

Acórdão: 16.440/04/1^a Rito: Sumário
Impugnação: 40.0101029769-14
Impugnante: Mira OTM Transportes Ltda
Proc. S. Passivo: Edmundo Rodrigues dos Santos/Outros
PTA/AI: 02.000204896-30
CNPJ: 58506155/0008-50
Origem: DF/ Araguari

EMENTA

NOTA FISCAL - DESCLASSIFICAÇÃO – INIDONEIDADE – DOCUMENTO FISCAL EMITIDO APÓS DATA LIMITE DE UTILIZAÇÃO. Constatado transporte de mercadorias acompanhado por nota fiscal cujo prazo para utilização encontrava-se esgotado. Documento considerado inidôneo, nos termos do inciso V, art. 134, RICMS/96, vigente à época, acarretando o desacobertamento fiscal da movimentação das mercadorias. Dessa forma, exigido ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capitulada no inciso II do art. 55, Lei 6763/75. Alegações do Impugnante insuficientes para elidir as exigências fiscais. Infração caracterizada. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação, ocorrida no Posto Fiscal Baltazar Bontempo, em 27/11/2002, versa sobre desconconsideração do documento fiscal nº 57913, emitido por Nutrivale Indústria e Comércio de Rações Ltda., situada em Barra do Garças (MT), para acobertar transporte de mercadoria destinado à Fort Dodge – Saúde Animal Ltda, situado em Campinas-SP, por ter sido emitido após data limite para utilização, cujo prazo extinguiu-se em 15/05/2002, conforme consta na própria nota fiscal e tido por inidôneo, conforme dispõe o art. 134, V, RICMS/96, ensejando o desacobertamento da mercadoria, a teor do disposto no art. 149, I, também do RICMS/96. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa isolada prevista no art. 55, II, Lei 6763/75.

Inconformado, o Impugnante apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls.18 a 22, (conjunta com a empresa “Nutrivale Indústria e Comércio de Rações Ltda” que, por não ter sido arrolada no AI como Coobrigado; é parte ilegítima no feito), contra a qual o Fisco se manifesta às fls.75 a 84.

DECISÃO

Cuida o caso em tela de transporte de mercadorias, acompanhado por nota fiscal cuja data limite para utilização, inserta no espaço próprio do documento fiscal, era muito posterior à data de utilização, acarretando, dessa forma, o desacobertamento fiscal das mercadorias, considerando-se o inciso V, artigo 134, c/c inciso I, artigo 149, ambos do RICMS/96.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capitulada no inciso II, artigo 55, Lei 6763/75.

É incontroverso, no caso em tela, que a emissão da Nota Fiscal nº 57913 emitida por Nutrivale – Indústria e Comércio de Rações Ltda., estabelecida no município de Barra do Garças- MT deu-se posteriormente ao prazo limite de utilização do documento fiscal.

Questiona o Impugnante a legitimidade do Fisco mineiro para efetivar a exigência fiscal.

Presentes, no caso, a discussão sobre o aspecto espacial de incidência tributária (territorialidade da tributação) e aspecto temporal (direito intertemporal).

O Impugnante argúi, em sua peça de defesa, o Princípio da Territorialidade da Tributação para sustentar que o Fisco Mineiro não teria competência para exigir imposto e multa, por descumprimento de obrigação acessória, relativamente a documentos fiscais emitidos por contribuinte estabelecido em outra unidade da Federação.

Ainda que a legislação do Estado de Mato Grosso não regule o prazo de utilização de documento fiscal e considere inidônea a nota fiscal utilizada posteriormente à data limite, aplica-se ao fato a norma mineira. Ao contrário do que pensa a impugnante, aplica-se a legislação mineira justamente com base no Princípio da Territorialidade.

Tendo em vista o aspecto espacial de incidência do ICMS e com o fim de sanar possíveis conflitos de competência, os Estados membros celebram Convênios interestaduais trazendo regras comuns aos entes tributantes. Os Convênios interestaduais, como o Convênio SINIEF s/ nº 70, procuram ajustar esses inconvenientes, mitigando as inconveniências da aplicação do princípio da territorialidade em matéria de aplicação do ICMS.

