

Acórdão: 15.887/04/2<sup>a</sup> Rito: Sumário  
Impugnação: 40.010112189-75  
Impugnante: Baur do Brasil Ltda. ( Coobrigada)  
Autuada: Viação Aérea São Paulo S.A VASP  
Proc. S. Passivo: Valdir Rodrigues /Outro  
PTA/AI: 02.000206530-65  
Inscr. Estadual: 223.191760-0098  
Origem: DF/Belo Horizonte

---

**EMENTA**

**NOTA FISCAL – DESCLASSIFICAÇÃO – INIDONEIDADE – Acusação fiscal de transporte de 01 KFM 2000 (instrumento para determinação do conteúdo de água em líquidos e gases isolantes) desacobertado de documentação fiscal. Desconsiderada a nota fiscal apresentada no momento da abordagem fiscal, em razão da inidoneidade prevista no art. 134, § 1º, inciso II, do RICMS/02 (vigente à época), visto ter sido emitida após a data-limite prevista para sua utilização. Infração caracterizada. Exigências mantidas. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre transporte desacobertado de documentação fiscal de 01 KFM 2000 (instrumento para determinação do conteúdo de água em líquidos e gases isolantes). No momento da ação fiscal foi apresentada a nota fiscal de n.º 000.029, emitida por Baur Brasil Ltda., em 17/10/03, desconsiderada pelo Fisco em razão de tratar-se de documento fiscal inidôneo, nos termos do art. 134, inciso V, do RICMS/2002, tendo em vista ter sido emitida após expirada a data-limite para sua utilização, cujo prazo encerrou em 01/10/03.

Lavrado em 29/10/03 - AI exigindo ICMS, MR e MI ( prevista no art. 55, inciso II, da Lei 6763/75).

Inconformada, a Coobrigada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 25/32.

O Fisco se manifesta às fls. 81/88, refutando as alegações da Impugnante.

**DECISÃO**

Exige-se no presente trabalho fiscal ICMS, multa de revalidação e multa isolada, em virtude da constatação de transporte 01 KFM 2000 (instrumento para determinação do conteúdo de água em líquidos e gases isolantes) desacobertado de documentação fiscal.

A nota fiscal de n.º 000.029, objeto da autuação (acostada às fls. 07/09 dos autos), consignava data de emissão em 17/10/03, sendo que a data-limite para sua utilização expirou-se em 01/10/03.

Referido documento foi considerado inidôneo pelo Fisco, face às disposições contidas no inciso II, do § 1º, do art. 134, do RICMS/2002, vigente à época, *in verbis*:

“ Art. 134 - Considera-se inidôneo o documento fiscal:

.....

§ 1º - Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se, dentre outras hipóteses, inidôneo o documento:

.....

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

Salienta-se que apesar do Fisco ter capitulado como infringido o art. 134, inciso V, do RICMS/2002, quando o correto seria art. 134, § 1º, inciso II, do mesmo diploma legal, tal fato não trouxe qualquer prejuízo à defesa, uma vez que o relatório do Auto de Infração descreveu precisamente a irregularidade, a qual foi perfeitamente compreendida pela Impugnante, conforme se extrai de sua peça defensiva.

A Impugnante não nega a prática da infração, no entanto, entende serem indevidas as exigências de ICMS e MR, posto que havia destacado e lançado o imposto devido, acrescentando que nenhuma operação interna ocorreria com a mercadoria.

No entanto, razão não assiste a Impugnante, uma vez que dispõe o inciso I, do art. 149, do RICMS/02:

“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;”

A denúncia juntada pela Autuada às fls. 34, relativa a emissão indevida da NF autuada, dentre outras, não obedeceu às disposições contidas no art. 167 da CLTA/MG ( Decreto n.º 23.780/84), ou seja, foi protocolizada em 23/10/03, após início da ação fiscal ocorrida em 17/10/03 (conforme se depreende do TAD de fls. 02,

recebido pela Coobrigada em 18/10/03), não surtindo, portanto, os efeitos previstos no art. 170 do decreto retro citado.

Outrossim, vale frisar que não cabe, no caso em tela, a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106, do CTN para cancelar as exigências fiscais.

Quanto ao tema retroatividade benigna em matéria de infrações, prevista no art. 106 do CTN, nos ensina o mestre Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro, 9ª Edição - 2003, Editora Saraiva, pág. 187 e 198):

“Já vimos que o *aplicador* da lei não pode, em regra, estender ao passado os efeitos da lei nova, ainda que fora do campo em que é constitucionalmente vedada a retroatividade da lei tributária. Assim, caso a lei nova tenha *reduzido* a alíquota de certo tributo, a diminuição vale *para o futuro*, sendo vedado aplicá-la ao passado, salvo expressa disposição legal nesse sentido.

