

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão: 3.057/05/CE Rito: Sumário
Recurso de Revisão: 40.060114449-88 (Coob.)
Recorrente: Horizonte Têxtil Ltda. (Coob.)
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Autuada: Transportes Gerais Botafogo Ltda.
Proc. S. Passivo: Maria das Graças Lage de Oliveira (Coob.)/Outros
PTA/AI: 02.000206050-52
CNPJ: 00492142/0005-47 (Coob.), 00072447/0006-80 (Aut.)
Origem: DF/BH-5

EMENTA

NOTA FISCAL - DESCLASSIFICAÇÃO - INIDONEIDADE – DATA DE EMISSÃO RASURADA – SEM DATA DE SAÍDA - Acusação fiscal de transporte de mercadorias desacobertas 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 desacoberta 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. Recurso conhecido à unanimidade e não provido pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de transporte de mercadoria desacoberta de documento fiscal, em razão de a nota fiscal n.º 000223, emitida pela Coobrigada, apresentada no momento da ação fiscal estar sem data e saída e com a data de emissão rasurada, sendo considerada inidônea nos termos do art. 134, Inciso IV (Vig. 07/08/2003 a 31/10/2003) do RICMS/02.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 16.014/04/2.^a, pelo voto de qualidade, manteve integralmente as exigências de ICMS, MR e MI.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, o Recurso de Revisão de fls. 65/70141/149, requerendo, ao final, o seu provimento.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 72/74, opina pelo conhecimento do Recurso e pelo seu não provimento.

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 autuação versa sobre transporte de mercadorias desacobertas de documentação fiscal hábil. No ato da abordagem, em 18/07/2003, foi apresentada a nota fiscal nº 000223, desconsiderada pelo Fisco em razão de sua inidoneidade, prevista no artigo 134, VIII do RICMS/02, vez que não continha data de saída e a data de emissão estava rasurada.

A infração em tela é objetiva. A nota fiscal com data de emissão ou saída rasurada 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.

Registre-se 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 emissão ou saída rasurada 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 data de emissão ou saída rasurada 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.

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 negar provimento ao mesmo. Vencidos os Conselheiros Juliana Diniz Quirino (Relatora) e Antônio César Ribeiro que lhe davam provimento e, em parte, o Conselheiro Francisco Maurício Barbosa Simões, que lhe dava provimento parcial para excluir apenas a multa isolada. Designada relatora a Conselheira Cláudia Campos Lopes Lara (Revisora). Participou do julgamento, além dos signatários e dos retro citados, a Conselheira Aparecida Gontijo Sampaio. Pela Fazenda Pública Estadual sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume.

Sala das Sessões, 18/03/05.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

Cláudia Campos Lopes Lara
Relatora



CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão: 3.057/05/CE Rito: Sumário
Recurso de Revisão: 40.060114449-88 (Coob.)
Recorrente: Horizonte Têxtil Ltda. (Coob.)
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Autuada: Transportes Gerais Botafogo Ltda.
Proc. S. Passivo: Maria das Graças Lage de Oliveira (Coob.)/Outros
PTA/AI: 02.000206050-52
CNPJ: 00492142/0005-47 (Coob.), 00072447/0006-80 (Aut.)
Origem: DF/BH-5

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

Consta do Auto de Infração que, em 18 de julho de 2003, verificou-se, no Posto fiscal de Juatuba/MG, o transporte desacobertado de 27.055 kg de algodão em pluma, através do veículo BWO 8230/MS e CTRC n.º 10352, emitido pela Autuada.

No momento da ação fiscal, foi apresentada a Nota Fiscal n. 223, emitida por Horizonte Têxtil Ltda., de Goiânia/GO, com data de emissão rasurada e sem data de saída. Foi esta desclassificada pelo Fisco, nos termos do artigo 134, VIII, do RICMS/02, sendo a operação considerada desacobertada.

A mercadoria foi apreendida, através do TAD n.º 014504, ficando nomeado depositário fiel a empresa Horizonte Têxtil Ltda., de Belo Horizonte/MG. O trânsito, até o destino, foi acobertado pela Nota Fiscal Avulsa n. 179.288.

Foi cobrado ICMS, MR e MI (55, X), pela infringência aos artigos: 16, VI, IX e XIII; e 39, par. único, da lei 6763 – 134,VIII, e 149, I, do RICMS/02.

