

Acórdão: 16.523/04/3^a Rito: Sumário
Impugnação: 40.010111387-85
Impugnante: Ruralbras Comércio e Indústria Ltda.
PTA/AI: 02.000206336-84
Inscrição Estadual: 433.488265.0073
Origem: DF/Montes Claros.

EMENTA

NOTA FISCAL - DESCLASSIFICAÇÃO – INIDONEIDADE – DOCUMENTO FISCAL EMITIDO APÓS DATA-LIMITE PARA UTILIZAÇÃO. Transporte de mercadorias acobertadas por nota fiscal emitida após a data-limite fixada para sua utilização, caracterizando a sua inidoneidade, nos termos art. 134, § 1.º, II, do RICMS/02. Desclassificação do documento fiscal respaldada no art. 149, I, do mesmo Regulamento. Infração caracterizada. Exigências fiscais mantidas. Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre a desclassificação de documento fiscal, face à constatação de sua emissão após a data-limite fixada para sua utilização, o que caracteriza a inidoneidade documental, nos termos do art. 134, V, do RICMS/02.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada apresenta, tempestivamente, através de seu representante legal, Impugnação às fls. 13/14, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 30/31.

Em sessão realizada no dia 14/04/04, a 3.^a Câmara de Julgamento exara o despacho interlocutório de fl. 35, o que redundou na juntada dos documentos de fls. 40/45 e na manifestação fiscal de fl. 47.

DECISÃO

Conforme já relatado, versa a presente autuação sobre a desclassificação de documento fiscal, face à constatação de sua emissão após a data-limite fixada para a sua utilização, o que caracteriza a sua inidoneidade, nos termos do art. 134, § 1.º, II, do RICMS/02.

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

Efeitos de 07/08/2003 a 31/10/2003 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, I, ambos do Dec. nº 43.577 de 09/09/2003:

"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;"
(G.N.)

No momento da ação fiscal, ocorrida no Posto Ariston Coelho, localizado na BR 251, Km. 515, em Montes Claros (MG), foi apresentada a Nota Fiscal de n.º 003287, emitida por *Ruralbrás Comércio e Indústria Ltda.* (Impugnante), a qual indicava como datas de emissão e saída das mercadorias o dia 23/09/2003.

No entanto, a data-limite fixada para a utilização do referido documento era 20/09/2003, o que caracteriza a inidoneidade documental, nos termos do já citado art. 134, § 1.º, II, do RICMS/02.

Em função da inidoneidade documental, a mercadoria foi considerada desacoberta de documentação fiscal, face à disciplina contida no art. 149, I, do mesmo Regulamento.

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

I - com documento fiscal falso ou inidôneo;"
(G.N.)

A infração ora narrada é de natureza objetiva, pois a norma regulamentar contida no art. 134, do RICMS/02, é taxativa ao qualificar o documento fiscal objeto da atuação como inidôneo.

Importante ressaltar os ensinamentos do mestre "Paulo de Barros Carvalho", acerca das infrações objetivas:

"INFRAÇÕES OBJETIVAS, DE OUTRA PARTE, SÃO AQUELAS EM QUE NÃO PRECISA APURAR-SE A VONTADE DO INFRATOR. HAVENDO O RESULTADO PREVISTO NA DESCRIÇÃO NORMATIVA, QUALQUER QUE SEJA A INTENÇÃO DO AGENTE, DÁ-SE POR CONFIGURADO O ILÍCITO. "

(CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, ED. SARAIVA, PÁG. 345 E 347.)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No mesmo sentido, dispõe o art. 136, do CTN, que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Caracterizada a infração, mostra-se legítima a exigência do presente crédito tributário, constituído pelo ICMS relativo à operação, acrescido da multa de revalidação e da multa isolada prevista no art. 55, II, da Lei 6763/75.

Ressalte-se que, ao contrário da alegação da Impugnante, conforme informação contida no próprio Auto de Infração, bem como pelos dados contidos na Nota Fiscal Avulsa (fls. 07), o ICMS ora exigido foi apurado com utilização de base de cálculo reduzida, correspondendo, exatamente, ao valor destacado na nota fiscal desclassificada.

