

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão: 3.058/05/CE Rito: Ordinário
Recurso de Revisão: 40.060113597-51, 40.060113623-96 (Coob.)
Recorrente: Fazenda Pública Estadual, International First Ltda. (Coob.)
Recorrida: Internacional First Ltda. (Coob.), Transmáquina Transportes de Máquinas Ltda. (Aut.), Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Fernando Roberto Telini Franco de Paula (Coob.)/Outros
PTA/AI: 02.000206268-31
CNPJ: 03607461/0001-15
Origem: DF/Ubá

EMENTA

NOTA FISCAL - DESCLASSIFICAÇÃO - INIDONEIDADE – FALTA DE DATAS DE EMISSÃO E 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. Restabelecida a multa isolada. Recursos de Revisão conhecidos à unanimidade. Recurso da Coobrigada não provido, por maioria de votos, Recurso da Fazenda Pública Estadual 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 000052, emitida pela Coobrigada, apresentada no momento da ação fiscal estar sem o preenchimento dos campos "data da emissão" e "data da saída/entrada", 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 15.757/04/2.ª, pelo voto de qualidade, acolheu parcialmente as razões da Impugnante para excluir a Multa Isolada, subsistindo o crédito tributário remanescente relativo a ICMS e Multa de Revalidação.

Inconformada, a Fazenda Pública Estadual interpõe, tempestivamente, o Recurso de Revisão de fls. 141/149, requerendo, ao final, o seu provimento. A Coobrigada contra-arrozoa às fls. 194/199.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Coobrigada, Internacional First Ltda., também apresenta, tempestiva e regularmente, Recurso de Revisão de fls. 152/164.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 201/211, opina pelo provimento do Recurso da SEF e pelo não provimento do Recurso da Coobrigada.

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 12/09/2003, foi apresentada a nota fiscal nº 000052, desconsiderada pelo Fisco em razão de sua inidoneidade, prevista no artigo 134, VIII do RICMS/02, vez que não continha datas de emissão e saída.

De início, pretende a Recorrida Coobrigada que a peça seja considerada nula por cerceamento de defesa, pela ausência de capitulação legal.

Entretanto tal cerceamento de defesa não se apresenta, vez que quando da impugnação à peça fiscal (doc. fls. 68/75) a ora Recorrida Coobrigada discorreu sobre todos os elementos da peça fiscal, inclusive ao transcrever os fatos que deram origem à autuação ao invés de citar a nota fiscal de n.º 000059 (corpo do AI), sabendo tratar-se da nota fiscal n.º 000052 (apreendida pelo TAD de fls. 13), transcreveu com esta alteração. Em resposta ao interlocutório procedido pela Auditoria Fiscal, a Recorrida Coobrigada esclarece possível vínculo com a operação a nota fiscal n.º 000059 com datas de emissão e saída.

Ademais, na peça impugnatória do auto de infração não houve pedido de nulidade do Auto de Infração por cerceamento de defesa, e sim, pela inexistência de obrigação tributária que o justifique, haja vista a idoneidade da nota fiscal n.º 000052, conforme se depreende do item 4 "Do pedido" de fls. 75.

Não pode querer a nulidade de uma peça fiscal que na fase inaugural continha todos os requisitos necessários para que o contribuinte exercesse a ampla defesa e o contraditório, como bem o fez.

Quanto ao mérito, registre-se que a infração em tela é objetiva. A nota fiscal sem datas de emissão e saída 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, ora Recorrida, é argumento que não a socorre, 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.

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 sem datas de emissão e saída 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 sem datas de emissão e saída 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 óbvio 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, a multa isolada deve ser restabelecida.

A Recorrida Coobrigada alega que ao exigir o ICMS estaria havendo bi-tributação, vez que o imposto destacado na nota fiscal n.º 000052 foi apurado e recolhido aos cofres do Tesouro do Estado do Espírito Santo.

Sem razão a Autuada. Primeiro, a emissão de documentos fiscais tem como finalidade precípua o controle do fluxo de mercadorias, e interessa a todos os Fiscos, seja Federal, Estadual ou Municipal.

Os procedimentos para tanto, devem ser regulados de forma que nas operações interestaduais tais procedimentos sejam exigidos, quer por um ou outro ente tributante.

Tendo em vista a peculiaridade da incidência do ICMS e com o fim de sanar possíveis conflitos de competência, os Estados membros celebram Convênios interestaduais trazendo regras comuns aos entes tributantes. Os Convênios interestaduais, como o Convênio SINIEF s/ n.º 70, procuram ajustar esses inconvenientes, mitigando as consequências da aplicação do princípio da territorialidade em matéria de aplicação do ICMS, dando efetividade ao art. 102 do CTN.

Os convênios interestaduais procuram uniformizar e padronizar os procedimentos fiscais nos Estados. Nessa matéria, o legislador tributário muito provavelmente inspirou-se na lei penal, com o qual o direito tributário guarda estreita relação. Naquele, aplica-se o princípio da territorialidade, temperado pelos tratados e acordos internacionais.

No entanto, muitas vezes adotam-se, nos Estados, regras divergentes das traçadas nos Convênios, dificultando as relações comerciais dos contribuintes, obrigados a observar a legislação do outro Estado ao utilizar o documento fiscal fora de suas fronteiras. Pode-se dizer que são os percalços de um imposto do tipo "confederado" cujas regras deveriam ser nacionais.

Observe-se que o Convênio s/n.º 70 aborda, também, a questão de documento inidôneo. Com efeito, o art. 7º, § 1º, elenca as situações nas quais deva ser considerado inidôneo o documento fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 7º - (...)

