

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 16.550/04/3^a Rito: Sumário
Impugnação: 40.010111361-38, 40.010111366-26 (Coob.)
Impugnante: Transportes Pesados Minas Ltda., Neuman & Esser América do Sul Ltda. (Coob.)
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/João Batista Sottani(Coob.)/Outros
PTA/AI: 02.000205750-13
Inscr. Estadual: 062.010374.0022, 062.721694.0031 (Coob.)
Origem: DF/BH-5

EMENTA

NOTA FISCAL – DESCLASSIFICAÇÃO – DATA DE SAÍDA POSTERIOR A AÇÃO FISCAL - Evidenciado o transporte de mercadorias acompanhadas de nota fiscal com data de saída posterior à ação fiscal, inidônea nos termos do artigo 134, inciso VIII do RICMS/02, vigente à época dos fatos. Inaplicável ao caso o disposto no artigo 106, inciso II do CTN. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre transporte, em 29.05.2003, de 02 (dois) compressores alternativos acompanhados da nota fiscal nº 1826, emitida pela Coobrigada em 31.05.2003, portanto inidônea nos termos do artigo 134, inciso VIII do RICMS/02. Exigiu-se ICMS, MR e MI, artigo 55, inciso II da Lei 6763/75.

Inconformadas, Autuada e Coobrigada apresentam, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnações às fls. 27/30 e 39/53, contra as quais o Fisco se manifesta às fls. 74/76 e 77/80.

A 3^a Câmara de Julgamento, em 30.06.2004, decide adiar o julgamento, em razão do Procurador da Autuada ter sido constituído somente em 28.06.2004, conforme procuração apresentada e juntada aos autos.

DECISÃO

A autuação versa sobre transporte de 02 compressores alternativos desacobertados de documentação fiscal hábil. No ato da abordagem, em 29/05/2003, foi apresentada a nota fiscal nº 1826, desconsiderada pelo Fisco em razão de sua inidoneidade, prevista no artigo 134, VIII do RICMS/02, vez que consignava data de saída de 31/05/2003.

Vários são os argumentos apresentados pelas Impugnantes para justificar o cancelamento das exigências fiscais. Principalmente alegam tratar-se de mero erro material, já que o motorista apresentou-se espontaneamente no Posto Fiscal, que as mercadorias são perfeitamente identificáveis, que as empresas envolvidas são idôneas e que o CTRC foi emitido em 29/05/2003. A Coobrigada acrescenta ainda que a nota fiscal nº 1826 foi escriturada, o imposto destacado foi lançado a débito e corretamente pago. A Autuada, por sua vez, afirma não ser responsável pela infração praticada.

A infração em tela é objetiva. A nota fiscal que contenha datas de emissão ou saída posteriores à ação fiscal é considerada inidônea, conforme artigo 134, inciso VIII do RICMS/02, com redação vigente à época.

Importante, ressaltar os ensinamentos do mestre "Paulo de Barros Carvalho", (Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, pág. 345 e 347.), 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.

Tratando-se de infração objetiva, o único recurso de que dispõe o suposto autor do ilícito, para defender-se, é concentrar razões que demonstrem a inexistência material do fato acoimado..." (gn)

A boa-fé da Autuada, a idoneidade das empresas envolvidas, são argumentos que não socorrem as Impugnantes, face as disposições contidas no art. 136 do CTN.

A teor do artigo 149 do RICMS/02, considera-se desacobertada para todos os efeitos a prestação de serviço ou a movimentação de mercadoria com documento fiscal falso ou inidôneo. Assim, desacobertada de documentação fiscal hábil, impõe-se a exigência da multa isolada prevista no artigo 55, inciso II da Lei 6763/75.

O ICMS, por sua vez, é devido em razão do disposto no artigo 89, inciso I do RICMS/02.

Também não podem ser consideradas perfeitamente identificáveis as mercadorias descritas nas notas fiscais, já que não foi citado, por exemplo, o número de série dos equipamentos.

A descrição constante da nota fiscal "compressor alternativo modelo 2szl 125H-Hidrogênio (Collis 16 a 18-Painel)" não é suficiente para identificar, individualizar as mercadorias. Note-se que estavam sendo transportados 02 (dois) compressores, enquanto o termo "Collis" indica os números 16, 17 e 18. Havia também um código de produto na nota fiscal (AS480032), também incapaz de individualizar as mercadorias, já que o mesmo se referia aos dois compressores transportados.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Também inaplicável à espécie o disposto no artigo 66, inciso I do Anexo V do RICMS/02. O dispositivo trata do prazo de validade da nota fiscal que, em regra, tem início na data de saída da mercadoria, no caso em tela, posterior à data da ocorrência.

A inclusão da empresa transportadora no pólo passivo da obrigação tributária tem respaldo no artigo 21, inciso II, alínea d da Lei 6763/75.