Já em matéria de *sanção* às infrações tributárias (recorde-se que sanção de ato ilícito não se confunde com tributo, nem é compreendida no conceito deste), o Código Tributário Nacional, inspirado no direito penal, manda aplicar retroativamente a lei nova, quando *mais favorável* ao acusado do que a lei vigente à época da ocorrência do fato. Prevalece, pois, a lei mais branda (*lex mitior*).

Diz o Código Tributário Nacional que a lei se aplica a ato ou fato pretérito, “tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática” (art. 106, II).

Nas alíneas **a** e **c** temos a clara aplicação da retroatividade benigna: **se a lei nova não mais pune certo ato, que deixou de ser considerado infração (ou se a sanciona com penalidade mais branda)**, ela retroage em benefício do acusado, eximindo-o de pena (ou sujeitando-o à penalidade menos severa que tenha criado). É obvio que, se a lei nova agravar a punição, ela não retroage.” (*grifo nosso*)

Muito embora o Decreto n.º 43.641 de 30/10/03 tenha revogado, a partir de 01/11/03, os incisos **II**, III e IV **do § 1º**, os incisos I, IV e V do § 2º e o § 3º, todos do art. 134 do RICMS/2002, vale recordar que a Lei 14.699 de 06/08/03 não deixou de punir a prática do ato ora em discussão, pelo contrário impôs-lhe penalidade mais severa, conforme se depreende da nova redação dada pela lei retro citada ao inciso XIV do art. 55 da Lei 6763/75 ( com efeitos a partir de 01/11/03), *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II e IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

.....

XIV - por transportar mercadoria acompanhada de nota fiscal com prazo de validade vencido ou **emitida após a data-limite para utilização** ou acobertada por documento fiscal sem datas de emissão e saída, com data de emissão ou de saída rasurada ou cujas datas de emissão ou saída sejam posteriores à da ação fiscal - 50% (cinquenta por cento) do valor da operação; “  
(grifo nosso)

Frisa-se, por derradeiro, que com o advento do Decreto n.º 43.577 de 09/09/03, o art. 134 do RICMS/2002, passou a vigorar com nova redação, sendo que as disposições contidas anteriormente no seu inciso V, **passaram a ser contempladas no § 1º, incisos II e IV.**

Corretas, portanto, as exigências de ICMS, MR e MI constantes do presente Auto de Infração.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o Lançamento. Vencidos, em parte, os Conselheiros: 1) Antônio César Ribeiro (Relator), que mantinha apenas a Multa Isolada; 2) Francisco Maurício Barbosa Simões, que mantinha apenas o ICMS e a MR. Designada relatora a Conselheira Aparecida Gontijo Sampaio (Revisora). Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros retro mencionados e o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles.

**Sala das Sessões, 07/07/04.**

**Francisco Maurício Barbosa Simões**  
**Presidente**

**Aparecida Gontijo Sampaio**  
**Relatora**

|                                                            |
|------------------------------------------------------------|
| <b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b> |
|------------------------------------------------------------|

Acórdão: 15.887/04/2<sup>a</sup> Rito: Sumário  
Impugnação: 40.010112189-75  
Impugnante: Baur do Brasil Ltda. ( Coobrigada)  
Autuada: Viação Aérea São Paulo S.A VASP  
Proc. S. Passivo: Valdir Rodrigues /Outro  
PTA/AI: 02.000206530-65  
Inscr. Estadual: 223.191760-0098  
Origem: DF/Belo Horizonte

---

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do artigo 43 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

O presente feito versa sobre o transporte de mercadorias acobertadas por documento fiscal inidôneo.

A inidoneidade enxergada pelo Fisco se dá pelo fato de que o documento fiscal apresentado detinha data posterior àquela limite para a sua utilização, tendo em vista o disposto no artigo 134, inciso V, c/c artigo 149 do RICMS/2.002.

Exige-se ICMS, MR e MI.

Com a devida “vênia”, entendo que o feito fiscal deva ser modificado em parte tendo em vista norma superveniente.

Isso mesmo, o atual ordenamento tributário Mineiro RETIROU a pecha de inidôneo o documento fiscal que contenha data posterior à limite fixada.

Ora, deixando de ser inidônea, a pena aplicável por força de norma tributária atual, RESUME-SE à Multa Isolada, NÃO CABENDO MAIS A SANÇÃO DE DESCLASSIFICAÇÃO DO DOCUMENTO, E AINDA A EXIGÊNCIA DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO.