§ 1º - É considerado inidôneo para todos os efeitos fiscais, fazendo prova apenas em favor do fisco, o documento que:

omitir indicações;

não seja o legalmente exigido para a respectiva operação;

não guarde as exigências ou requisitos previstos neste Convênio;

contenha declarações inexatas, esteja preenchido de forma ilegível ou apresente emendas ou rasuras que lhe prejudiquem a clareza.

Não diz o convênio que a regra aplica-se apenas quando o documento originar-se do Estado. Logo, o documento fiscal, qualquer documento fiscal, será inidôneo conforme dispuser a legislação de cada Estado, abrangendo no aspecto espacial o território do Estado onde ocorrer a interceptação, numa submissão ao princípio da territorialidade da legislação."

O fato de o Fisco do Estado do Espírito Santo ter apostado o carimbo na 1ª via do documento fiscal, não retira deste a inidoneidade prevista na legislação mineira.

Veja que a ação fiscal foi iniciada em 12.09.2003, com a apreensão de documento fiscal e mercadoria, sendo que esta foi liberada para a Recorrida Coobrigada na mesma data. O Auto de Infração foi recebido, via correio, em 29.09.2003.

Como o prazo para pagamento do imposto, neste caso, se apurado juntamente com o do período, foi dia 24.10.2003, a Recorrida Coobrigada não deveria ter incluído o imposto destacado na nota fiscal n.º 000052, cujo documento foi substituído pela nota fiscal avulsa n.º 168382, de 12.09.2003, vez que tal procedimento reputa-se incorreto, e a resultante é o pagamento indevido de imposto, que poderá ser objeto de pedido de restituição de indébito a qualquer época, desde que respeitado o prazo decadencial.

Verificou-se, portanto, que não houve pagamento de tributo em dobro, o "bis in idem", e sim, pagamento indevido.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer o Recurso nº 40.060113623-96. No mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao mesmo. Vencidos os Conselheiros Juliana Diniz Quirino (Revisora) e Antônio César Ribeiro que lhe davam provimento. Ainda em preliminar, à unanimidade, em conhecer o Recurso nº 40.060113597-51. No mérito, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao mesmo. Vencidos os Conselheiros Juliana Diniz Quirino (Revisora), Antônio César Ribeiro e Francisco Maurício Barbosa Simões, que lhe negavam provimento. Participou do julgamento,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

cc/mg

Acórdão: 3.058/05/CE Rito: Ordinário
Recurso de Revisão: 40.060113597-51, 40.060113623-96 (Coob.)
Recorrente: Fazenda Pública Estadual, International First Ltda. (Coob.)
Recorrida: Internacional First Ltda. (Coob.), Transmáquina Transportes de Máquinas Ltda. (Aut.), Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Fernando Roberto Telini Franco de Paula (Coob.)/Outros
PTA/AI: 02.000206268-31
CNPJ: 03607461/0001-15
Origem: DF/Ubá

Voto proferido pela Conselheira Juliana Diniz Quirino, nos termos do art. 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.

Decorre o Auto de Infração da constatação de transporte de mercadorias desacobertas de documentação fiscal hábil.

No momento da ação fiscal, foi apresentada Nota Fiscal sem datas de emissão e saída. Foi esta desclassificada pelo Fisco, nos termos do artigo 134, VIII, do RICMS/02, sendo a operação considerada desacoberta, com base em seu art. 149, I.

Foi cobrado ICMS, MR e MI (55, II).

Devidamente impugnado, o processo foi a julgamento, perante a 2ª Câmara, em 23.03.2004, sendo proferido o Acórdão n.º 15.757/04/2ª, pela procedência parcial do lançamento. Foram vencidos, em parte, o Conselheiro Antônio César Ribeiro, que o julgava improcedente; e, *in totum*, os Conselheiros Edwaldo Pereira de Salles (Relator) e Aparecida Gontijo Sampaio, que o julgavam procedente.

Foi nomeado relator o Conselheiro Francisco Maurício Barbosa Simões.

NOTA FISCAL - DESCLASSIFICAÇÃO - FALTA DE PREENCHIMENTO DAS DATAS DE EMISSÃO E DE SAÍDA. Constatado o transporte de mercadorias acobertas por nota fiscal sem a identificação das datas de "emissão" e de "saída", constituindo-se, portanto, em documento inidôneo, nos termos do Artigo 134, § 1º, Inciso IV, Parte Geral, do RICMS/02, ensejando a desclassificação da mesma e o conseqüente desacobramento fiscal, com a cobrança de ICMS, MR e da Multa Isolada prevista no Artigo 55, Inciso II, da Lei nº 6.763/75. Mantidos o ICMS e a MR. Entretanto, deverá ser excluída a Multa Isolada capitulada no art. 55, II, da Lei n.º

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

6763/75, face ao preceito do art. 106, II, "a" do CTN. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

O contribuinte foi notificado da decisão e dela recorreu.

Levado a julgamento, a decisão, pela manutenção integral 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 de trânsito de mercadorias, da nota fiscal apresentada, por não consignar datas de emissão e 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”.

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- 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:

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, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos: (...)

Efeitos de 01/01/76 a 31/10/2003 - Redação original:

"II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-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, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:"

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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*”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 benéfica.

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*’.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 de ambos recursos, e, no mérito, pelo provimento do recurso do contribuinte e pelo não provimento do aviado pela Fazenda.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. 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 II do art. 55 prevê a aplicação de multa isolada, no percentual de 40%, *‘por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacoberta de documento fiscal’*. Não mais sendo considerado inidôneo o documento fiscal, a mercadoria não estava desacoberta e, portanto, 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**