

Acórdão: 3.026/04/CE Rito: Sumário
Recurso de Revisão: 40.060113613-06
Recorrente: Fazenda Pública Estadual
Recorridas: Flutuante Transportes Limitada (Aut.),
Comercial Porto-Doro Exportação e Importação Ltda. (Coob.)
Proc. S. Passivo: Ana Luiza Machado Gomes Borges/Outra (Aut.)
Guilherme Teixeira de Souza/Outros (Coob.)
PTA/AI: 02.000205175-10
Inscr. Estadual: 186.641624.0087 (Aut.)
CNPJ: 05.442407/0001-92 (Coob.)
Origem: DF/BH-5

EMENTA

NOTA FISCAL – DESCLASSIFICAÇÃO – INIDONEIDADE – DATAS DE EMISSÃO E SAÍDA RASURADAS – Acusação fiscal de transporte de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal. Desclassificada a nota fiscal apresentada, por tratar-se de documento inidôneo, nos termos do art. 134, inciso VIII, do RICMS/02, vigente à época da autuação. Mercadoria considerada desacobertada de documentação fiscal, com fulcro no art. 149, inciso I, do RICMS/02. Inaplicável ao caso a retroatividade benigna prevista no artigo 106 do CTN. Corretas as exigências fiscais de ICMS, MR e MI. Restabelecida a multa isolada. Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e provido pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre transporte de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal hábil, face à desclassificação da nota fiscal nº 000351, inidônea por conter rasuras nas datas de emissão e saída (art. 134, inciso VIII do RICMS/02). Exigiu-se ICMS, MR e MI, art. 55, inciso II da Lei 6763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 16.801/04/2.ª, pelo voto de qualidade, excluiu a exigência de multa isolada, mantendo ICMS e MR.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente, e por intermédio de procurador legalmente habilitado, o Recurso de Revisão de fls. 72/74, requerendo, ao final, o seu provimento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Coobrigada/Recorrida, também tempestivamente, e por intermédio de procurador legalmente habilitado, contra-arrazoa o recurso interposto (fls. 79/84), requerendo, ao final, o seu não provimento.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 85/89, opina pelo provimento do Recurso de Revisão.

DECISÃO

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no art. 137 da CLTA/MG, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão.

A acusação fiscal de transporte de mercadorias desacobertas de documentação fiscal decorre da constatação de inidoneidade da nota fiscal nº 000351, cujas datas de emissão e saída estão rasuradas (art. 134, inciso VIII do RICMS/02) e de sua conseqüente desconsideração.

A decisão anterior cancelou a exigência da multa isolada e manteve as exigências de ICMS e MR.

A infração em tela é objetiva. A nota fiscal que contém datas de emissão ou saída rasuradas 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 teor do artigo 149 do RICMS/02, considera-se desacoberta para todos os efeitos a prestação de serviço ou a movimentação de mercadoria com documento fiscal falso ou inidôneo. Assim, desacoberta 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A alteração do artigo 134, inciso VIII do RICMS/02, decorrente do Decreto 43.641 de 30/10/2003, não tem qualquer influência no presente feito, pois não há autorização legal para que a lei nova possa retroagir, ainda que para excluir a multa isolada.

A nota fiscal com datas de emissão e saída rasuradas 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 tal 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 poderia 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 e saída rasuradas 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)

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*)

Assim, afastada a aplicação retroativa da lei nova, devem ser mantidas as exigências fiscais tal como descritas no Auto de Infração, ou seja, deve ser restabelecida a multa isolada.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao mesmo. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Windson Luiz da Silva e Francisco Maurício

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Barbosa Simões, que lhe negavam provimento. Pela Fazenda Pública Estadual sustentou oralmente o Dr. Carlos José da Rocha. Participou do julgamento, além dos signatários e dos retro citados, o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles.

Sala das Sessões, 29/10/04.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

Cláudia Campos Lopes Lara
Relatora

CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão: 3.026/04/CE Rito: Sumário
Recurso de Revisão: 40.060113613-06
Recorrente: Fazenda Pública Estadual
Recorridas: Flutuante Transportes Limitada (Aut.),
Comercial Porto-Doro Exportação e Importação Ltda. (Coob.)
Proc. S. Passivo: Ana Luiza Machado Gomes Borges/Outra (Aut.)
Guilherme Teixeira de Souza/Outros (Coob.)
PTA/AI: 02.000205175-10
Inscr. Estadual: 186.641624.0087 (Aut.)
CNPJ: 05.442407/0001-92 (Coob.)
Origem: DF/BH-5

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 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 lançamento que gerou o Processo Tributário Administrativo ora analisado em sede de recurso está fundado na imputação fiscal de transporte de mercadorias desacobertas de documentação fiscal hábil. O documento fiscal apresentado no momento da autuação - Nota Fiscal nº 000351, que acompanhava a mercadoria, foi desclassificado por ter a Fiscalização considerado que referida nota fiscal era inidônea face as rasuras nas datas de emissão e saída, com base no artigo 134, inciso VIII do RICMS/02. Exigiu-se ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnações às fls. 24 a 25 e 36 a 41, respectivamente, contra as quais o Fisco se manifesta às fls. 58 a 62.

