente o lançamento.

O vício formal não ofende ao procedimento descrito no art. 142 do CTN para a constituição do lançamento do crédito tributário: autoridade administrativa competente, ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinação da matéria tributável, montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo e, se for o caso, a penalidade cabível.

O vício formal se observa, então, na *forma* do procedimento administrativo, cujo erro comissivo ou omissivo pode ser *anulável*, devendo ser acusado pela parte vitimada por tal erro em sua primeira manifestação nos autos, portanto, passível da preclusão temporal. Em outras palavras, é um erro sanável, por não causar dano irreparável no resultado do processo.

Já o erro material atinge um ou mais desses elementos legais do lançamento, como o erro na descrição dos fatos tributáveis, o *enquadramento jurídico* equivocado e a consequente inadequação da penalidade, a identificação do sujeito passivo etc. É erro insanável por causar dano irreparável à parte atingida, devendo ser acusado, a qualquer tempo, pela parte atingida, ou *de ofício*.

Nesta linha de raciocínio, se a reparação do lançamento repetir os mesmos caracteres do art. 142 do CTN e produzir o mesmo resultado anterior, temos o vício formal. Mas se o refazimento do lançamento adotar tipos diferentes, como a conduta do agente e a correspondente capitulação diferente da anterior, então isto resultará em penalidade também diferente daquela originalmente imputada, e teremos um erro material. Ou seja: não se tratará de erro de forma, de natureza adjetiva, mas de natureza substantiva e, por isto, insanável, não sendo possível a sua convalidação sem ferir o direito material.

E qual é o catalizador que determina a nulidade absoluta do lançamento do crédito tributário danificado pelo vício material? É o inciso LV do art. 5º da CF/88: o direito ao contraditório e à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, pois se a conduta do agente não corresponde à capitulação e a correspondente multa infringida pela autoridade administrativa, não há como obter eficácia na manifestação da defesa contra a matéria capitulada, violando, portanto, tal direito fundamental.

Neste sentido, poder-se-ia argumentar em prol da incidência do inciso XII do art. 147 do RICMS, que classifica, genericamente, o documento inidôneo que “embora revestido das formalidades legais, tiver sido utilizado com o intuito comprovado de fraude”. Mas isto sob a técnica da integração da norma tributária, ou seja, na ausência de regra específica que descreva a reutilização do documento fiscal – transporte de mercadorias acobertadas por nota fiscal já utilizada em operações anteriores. Multa: 200% sobre o valor do imposto – já prevista no art. 110, IX, art. 145 e art. 181, todos do RICMS, com penalidade do art. 69, inciso III, alínea *d*, da Lei n. 059/93.

Em suam: a defesa travada na impugnação repousa sobre a preliminar de nulidade e, no mérito, a negação de que os documentos fiscais sejam inidôneos, visto que foram emitidos “no estrito cumprimento da legislação tributária”, reverberando na decisão monocrática pela nulidade absoluta do lançamento, sem apreciação do mérito, eis que a capitulação não alcança a conduta relatada pela autoridade autuante: “(...) AS NOTAS FISCAIS JÁ HAVIAM SIDO PROCESSADAS NA AÇÃO FISCAL 233/2020 E PASSE 736.110.510” - decisão que acatamos no presente voto.

Tal nulidade do procedimento sob estudo não obsta o direito da Fazenda Pública em constituir novo crédito tributário com a adequada capitulação, nos termos do art. 173 do CTN.

## VOTO

Face ao exposto, voto pelo conhecimento do recurso de ofício, para negar-lhe provimento, mantendo intacta a decisão de Primeira Instância, em desacordo com o parecer do Procurador.

É o voto que submeto ao Colegiado.

## DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é interessada: **A S P COMERCIO TRANSPORTES E SERVIÇOS EIRELI - CNPJ: 03.968.467/0002-07,**

**RESOLVEM** os membros da **CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS DO ESTADO DE RORAIMA**, por unanimidade dos votos, conhecer do recurso de ofício para negar-lhe provimento, em desacordo com o parecer da Procuradoria do Estado, nos termos do voto do Relator.

**SALA DAS SESSÕES DA CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS DO ESTADO DE RORAIMA**, em: **Boa Vista - RR, 09/11/2023.**

**MANOEL CARLOS BARBOSA ALMEIDA**  
Presidente

**Francisco Assis de Souza Cabral**  
Conselheiro Relator

**SÍLVIA SILVESTRE DOS SANTOS**  
Conselheira

**SUELLEN CAMPOS DE LIMA**  
Conselheira

**RICARDO PETERLINI GONÇALVES**  
Conselheiro

**ADALBERTO SEVERO ALVES JÚNIOR**  
Conselheiro

**JOSÉ CARLOS ARANHA RODRIGUES**  
Conselheiro

**SANDRO BUENO DOS SANTOS**  
Procurador do Estado



Documento assinado eletronicamente por **Francisco Assis de Souza Cabral, Auditor Fiscal de Tributos Estaduais**, em 09/11/2023, às 10:35, conforme Art. 5º, XIII, "b", do Decreto Nº 27.971-E/2019.



Documento assinado eletronicamente por **Silvia Silvestre dos Santos, Membro**, em 09/11/2023, às 11:21, conforme Art. 5º, XIII, "b", do Decreto Nº 27.971-E/2019.



Documento assinado eletronicamente por **José Carlos Aranha Rodrigues, Membro**, em 14/11/2023, às 09:45, conforme Art. 5º, XIII, "b", do Decreto Nº 27.971-E/2019.



Documento assinado eletronicamente por **Manoel Carlos Barbosa Almeida, Presidente do Contencioso Administrativo Fiscal**, em 14/11/2023, às 09:54, conforme Art. 5º, XIII, "b", do Decreto Nº 27.971-E/2019.



Documento assinado eletronicamente por **Suellen Campos de Lima, Membro**, em 17/11/2023, às 11:41, conforme Art. 5º, XIII, "b", do Decreto Nº 27.971-E/2019.



Documento assinado eletronicamente por **Ricardo Peterlini Gonçalves, Auditor Fiscal de Tributos Estaduais**, em 23/11/2023, às 09:52, conforme Art. 5º, XIII, "b", do Decreto Nº 27.971-E/2019.



Documento assinado eletronicamente por **Adalberto Severo Alves Júnior, Auditor Fiscal de Tributos Estaduais**, em 28/11/2023, às 11:22, conforme Art. 5º, XIII, "b", do Decreto Nº 27.971-E/2019.



A autenticidade do documento pode ser conferida no endereço <https://sei.rr.gov.br/autenticar> informando o código verificador **10366334** e o código CRC **944BAD75**.