Constam dos autos os seguintes documentos:

** CTRC n.º 10.352 (fl. 07), emitido por Transportes Gerais Botafogo Ltda., em 17.07.2003, constando como remetente a Horizonte Têxtil Ltda., de Goiânia/GO, e destinatário, o estabelecimento desta em Belo Horizonte/MG;

** NF n.º 223 (fl. 08), emitida por Horizonte Têxtil Ltda. (Goiânia/GO), para o estabelecimento de Belo Horizonte – natureza da operação: transferência de mercadoria/CFOP 6152 – mercadoria: 27.055 kg de algodão em pluma T 6/0 – data da emissão: 09.07.2003 (rasurada para 15.07.2003), sem data de saída – ICMS destacado à alíquota de 12;

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

** documento de arrecadação do ICMS/GO, de 17.07.2003, pela Autuada (fl. 11);

** NF Avulsa 179.288 (fl. 12).

Devidamente impugnado, o processo foi a julgamento, perante a 2ª Câmara, em 29.09.2004, sendo proferido o Acórdão n.º 16.014/04/2ª, pela procedência do lançamento. Foram vencidos os Conselheiros Leonardo de Lima Naves, que o julgava improcedente; e Antônio César Ribeiro, que excluía o ICMS e a MR (súmula a fl. 53).

Foi nomeado relator o Conselheiro Edwaldo Pereira de Sales, que fundamentou seu voto nos termos seguintes (fls. 54-57):

- são incontroversas a rasura na data de emissão e a falta da data de saída da NF 223;
- os dispositivos legais então vigentes (art. 134, VII, c/c art. 149, I) consideravam desacobertadas as mercadorias transportadas por aquele documento;
- a responsabilidade tributária do transportador está prevista no art. 21, II;
- no que tange ao Princípio da territorialidade da tributação, a LC n.º 87/96 determina que se considera local da operação aquele no qual for encontrada a mercadoria em situação irregular (art. 11, I-b);
- as exigências persistem, mesmo com o advento do Decreto 14.699/03, pois a “alteração não tem o condão de retroagir para modificar os aspectos temporal e espacial relacionados à ocorrência do fato gerador”;
- somente em relação à penalidade poder-se-ia suscitar a retroação, se benéfica ao contribuinte, o que não é o caso.

O contribuinte foi notificado da decisão e dela recorreu (fls. 63-70).

Levado a julgamento, a decisão, pela manutenção do feito, foi tomada pelo voto de qualidade.

A divergência de votos fundamenta-se na alteração legislativa e na aplicação do art. 106, II, do CTN.

A presente lide decorre da desclassificação, em fiscalização ocorrida em 18.07.03, de nota fiscal que acobertava o trânsito de algodão em plumas, por consignar data de emissão rasurada e não constar data de saída.

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*”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 da nota fiscal apresentada, com cobrança do ICMS e da multa de revalidação, bem como a aplicação da multa isolada capitulada, qual seja:

Art. 55 - (...) X - por emitir ou utilizar documento fiscal falso ou inidôneo: 40% (quarenta por cento) do valor da prestação ou da operação, cumulado com estorno de crédito, na hipótese de sua utilização, salvo, nesse caso, prova concludente de que o imposto correspondente tenha sido integralmente pago;

No entanto, em 07 de agosto 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:

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 n.º 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

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).

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)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 venia, 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, em preliminar, pelo conhecimento do recurso, e, no mérito, pelo seu provimento.

A exigência do imposto e correspondente multa de revalidação decorrem do fato de se considerar inidôneo o documento fiscal, onde não conste data de emissão e/ou saída ou estas estejam rasuradas. Não mais sendo considerado, pela atual legislação tributária, inidôneo tal documento, não há que se falar em ocorrência de fato gerador de ICMS.

Da mesma forma, o inciso X do art. 55 prevê a aplicação de multa isolada, no percentual de 40%, por ‘emitir ou utilizar documento fiscal inidôneo’. Não mais sendo considerado inidôneo o documento fiscal, não há que se falar na aplicação deste dispositivo, sob pena de se ferir o princípio da tipicidade.

Sala das Sessões, 18/03/05.

Juliana Diniz Quirino
Conselheira

Acórdão: 3.057/05/CE Rito: Sumário
Recurso de Revisão: 40.060114449-88 (Coob.)
Recorrente: Horizonte Têxtil Ltda. (Coob.)
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Autuada: Transportes Gerais Botafogo Ltda.
Proc. S. Passivo: Maria das Graças Lage de Oliveira (Coob.)/Outros
PTA/AI: 02.000206050-52
CNPJ: 00492142/0005-47 (Coob.), 00072447/0006-80 (Aut.)
Origem: DF/BH-5

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

A divergência deste voto em relação aos votos vencedores reside apenas na exclusão da MI.

A razão pela exclusão será demonstrada adiante.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 com data de emissão rasurada 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 pós-datado era inidôneo. E se era inidônea, o trânsito da mercadoria estava desacoberta. 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 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 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, parte final (por transportar mercadoria acompanhada de nota fiscal cuja data de emissão rasurada). 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 cujas datas de emissão ou saída sejam posteriores à da ação fiscal.

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 nota fiscal cuja data de emissão rasurada não é mais tido como desacobertado, por que tal fato implica inidoneidade ao documento fiscal. Assim, aquela penalidade decorrente do desacobertamento por inidoneidade, por se tratar de transporte com documento com data de emissão rasurada, não mais existe nas 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, 18/03/05.

**Francisco Maurício Barbosa Simões
Conselheiro**

cc/MG