Com todo o respeito, é MAIS DESCLASSIFICAR O DOCUMENTO FISCAL EXIGINDO ICMS, MR E MI que, de outro lado, POR FORÇA DE NORMA ATUAL, exigir apenas e tão somente a Multa Isolada.

É CASO TÍPICO E NOTÓRIO DE NORMA POSTERIOR REGISTRAR SANÇÃO MAIS BENÉFICA À ANTERIOR.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Oportuno salientar também que não basta dizer e repetir que o transporte de mercadoria acobertada por documento fiscal com AIDF vencida continua sendo infração POIS ESTA NÃO É A QUESTÃO, A QUESTÃO É QUE CONTINUA SENDO INFRAÇÃO PORÉM COM SANÇÃO TRIBUTÁRIA MENOS GRAVOSA.

A pecha de inidoneidade com a cobrança de ICMS e MR e ainda a Isolada É UMA PENA.

Pelo exposto e, considerando que a norma tributária atual não reputa como inidônea a nota fiscal com AIDF vencida e, considerando que a legislação vigente sanciona o fato descrito no Ai impugnado apenas e tão somente com a Multa Isolada e não mais, repita-se, com a desclassificação do documento e ainda com a cobrança do ICMS e MR, reputo aplicável a determinação contida no disposto no artigo 106 do Código Tributário Nacional, no sentido de expurgar da exigência fiscal o ICMS e MR, mantendo-se apenas a Multa Isolada.

Finalmente, apenas a título de esclarecimento, não vislumbro no caso vertente a ocorrência do pagamento do ICMS quando da importação, pois, a operação flagrada pelo Fisco no caso vertente é autônoma em relação à operação de importação.

Diante disso tudo, julgo parcialmente procedente o lançamento para cancelar das exigências fiscais o ICMS e MR TENDO EM VISTA O DISPOSTO NO ARTIGO 106 DO CTN.

**Sala das Sessões, 07/07/04.**

**Antônio César Ribeiro  
Conselheiro**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 15.887/04/2ª Rito: Sumário  
Recurso: 40.010112189-75  
Impugnante: Baur do Brasil Ltda. (Coobrigada)  
Autuada: Viação Aérea São Paulo S.A. VASP  
Proc. S. Passivo: Valdir Rodrigues/Outro  
PTA/AI: 02.000206530-65  
Inscr. Estadual: 223.191760-0098  
Origem: DF/Belo Horizonte

---

Voto proferido pelo Conselheiro Francisco Maurício Barbosa Simões, nos termos do artigo 43 do Regimento Interno do CC/MG.

É da doutrina mais tradicional do Direito Tributário: não há que se falar em retroatividade da lei tributária quanto a fatos geradores já consumados. Isto pelo fato de ser norma constitucional.

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (...).” (Constituição da República Federativa do Brasil, 1988).

O CTN, de maneira não divergente, através do art. 105, também veda a retroatividade da aplicação de nova a fatos passados.

“Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116.” (Código tributário Nacional, Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966).

O art. 116, do CTN, por sua vez, traz as duas hipóteses genéricas em que se considera ocorrido o fato gerador e, conseqüentemente, existentes os seus efeitos.

Entretanto, expressamente no art. 106, do CTN, através de seus incisos e alíneas, determina as hipóteses em que se dá a retroatividade da lei tributária,

aplicando-se a ato ou fato pretérito. A primeira das hipóteses se refere a qualquer caso, quando é a lei interpretativa. A segunda delas se refere aos casos em que o ato ainda não definitivamente julgado, desde que a nova lei: não mais o trate como infração (neste caso a previsão da retroatividade se resume à penalidade); deixe de tratar o ato como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão (desde que não decorra de fraude ou que tenha implicado falta de pagamento de tributo); ou quando a nova lei comina penalidade menos severa.

No caso presente, trata-se de autuação anterior ao advento da Lei 14.699, de 06 de agosto de 2003. A acusação contida no auto de infração é de que, em abordagem fiscal, no trânsito, constatou que estava a se transportar mercadoria desacoberta de nota fiscal. As notas fiscais apresentadas foram desclassificadas em razão do preceito contido no art. 134, VIII, da Parte Geral do RICMS/02. Pelo citado inciso, o documento fiscal emitido após a data-limite prevista para utilização era tido como inidôneo. Sendo inidôneo, conseqüentemente, por força do art. 149, I, da Parte Geral do RICMS/02, a mercadoria era tida como desacoberta. Diante destes preceitos então vigentes, exigiu o Fiscal Autuante o ICMS, a MR e a MI (art. 55, II, da Lei nº 6.763/75).