O despacho interlocutório de fls. 35 teve por objetivo a verificação da possibilidade da aplicação do disposto no art. 134, § 3.º, do RICMS/02, que prevê a exclusão do valor do ICMS destacado no documento fiscal desclassificado, quando da liquidação do crédito tributário, desde que atendidas as condições impostas em seus incisos I a III.

Efeitos de 07/08/2003 a 31/10/2003 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, I, ambos do Dec. nº 43.577 de 09/09/2003:

"§ 3º - Sem prejuízo da cominação das penalidades cabíveis e do disposto no inciso II do § 1º deste artigo e nos arts. 89 e 149 deste Regulamento, quando da liquidação de crédito tributário oriundo de ação fiscal envolvendo documento fiscal emitido após a data-limite para utilização, será excluído o imposto exigido, desde que:

I - o documento tenha sido escriturado;

II - a apuração do imposto no período tenha apresentado saldo devedor;

III - seja comprovado o efetivo recolhimento."

Pela cópia do Registro de Saídas de fls. 43 o documento escriturado foi a Nota Fiscal Avulsa emitida pelo Fisco para substituir a Nota Fiscal desclassificada. No entanto, este “erro” não prejudica a Impugnante, uma vez que todos os valores lançados em sua escrita fiscal equivalem àqueles contidos na nota fiscal objeto da autuação, inclusive o valor do ICMS (R\$ 1.367,13), que foi corretamente debitado.

No mês de setembro/03, o contribuinte apurou saldo devedor no montante de R\$ 3.387,24, conforme RAICMS de fls. 41.

Entretanto, o valor comprovadamente recolhido foi de R\$ 1.439,12, conforme DAE de fls. 20, valor totalmente distinto do saldo devedor apurado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, mostra-se inaplicável, ao presente caso, a norma contida no § 3.º, do art. 134, do RICMS/02, acima transcrito.

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 óbvio 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, o inciso II, do § 1.º, do art. 134, do RICMS/02, o qual alicerçou o presente trabalho fiscal, vale recordar que a Lei 14.699, de 06/08/03, não deixou de punir a prática do ato ora em discussão. Na verdade houve imposição de 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;** “
(G.N.)

Pelo exposto, não há como ser acolhida a tese da retroatividade benigna, devendo ser mantidas integralmente as exigências fiscais.

Os demais argumentos apresentados pela Impugnante são insuficientes para descaracterizar a infração.

Diante do exposto, ACORDA a 3.^a Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Juliana Diniz Quirino (Relatora) e Luiz Fernando Castro Trópia, que o julgavam improcedente. Designado relator o Conselheiro José Eymard Costa (Revisor). A Conselheira Juliana Diniz Quirino apresentará voto em separado, nos termos do art. 43 do Regimento Interno. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia, Lúcia Maria Bizzoto Randazzo e Juliana Diniz Quirino.

Sala das Sessões, 27/07/04.

José Eymard Costa
Presidente/Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 16.523/04/3^a Rito: Sumário
Impugnação: 40.010111387-85
Impugnante: Ruralbras Comércio e Indústria Ltda.
PTA/AI: 02.000206336-84
Inscrição Estadual: 433.488265.0073
Origem: DF/Montes Claros.

Voto proferido pela Conselheira Juliana Diniz Quirino, 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.

No dia 23 de setembro de 2003, em fiscalização rotineira do trânsito de bens, foi verificado o transporte das mercadorias relacionadas na Nota Fiscal n. 003287, com direito à base de cálculo reduzida, conforme art. 43 e Anexo IV do RICMS/02, consideradas desacobertadas de documento fiscal, em razão da desclassificação da citada NF.

A nota - emitida em 23.09.03, quando a data-limite para a emissão era 20.09.03 - foi considerada inidônea, nos termos do artigo 134, V, c/c art. 149, I, do RICMS/02.

A irregularidade foi capitulada no artigo 16, VI e XIII, da Lei 6763/75; e artigos 96, X, XVII, e 149, I, do Decreto 43.080/02; sendo aplicadas as penalidades previstas nos artigos 55, II, e 56, II, da Lei 6763/75.