Os Convênios procuraram dar efetividade ao art. 102 do CTN, bem como uniformizar e padronizar os procedimentos fiscais nos Estados. Nessa matéria, o legislador tributário buscou inspiração na lei penal, com a qual o direito tributário guarda estreita relação. Naquele, aplica-se o princípio da territorialidade, temperado pelos tratados e acordos internacionais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No entanto, muitas vezes adotam-se, nos Estados, regras divergentes das traçadas nos Convênios, dificultando as relações comerciais dos comerciantes/contribuintes com outros Estados, porque ao utilizar o documento fiscal fora de suas fronteiras, deverá sempre observar a legislação do outro Estado. Pode-se dizer que são os percalços de um imposto do tipo “confederado” cujas regras deveriam ser nacionais.

Observe-se que o Convênio SINIEF s/nº 70 aborda, também, a questão do prazo de utilização do documento fiscal. Com efeito, o art. 16, § 2º, dispõe: “As unidades da Federação poderão fixar os prazos para utilização de impressão de documentos fiscais”.

Ora, dessa forma, cada Estado define esses prazos em sua legislação, os quais, evidentemente não se aplicam somente aos contribuintes situados em seu território, mas a qualquer documento fiscal em trânsito, em obediência ao princípio da territorialidade.

Ressalte-se que este convênio é de natureza impositiva, obrigando todos os Estados. Não diz o convênio que a regra aplica-se apenas quando o documento originar-se do Estado. Logo, o documento fiscal, qualquer documento fiscal, será inidôneo conforme dispuser a legislação de cada Estado, abrangendo no aspecto espacial o território do Estado onde ocorrer a interceptação, numa submissão ao princípio da territorialidade da legislação.

Combinando-se, o art. 7º, § 1º do Convênio 70 com o texto do art. 11, I, “b” da Lei Complementar 87, infere-se a possibilidade de o Estado onde ocorrer a interceptação, exigir o respectivo ICMS e multas.

Na concepção do legislador complementar, (LC 87, art. 11, I, “b”) ocorrendo irregularidades no documento fiscal que levem ao desacobertamento da mercadoria, ou à **inidoneidade do documento fiscal**, o aspecto espacial para fins da legitimidade ativa é o local onde ocorrer a interceptação, fugindo à regra geral que estabelece como local da operação o do estabelecimento onde ocorre o fato gerador (saída da mercadoria).

Art. 11 - O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

a)

b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Havendo irregularidade, privilegia-se o princípio da praticidade, pois que os Estados não podem compactuar com o ilícito tributário, permitindo o trânsito em todo território nacional sem o devido documento fiscal.

Importante observar que, num critério de interpretação lógico-sistemático, em obediência à hermenêutica, quando a LC 87, no art. 11, estabelece vários casos de local de operação, espera-se que cada qual tenha um valor próprio, não podendo um invalidar o outro.

Há que se observar, também, não ocorrer a invasão de competência, caso o Estado interceptador seja diverso daquele remetente. Está em jogo aqui a competência tributária ativa e não a competência legislativa plena prevista na CF/88.

Cabe ressaltar que dispositivo semelhante já existia no Convênio ICM 66/88 (art. 27), anterior à Constituição Federal atual, reforçando a tese de que essa questão já atormentava os fiscos estaduais há longa data.

Este entendimento encontra respaldo também na doutrina, com conclusão favorável de Hugo de Brito Machado, “*verbis*”:

“A hipótese de mercadoria desacompanhada de documento não oferece dificuldade. No Estado em que ocorrer a apreensão dessa mercadoria é devido o imposto. Problema grave, porém, pode ocorrer, quando a apreensão da mercadoria, ocorrer em virtude de ser tida por inidônea a nota fiscal que a acompanha”. (Aspectos Fundamentais do ICMS – pág. 58 – 2ª ed). (grifo nosso)

No que tange ao aspecto temporal de incidência tributária, a norma a ser interpretada é a contida no comando do inciso II, “a”, art. 106 do CTN. *Verbis*:

Art. 106 - A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - (...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) - quando deixe de defini-lo como infração:

Dúvida não haveria se a legislação desse Estado não sofresse alteração. Porém, conforme preceitua o inciso V do artigo 134 c/c inciso I do artigo 149, ambos do RICMS/96, vigentes à época de ocorrência do fato gerador da obrigação, considera-se desacobertada de documento, para efeitos fiscais, as mercadorias acobertadas pela nota fiscal inidônea.