Por fim, deve-se registrar que o Decreto 43.641 de 30/10/2003 alterou, a partir de 01/11/2003, dentre outros, o artigo 134, inciso VIII do RICMS/02.

Em razão desta alteração, a nota fiscal com data de saída posterior à ação fiscal deixou de ser considerada inidônea, mas o transporte de mercadorias com nota fiscal nesta condição não deixou de ser considerado irregular, tanto que a punição para a infração está atualmente contida no artigo 55, inciso XIV da Lei 6763/75.

O artigo 106 do CTN, inspirado no artigo 2º, parágrafo único do Código Penal, trata dos casos em que a lei nova pode retroagir para beneficiar o Contribuinte, notadamente em matéria de sanção às infrações tributárias, nunca de tributo. Sendo assim, a retroatividade benigna não pode ser aplicada para efeito de exclusão do ICMS e da correlata multa de revalidação, mesmo porque, ocorrido o fato gerador do imposto e devidamente lançado o crédito tributário, as formas de exclusão ou extinção do crédito tributário estão devidamente elencadas no Código Tributário Nacional.

O inciso II, alínea a do artigo 106 do CTN estabelece que a lei nova deve retroagir quando deixar de definir como infração fiscal determinado ato positivo ou negativo. Não é o caso dos autos.

O ato de transportar mercadoria acompanhada de nota fiscal com datas de emissão ou saída posteriores à ação fiscal não deixou de ser tratado como infração à legislação tributária. A infração, então punível com a multa isolada descrita no artigo 55, inciso II da Lei 6763/75, passou a estar tipificada no artigo 55, inciso XIV do mesmo diploma legal.

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)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, a conduta descrita no Auto de Infração não deixou de ser tratada como infração à legislação tributária, tanto que ainda punível com multa isolada, que nada mais é que uma sanção, uma punição de ato ilícito.

Note-se que a penalidade tornou-se mais severa. A conduta ilícita, antes punível com multa isolada ao percentual de 40% do valor da operação passou a ser punível com multa de 50% do valor da operação, o que afasta também a aplicação da alínea c do inciso II do artigo 106 do CTN, que prevê a retroatividade da lei “quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática”.

Quanto ao tema manifestou-se 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*)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, afastada a aplicação retroativa da lei nova, devem ser mantidas as exigências fiscais tal como descritas no Auto de Infração.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida a Conselheira Juliana Diniz Quirino, que o julgava improcedente. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e José Eymard Costa.

Sala das Sessões, 12/08/04.

Cláudia Campos Lopes Lara
Presidente/Relatora

CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 16.550/04/3^a Rito: Sumário
Impugnação: 40.010111361-38, 40.010111366-26 (Coob.)
Impugnante: Transportes Pesados Minas Ltda., Neuman & Esser América do Sul Ltda. (Coob.)
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/João Batista Sottani(Coob.)/Outros
PTA/AI: 02.000205750-13
Inscr. Estadual: 062.010374.0022, 062.721694.0031 (Coob.)
Origem: DF/BH-5

Voto proferido pela Conselheira Juliana Diniz Quirino, nos termos do artigo 43 do Regimento Interno do CC/MG.

A presente lide decorre da desclassificação, em fiscalização ocorrida em 29.05.03, de nota fiscal que acobertava o trânsito de dois compressores, em razão de consignar como data de emissão e saída o dia 31.05.03 (nota fiscal pós datada).

Dispunha o RICMS/02, em seu artigo 134, VIII, que “considera-se inidôneo o documento fiscal: (...) VIII - sem datas de emissão e saída, com datas de emissão e saída rasuradas ou cujas datas de emissão ou de saída sejam posteriores à da ação fiscal”. 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 fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação.

No entanto, em 10 de setembro de 2003, foi editado o decreto n.º 43.577, alterando o Regulamento do ICMS e dando nova redação ao mencionado art. 134.

Art. 1º - Os dispositivos abaixo relacionados do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto n.º 43.080, de 13 de dezembro de 2002, passam a vigorar com a seguinte redação:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - extraviado, adulterado ou inutilizado;

II - não enquadrado nas hipóteses do artigo anterior e com informações que não correspondam à real operação ou prestação;

III - que for assim considerado em Resolução do Secretário de Estado de Fazenda.

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

IV - sem datas de emissão e saída, com datas de emissão e saída rasuradas ou cujas datas de emissão ou de saída sejam posteriores à da ação fiscal.

Esta norma sofreu novas alterações, com a edição, em 30.10.2003, do decreto n.º 43.641. 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

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 falta de pagamento de tributo;

c) 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).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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, 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.

Belo Horizonte, 12 de agosto de 2004.

Juliana Diniz Quirino
Conselheira – CC/MG