Dispunha o RICMS/02, em seu artigo 134, § 1º, que “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”. O artigo 149, por seu turno, complementava que: “considera-se desacobertada, para todos os efeitos, a prestação de serviço ou a movimentação de mercadoria: I - com documento fiscal falso ou inidôneo”.

A infração descrita é de natureza formal e foi devidamente demonstrada nos autos. Assim, tendo por moldura a norma citada, correta seria a desconsideração das notas fiscais apresentadas, com cobrança do ICMS e da multa de revalidação, bem como a aplicação da multa isolada capitulada, qual seja:

“Art. 55 - (...) II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação”.

No entanto, em 30 de outubro de 2003, foi editado o decreto n.º 43.641, alterando o quadro normativo anteriormente apresentado. Confira-se:

“Art. 5º - Sem prejuízo da exigência das multas previstas nos incisos V e XIV do art. 55 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, considera-se hábil o documento utilizado para o acobertamento da operação ou prestação, ainda que configuradas as infrações previstas nos referidos dispositivos, exceto quando constatada a inidoneidade prevista no inciso II do *caput* do artigo 134 do Regulamento do ICMS (RICMS), mediante a constatação de outros elementos que a demonstrem.

(...)

Art. 7º Ficam revogados, a partir do dia 1º de novembro de 2003:

I - 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”.

Por sua vez, a Lei 14.699/2003, que alterou a Lei 6763/75, introduziu o inciso XIV ao art. 55, com penalidade específica para a infração apurada.

“Art. 55, 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”.

Assim, em razão do Princípio da retroatividade benigna da lei tributária, não de prevalecer, no caso em exame, as normas posteriores, em prejuízo do Auto de Infração lavrado.

Com efeito, o art. 106 do Código Tributário Nacional determina que:

“A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

quando deixe de defini-lo como infração;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado falta de pagamento de tributo;

quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática”.

Trata-se da introjeção, no Direito Tributário, da retroatividade benigna, pela qual a lei só retroage se for para beneficiar o contribuinte, jamais o Estado.

O inciso II do dispositivo citado – o qual interessa ao deslinde do caso presente – estabelece três casos de retroatividade da lei mais benigna aos contribuintes e responsáveis.

O primeiro caso trata da hipótese da lei nova não mais definir como infração fiscal determinado ato positivo ou negativo, tendo, claramente, a mesma inspiração do art. 153, § 6º, da Constituição de 88, e art. 2º, par. único, do Código Penal. Não há condições impostas pela norma – nas palavras do ilustre Aliomar Baleeiro: “desaparecida a infração no texto novo, apaga-se o passado” -.

O segundo, assemelhado ao anterior, versa sobre a aplicação da lei mais favorável ao contribuinte ou equiparado, quando deixa de tratar certo ato como contrário a qualquer exigência legal de ação ou omissão, exigindo que, neste caso, não tenha ocorrido, concomitantemente, fraude e omissão no pagamento de tributo.

Quanto ao terceiro caso, à semelhança do art. 2º, par. único, do CP, “a pena menos severa da lei nova substitui a mais grave da lei vigente ao tempo em que foi praticado o ato punível”.

De uma forma mais ampla, portanto, pode-se afirmar que a aplicação da norma posterior deverá acontecer em duas hipóteses:

- quando, por ela, o fato não é mais considerado infração (*abolitio criminis*, do Direito Penal);
- quando ela, de alguma forma, beneficia o contribuinte (*lex mitior*, daquele).

Na busca pela norma mais benéfica, não basta a comparação, em abstrato, de ambas. Os atos normativos hão de ser confrontados em cada caso concreto, apurando-se quais seriam os resultados e conseqüências de um e de outro, quando fossem aplicados àquele determinado caso.

Uma vez que a doutrina pátria pouco falou sobre retroatividade benigna no Direito Tributário e que a interpretação do dispositivo do Código Penal é aplicável às

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alíneas *a* e *c* do artigo sob comento, cabível alguns comentários sobre este, a fim de elucidar a aplicação daquele.

Diz o parágrafo único do art. 2º do Código Penal que: “a lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado”.