Art. 134 - Considera-se inidôneo o documento:

I - (...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

V - emitido após data-limite para utilização, fixada de acordo com o§ 5º do artigo 130 deste Regulamento, bem como em legislação específica, observado o disposto no§ 3º deste artigo;

Art. 149 - Considera-se desacobertada, para todos os efeitos, a prestação de serviço ou a movimentação de mercadoria:

I - com documento fiscal falso ou inidôneo;

No entanto, com a publicação da Lei 14.699, de 06 de agosto de 2003, alterando redação da Lei 6763/75 e a publicação do Decreto 43.577, de 8 de agosto de 2003, alterando o art. 134 do RICMS/02, profundas alterações trouxeram à questão da inidoneidade do documento fiscal.

Quanto à retroatividade, inspirou-se decerto o legislador tributário também na lei penal, com o qual o direito tributário guarda relação ainda mais estreita. Primeiro, pelo caráter de indisponibilidade destes ramos do direito público. Segundo, em consideração ao valor do bem jurídico tutelado pela sociedade. No penal, tutela-se a liberdade, bem jurídico de valor inestimável e inerente ao próprio ser humano. O Direito Penal atinge a própria pessoa, o cidadão. É direito personalíssimo. No tributário, tutela-se a propriedade patrimonial, também protegida pela sociedade, mas subordinada à função social. Neste, atinge-se, em regra, a pessoa jurídica, ente abstrato. Dessa diferença ressurgem a maior proteção da lei penal.

Por isso, não alcançou a lei tributária o mesmo “status” da lei penal quanto ao aspecto da retroatividade benéfica. Esta retroage para alcançar qualquer medida que beneficie o agente, conforme se depreende da norma contida no parágrafo único do art. 2º do Código Penal brasileiro:

“A lei posterior, que, de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado”.

Aquela, somente nas situações elencadas no art. 106, do CTN. Ressalte-se que o Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 1966) é norma muito posterior ao Código Penal (Decreto-lei 2.848, de 1940). Logo, se o quisesse, o legislador poderia dar à norma tributária a mesma dimensão da lei penal. Porém, não o fez. Conclui-se, pois, que a norma benéfica tributária deve ser interpretada nos estritos termos do art. 106, do CTN.

E mais, a retroatividade benéfica não deixa de ser uma renúncia. E nos termos da lei tributária, interpreta-se restritivamente a lei tributária que outorgue isenção ou exclusão de tributos. Semelhante dicção encontra-se presente também no Código Civil, art.114, que dispõe: “*Os negócios jurídicos benéficos e a renúncia interpretam-se estritamente*”. Vale dizer, se há a renúncia, a lei deve ser expressa, não deixando margem a dúvida.

No caso em discussão o procedimento adotado pelo contribuinte emitente da nota fiscal não deixou de ser considerado infração. Emitir documento cujo prazo para utilização encontram-se esgotado continua sendo infração à legislação tributária mineira, apenas, a partir de 01/11/2003, com multa isolada prevista no art.55, XIV, da Lei 6763/75, com redação dada pela Lei 14.699/2003. E não se cogita, também, da aplicação da retroatividade benéfica com fundamento na penalidade menos severa. Eis que a penalidade agora é mais gravosa que a anterior (50% do valor da operação). Logo, não se aplica, na espécie, qualquer das hipóteses previstas no art. 106, II, do CTN.

Não trouxe, também o Impugnante, aos autos, qualquer evidência de ter-se utilizado do previsto no § 3º do art. 134, para fins de exclusão da exigência do ICMS.

Questão tormentosa na doutrina é a inidoneidade do documento fiscal e o conseqüente desacobertamento da mercadoria, presentes na legislação tributária. Ora, se pela natureza e circunstância da operação vê-se a impossibilidade de reutilização do documento, e que a operação se apresenta como verdadeira, não haveria motivo de considerá-lo inidôneo e a mercadoria desacobertada.