Com o advento da Lei nº 14.699/03 e de seu Decreto Regulamentador nº 43.641/03, tal fato deixou de ser tratado como caracterizador de inidoneidade e, conseqüentemente, deixou de ser a mercadoria tida como desacoberta. Após o advento da citada Lei, tal fato gera, tão somente a penalidade isolada capitulada no art. 55, XIV, da Lei nº 6.763/75.

No momento da ação fiscal, a legislação tributária vigente e aplicável ao caso presente, como afirmado, era expressa no sentido de que aquele documento fiscal emitido após a data-limite prevista para utilização era inidôneo. E se era inidônea, o trânsito da mercadoria estava desacoberto. Era o texto da lei vigente à época.

Não há que se falar em retroatividade da lei atual ao caso pretérito, quanto à exigência de ICMS e MR. Isto porque não se enquadra em quaisquer dos casos do art. 106 do CTN.

O decreto regulamentador então vigente à época do fato gerador apurado quando da ação fiscal não era interpretativa. É da lição de Hugo de Brito Machado que se extrai: “lei interpretativa é aquela que não inova, limitando-se a esclarecer dúvida surgida com o dispositivo anterior” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Editora Malheiros, São Paulo, 2001). Não é, claramente, o caso presente. Assim, de pronto, fica afastada aplicação do inciso I, do art. 106, do CTN.

“A lei não está proibida de reduzir ou dispensar o pagamento de tributo, em relação a fatos do passado, subtraindo-os dos efeitos oriundos da lei vigente à época, desde que o faça de maneira expressa; a cautela que se há de tomar, nessas hipóteses, diz respeito ao princípio constitucional da igualdade, a que também deve obediência o legislador. Já o aplicador da lei não pode dispensar o tributo (nem reduzi-lo), em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

relação a fatos pretéritos, a pretexto de que a nova lei extinguiu ou reduziu o gravame fiscal previsto na lei anterior.” (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. Saraiva, São Paulo, 2004. Sem grifo).

Quanto a ICMS e a MR, também não se aplica o preceito do inciso II do citado artigo, pois o mesmo se refere a penalidades isoladas.

Não havendo que se falar em irretroatividade da lei para a desoneração do ICMS e da MR, justifica-se a manutenção ainda pelo art. 11 da Lei Complementar nº 87/96, que determina que é mineira a mercadoria encontrada em situação irregular, quando acompanhada de documentação inidônea.

Quanto à aplicação da penalidade, isolada, entretanto, a conclusão é que se admite a retroatividade. Antes do advento da Lei nº 14.699/03, a penalidade decorrente do fato descrito no auto de infração, ou era capitulada no art. 55, II, da Lei nº 6.763/75 (transporte desacobertado) ou era capitulada no art. 55, X, da mesma Lei (utilizar documento inidôneo). Após o advento da citada Lei, a penalidade passou a ser capitulada no art. 55, XIV. E, antes, o que estava em 40% ou 20% do valor da operação tornou-se, com a nova Lei, em 50% do valor da operação para o caso de transporte mercadoria acompanhada de nota fiscal emitida após a data-limite prevista para utilização.

A penalidade dos incisos II e X da Lei ainda existem na forma como existia antes da Lei nº 14.699/03. No entanto, com o advento do decreto regulamentador da citada Lei, o transporte de mercadoria acompanhada de documento fiscal emitido após a data-limite prevista para utilização não é mais tido como desacobertado, por que tal fato implicar inidoneidade ao documento fiscal. Assim, aquela penalidade decorrente do desacobertamento por inidoneidade, por se tratar de transporte com documento fiscal emitido após a data-limite prevista não mais existe na lei atual. E, assim sendo, aplica-se o preceito do art. 106, II, a, do CTN.

Para o fato constante do auto de infração, com a nova Lei, tornou-se passível a aplicação de uma penalidade distinta e inovadora. Mas, repete-se, uma penalidade inovadora e específica. Nem mesmo, para um fato idêntico, na data presente ou após o advento da Lei nº 14.699/03, não mais se aplica o art. 55, II ou X da Lei 6763/75.

Por estas razões é que voto pelo provimento parcial do lançamento, para que seja excluída a exigência da penalidade isolada capitulada no art. 55, II, da Lei nº 6.763/75, mantendo, entretanto, as exigências de ICMS e MR.

**Sala das Sessões, 07/07/2004.**

**Francisco Maurício Barbosa Simões**  
**Conselheiro - CC/MG**