Fazendo um aparte, há de se apontar, desde já, que a aplicação da retroatividade da lei tributária mais benéfica depende da ausência de julgamento definitivo do ato, diferentemente do que ocorre nos casos criminais, onde pode ser aplicada ainda que em fase de execução da pena.

O princípio da irretroatividade da lei penal tem caráter constitucional, de modo que a lei penal deve ser entendida como aplicável somente aos fatos que tenham ocorrido após a sua entrada em vigência. Entretanto, nenhum princípio é absoluto. Pode ocorrer que, no intermédio entre a consecução do fato e o julgamento do processo, tenham sido editadas outra(s) lei(s) e que esta(s) venha(m) a alterar a forma pela qual é tratada a ação/omissão do agente. Para tais casos, há de se observar o Princípio da retroatividade da lei penal mais benigna.

O art. 9º da CA de Direitos Humanos expressa o alcance destes princípios: “Ninguém pode ser condenado por suas ações ou omissões que, no momento de sua realização, não eram consideradas delitivas segundo o direito aplicável. Tampouco se pode impor pena mais grave do que a aplicável no momento do cometimento do delito. Se, posteriormente ao cometimento do delito, a lei a este impuser uma pena mais leve, o delinqüente disto deverá beneficiar-se”.

No direito positivo, o princípio deriva da legalidade, consagrada no art. 5º, XL, da CF/88, que dispõe: ‘a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu’.

Sobre a custosa eleição da lei aplicável a um determinado caso, escreveram Eugênio Raúl Zaffaroni e José Henrique Pierangeli:

“Lei penal mais benigna não é só a que descriminaliza ou a que estabelece uma pena menor. Pode tratar-se da criação de uma nova causa de justificação, de uma nova causa de exclusão da culpabilidade, de uma causa impeditiva da operatividade da pena etc.. Por outro lado, a maior benignidade pode provir também de outras circunstâncias, tais como um lapso prescricional mais curto, uma classe distinta de pena, uma nova modalidade executiva da pena, o cumprimento parcial da mesma, as previsões sobre as condições de concessão do sursis, a liberdade condicional etc..

Ante a complexidade dos elementos que podem ser tomados em consideração para determinar qual é a lei penal mais benigna, não é possível fazê-lo em abstrato, e sim frente ao caso concreto. Dessa maneira, resolve-se o caso,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

hipoteticamente, conforme uma e outra lei, comparando-se, em seguida, as soluções, para determinar qual é a menos gravosa para o autor. Nessa tarefa deve-se analisar em separado uma e outra lei, mas não é lícito tomar preceitos isolados de uma e outra, mas cada uma delas em sua totalidade. Se assim não fosse, estaríamos aplicando uma terceira lei, esta inexistente, criada unicamente pelo intérprete”. (*Manual de direito penal brasileiro: parte geral*, 2002, 4ª ed., SP: Revista dos Tribunais, p. 228)

Importante anotar que um setor doutrinário e jurisprudencial admite que se podem combinar duas leis penais, sob a fundamentação de que o princípio segundo o qual o intérprete não pode elaborar uma terceira lei é de natureza lógico-formal. Filia-se a esta linha, Celso Delmanto, para quem:

“Estando o juiz obrigado a aplicar a lei que mais favoreça, de qualquer modo, o agente, e podendo escolher entre uma norma e outra, não há razão para impedir-se a combinação das duas, como forma de integração necessária à obrigatória aplicação da lei mais favorável”. (*Código penal comentado*, 1991, 3ª ed., SP: Renovar, p. 06)

Data vênua, ao combinar dispositivos de diferentes leis, o juiz estaria legislando; uma vez que aplicaria um texto que, em momento algum, teve vigência.

Como a apuração da norma penal mais benéfica deve ser realizada em concreto e não abstratamente, não há que se falar em aumento do percentual da Multa Isolada, a qual não poderá ser aplicada ao caso *sub examen*, por não ter sido capitulada no Auto de Infração impugnado.

Por todo o acima exposto, voto pela improcedência do lançamento formalizado no Auto de Infração impugnado.

Sala das Sessões, 27/07/04.

Juliana Diniz Quirino
Conselheira