Nesse sentido o magistério de Hugo de Brito Machado, *verbis*:

“Considerar inidônea nota fiscal que identifica, com segurança, o emitente e o destinatário, e apreender a mercadoria respectiva, constitui abuso intolerável, tanto contra o contribuinte, como contra o Estado onde está situado o estabelecimento emitente, com indevida invasão de competência tributária deste”. (Aspectos Fundamentais do ICMS – 2ª Ed. pág. 58)

Com efeito, se o documento não se refere efetivamente à operação para a qual foi emitido, com o fim controlístico desejado pelo Fisco e ensejador das obrigações fiscais e comerciais previstas na legislação, nem precisaria ser considerado inidôneo. Seria sempre inábil, passível de ser desclassificado pela fiscalização, sujeitando o contribuinte às penalidades previstas nas normas reguladoras. Trata-se de uma questão de prova dos fatos.

Para o legislador tributário, porém, trata-se de uma presunção absoluta, fundada no princípio da praticidade, tendo em vista a dificuldade operacional para obter-se provas de determinado fato. Procura-se, coibir, mediante presunção absoluta, uma operação que se vislumbra irregular.

Dada a importância do tema na relação fisco-contribuinte, incluiu-se na Lei 6763/75, adequadamente, com a redação dada pela Lei 14.699/03, a questão da falsidade e inidoneidade, (art. 39,§ 4º). Obviamente, alterou-se substancialmente o Regulamento do ICMS, na redação dada pelo Decreto 43.577, de 09/09/2003, em especial os arts. 133 e 134 cujos efeitos retroagiram a 7/8/2003.

Assim, não se considera mais inidônea, a partir de 7/8/2003, a nota fiscal emitida após data limite de utilização do documento fiscal, exceto se, pelas

circunstâncias fáticas do caso, o documento puder ser desclassificado por não corresponder à real operação.

Fortaleceu-se a questão da prova, mais condizente com os princípios constitucionais do devido processo legal e da presunção de inocência. Nesse sentido, andou bem o legislador mineiro.

Reforçando, porém, a necessidade de coibir tais práticas, o legislador mineiro não deixou de apenar essa situação. Considerou-as descumprimento de obrigação acessória, estabelecendo multa isolada mais pesada.

Porém, a aplicabilidade das alterações somente surtirá efeitos a partir da alteração promovida nas normas. E o trabalho fiscal objeto dessa discussão antecede as alterações promovidas na Lei 6763/75 e no RICMS/02.

No que concerne à responsabilidade tributária do Impugnante, verifica-se que a mesma encontra-se perfeitamente prevista em lei, relativamente à situação em foco, qual seja, transporte de mercadoria desacompanhada de documento fiscal.

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

I - (...)

II - os transportadores:

c) em relação à mercadoria transportada sem documento fiscal, ou com nota fiscal com prazo de validade vencido.

A responsabilidade do transportador decorre de lei. A responsabilidade do emitente da nota fiscal decorre de sua condição de contribuinte, a teor do disposto no art. 121, parágrafo único, I, do Código Tributário Nacional. Portanto, ainda que não esteja relacionado no lançamento, a este cabe, também, a responsabilidade, em se tratando de contribuinte. Não a principal, porque trata-se de responsabilidade solidária.

Portanto, tendo em vista o princípio da territorialidade da tributação, vigente a legislação da ocorrência do fato gerador, conf. art. 144, do CTN, considera-se desacompanhada a mercadoria, em obediência ao art. 149, I e mineira a mercadoria, nos termos do disposto no art. 61, § 4º do RICMS/96, autorizado pelo art. 33, § 1º, I, “d”, da Lei 6763/75.

Estes dispositivos mineiros encontram fundamento de validade no art. 11, I, “b” da Lei Complementar 87/96 e na autorização constitucional prevista nos arts. 146, III e 155, § 2º, XII, “d” da Carta de 1988.

Assim, tendo em vista o exposto acima, e observando-se, ainda, o art. 136, do CTN, que diz ser objetiva a infração à legislação tributária, restaram caracterizadas e legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que o julgava improcedente com base no art. 106, II, “a” do CTN. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Windson Luiz da Silva (Revisor) e Antônio Caetano Jacinto Lemos.

Sala das Sessões, 11/02/2004.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente

Livio Wanderley de Oliveira
Relator

MLR

CC/MG