Referidas Impugnações foram analisadas pela 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais que decidiu, pelo voto de qualidade, excluir a exigência de multa isolada, mantendo ICMS e MR. Esta decisão encontra-se são consubstanciada no Acórdão n.º 15.801/04/2.^a

Inconformada, a Recorrente – Fazenda Pública Estadual, interpõe, tempestivamente, e por intermédio de procurador legalmente habilitado, o Recurso de Revisão de fls. 72/74, requerendo, ao final, o seu provimento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Coobrigada/Recorrida, também tempestivamente, e por intermédio de procurador legalmente habilitado, contra-arrazoa o recurso interposto (fls. 79/84), requerendo, ao final, o seu não provimento.

Destacamos a inexistência de recurso por parte da Coobrigada ou mesmo da Autuada, sendo que em face desta circunstância, a presente decisão analisará apenas a questão relativa a multa isolada objeto de recurso. Esta restrição se dá com fundamento nas disposições processuais vigentes, inclusive quanto ao Processo Tributário Administrativo.

Neste sentido reportamo-nos à própria decisão recorrida que bem lembra que a doutrina pátria mais tradicional do Direito Tributário consagra o princípio da irretroatividade da lei como regra geral, ou seja, não há que se falar em retroatividade da lei tributária quanto a fatos geradores já consumados. Tal princípio está erigido até mesmo ao próprio texto constitucional. Assim temos as disposições do artigo 150 da Carta Magna, *in verbis*:

"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:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

....."

O Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172/66, em consonância com as normas constitucionais também veda a retroatividade da aplicação de lei nova a fatos passados de forma genérica como preleciona o artigo 105 do citado diploma legal:

"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."

No entanto, no que tange a norma sancionatória, filiou-se o legislador do citado Código às regras do Direito Penal. Assim o artigo 106, do Código Tributário Nacional, por sua vez, traz hipóteses de exceção à regra geral da irretroatividade.

Desta forma o artigo 106, do Código Tributário Nacional, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A segunda delas se refere aos casos em que o ato ainda não está definitivamente julgado, desde que a nova lei:

- não mais o trate como infração;
- 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);
- quando a nova lei comina penalidade menos severa.

No caso presente, trata-se de autuação anterior ao advento da Lei nº 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. A nota fiscal apresentada foi desclassificada em razão do preceito contido no artigo 134, inciso VIII, da Parte Geral do RICMS/02. Pelo citado inciso, o documento fiscal com data de emissão e de saída rasuradas era tido como inidôneo. Sendo inidôneo, consequentemente, por força do artigo 149, inciso 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 Multa de Revalidação e a Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso 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, consequentemente, deixou de ser a mercadoria tida como desacoberta.

Assim à luz da Lei nº 6.763/75 com a nova redação lhe dada pela Lei nº 14.699/03, o documento fiscal com data de emissão e de saída rasuradas, antes tido como inidôneo, deixou de ser considerado como tal. Não sendo mais considerado como documento inidôneo e, consequentemente, não mais gerará o desacobertamento.

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 rasurado no campo das datas de emissão e de saída era inidôneo. E se era inidôneo, o trânsito da mercadoria estava desacoberto. Era o texto da lei vigente à época.

Frisamos novamente pela importância que deixaremos de abordar aqui a questão do ICMS e da Multa de Revalidação uma vez estar tratando de um recurso que aborda simplesmente a exclusão da Multa Isolada.

O decreto regulamentador vigente à época do fato gerador apurado quando da ação fiscal não era interpretativo. 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).

Importante transcrevermos também o trecho da decisão recorrida que cita os ensinamentos de Luciano Amaro, a saber:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"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 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).

Pelo exposto somos da opinião que o melhor deslinde para a questão dos autos encontra-se albergada na decisão recorrida. Assim no que tange à aplicação da penalidade isolada deve ser admitida 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 inciso II do artigo 55 da Lei nº 6.763/75 (transporte desacobertado) ou no mesmo artigo 55, inciso X (utilizar documento inidôneo). Após o advento da citada Lei, a penalidade passou a ser capitulada no inciso XIV artigo 55 da Lei nº 6.763/75 que assim determina:

"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.

....."

Cumpra aqui ressaltar que a leitura dos dispositivos punitivos citados demonstra claramente que o tipo neles descrito foi profundamente alterado também. Ademais o fato de hoje termos uma penalidade específica para o transporte desacobertado demonstra que tal infração não se confunde com o transporte acompanhado de nota fiscal rasurada, objeto dos presentes autos.

A penalidade dos incisos II e X da Lei ainda existe 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 nota fiscal cujas datas de emissão ou saída estejam rasuradas não é mais tido como desacobertado, porque tal fato não mais implica inidoneidade ao documento fiscal. Assim, aquela penalidade decorrente do desacobertamento por inidoneidade, por se tratar de transporte com documento com data de emissão e saída rasurados, não mais existe na lei atual. E, assim sendo, aplica-se o preceito do artigo 106, inciso II, alínea "a", do Código Tributário Nacional.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, se aplica o artigo 55, incisos II ou X da Lei nº 6.763/75.

Por estas razões entendemos que deva ser mantida a decisão recorrida e a consequente exclusão da penalidade isolada capitulada no artigo 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Diante disso, nego provimento ao Recurso de Revisão.

Sala das Sessões, 29/10/04.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira