

Acórdão: 17.858/06/1<sup>a</sup> Rito: Sumário  
Impugnação: 40.010117449-01  
Impugnante: Minas Distribuidora de Petróleo Ltda. (Autuada)  
Coobrigado: Transoberano Ltda.  
Proc. S. Passivo: José Domingos Chionda Júnior/Outros  
PTA/AI: 02.000210775-13  
CNPJ: 01.477.829/0007-38  
Origem: DF/Uberaba

---

### **EMENTA**

**NOTA FISCAL – DESCLASSIFICAÇÃO – INIDONEIDADE –** Constatou-se o transporte de álcool acobertado por notas fiscais que não correspondiam à real operação, haja vista a comprovação pelo Fisco de que o produto transportado saiu de estabelecimento diverso daquele informado nas referidas notas fiscais. Caracterizada a inidoneidade dos documentos nos termos do art. 134, inciso II, da Parte Geral do RICMS/02, vigente à época. Legítimas, portanto, as exigências fiscais. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre transporte desacobertado de documentação fiscal de 15.100 litros de álcool etílico hidratado carburante. No momento da abordagem fiscal, ocorrida em 22/08/2005 no Posto Fiscal Orlando Pereira da Silva, foram apresentadas as notas fiscais n.º 000.055 e 000.056 emitidas em 22/08/2005 por Minas Distribuidora de Petróleo Ltda., localizada em Paulínia/SP, as quais foram desconsideradas pelo Fisco em virtude de inidoneidade, por não corresponderem à real operação. O veículo transportador foi carregado e lacrado na Usina de Álcool COSAN, conforme demonstraram os lacres da carga e o Boletim de Entrega do Álcool, contrariando, portanto, a informação contida nas citadas NFs, que consignam como local de carregamento a empresa Transo Ltda.

Lavrado em 11/12/2005 - AI exigindo ICMS, MR e MI (capitulada no art. 55, inciso X da Lei 6763/75).

Inconformada, a Autuada apresenta por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 28/42.

O Chefe da AF/1º Nível Uberaba declarou a intempestiva da Impugnação apresentada através do “Ato Declaratório” de fls. 69. Contra este ato a Autuada interpôs Reclamação de fls. 74/85, a qual foi indeferida pela Auditoria Fiscal às fls. 89.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Novamente inconforma a Autuada interpôs Recurso de Agravo fls. 93/108, cujas razões foram acolhidas pela Auditoria Fiscal às fls. 116/119.

O Fisco se manifesta às fls. 123/129, refutando as alegações da Impugnante.

### **DECISÃO**

#### **DA PRELIMINAR**

Argüi a Impugnante a nulidade do Auto de Infração ao argumento de que a operação deu-se de forma regular. Adverte que cumpriu todas as determinações contidas na Lei 6763/75. Acrescenta, ainda, que o Fisco não poderia constituir o crédito tributário sem antes ter concluído o trabalho de fiscalização.

Entretanto, razão não lhe assiste. A irregularidade da operação e a inobservância das disposições contidas na citada lei serão fartamente demonstradas quando do exame do mérito.

Contrariamente ao alegado pela Impugnante, o vertente Auto de Infração somente foi lavrado em 11/12/2005, após exame minucioso pelo Fisco da documentação lhe apresentada, bem como da conferência da carga transportada e, ainda de informações colhidas junto a terceiros, consoante se extrai dos seguintes documentos acostados aos autos: Contagem Física de Mercadorias em Trânsito (fls. 15 e 16), “e-mail” da empresa Transo Ltda. informando que a Autuada não armazena produto em sua base (fls. 17) e Termos de Apreensão e Depósito – TAD (fls. 02 e 03).

Assim sendo, rejeita-se a prefacial argüida.

#### **DO MÉRITO**

Exige-se no presente trabalho fiscal ICMS, MR e MI estatuída no art. 55, inciso X da Lei 6763/75 (a seguir transcrito), em face da constatação pelo Fisco, em 22/08/2005 do transporte desacobertado de documentação fiscal de 15.100 litros de álcool etílico hidratado carburante.

“Art. 55 - As multas paras as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

X - por emitir ou **utilizar documento inidôneo** - 40% (quarenta por cento) do valor da prestação ou da operação, cumulado com estorno de crédito há hipótese de sua utilização, salvo, nesse caso, prova concludente de que o imposto correspondente tenha sido integralmente pago;” (gn)

As notas fiscais de n.º 000.055 e 000.056 emitidas pela Autuada em 22/08/2005 apresentadas no momento da ação fiscal foram desconsideradas em virtude

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de não corresponderem à real operação, sendo, portanto, inidôneas nos termos do art. 134, inciso II do RICMS/02 vigente à época, a seguir reproduzido.

“Art. 134 – Considera-se inidôneo o documento:

(...)

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

No campo “Descrição dos Produtos” das citadas notas fiscais constava a informação de que o produto transportado havia sido carregado na base da Transo Ltda. Entretanto, em pesquisa realizada junto a esta empresa (doc. de fls. 17), obteve o Fisco notícia de que o carregamento das mercadorias autuadas não se deu naquela localidade.

Outrossim, os lacres da carga e o Boletim de Entrega de Álcool (doc. de fls. 14) confirmaram que os produtos saíram da Usina de Álcool COSAN.

Caracterizada, por conseguinte, a inidoneidade das notas fiscais anexadas às fls. 08/13.

Dentre as obrigações dos contribuintes elencadas no art. 16 da Lei 6763/75, verifica-se que, no caso em apreço, a prevista no inciso VI (a seguir reproduzido) não foi observada pela Autuada.

“Art. 16 – São obrigações do contribuinte:

(...)

VI – escriturar os livros e emitir documentos fiscais **na forma regulamentar;**” (gn)

Oportuno destacar que, a forma regular de emitir documentos fiscais origina-se do Convênio S/N.º de 15/12/70. Na legislação tributária mineira encontra-se inserida no Capítulo I, da Parte 1, do Anexo V do RICMS/02 e na legislação tributária paulista no art. 127 do RICMS/SP. Alerta-se que referidas legislações determinam que a nota fiscal deve ser emitida pelo estabelecimento que promover a saída real ou simbólica de mercadoria. No entanto, este não foi o procedimento adotado pela Autuada.

Restando caracterizada a inidoneidade dos documentos apresentados, nos termos do art. 134, inciso II, Parte Geral do RICMS/02 (vigente à época) e art. 39, § 4º, inciso II da Lei 6763/75, afiguram-se legítimas as exigências de ICMS e MR, vez que as mercadorias encontram-se desacobertas, consoante estabelecia o art. 149, inciso I, Parte Geral do RICMS/02 (vigente à época).

Vale ressaltar que, muito embora tenha havido alteração dos dispositivos supra citados, a irregularidade ora detectada continua definida como infração, a teor do disposto no art. 149, inciso IV, Parte Geral do RICMS/02 (a seguir transcrito), não sendo aplicáveis, portanto, as disposições contidas no art. 106 do CTN.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*(Efeitos a partir de 16/03/2006 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, inciso II, ambos do Dec. N.º 44.258, de 15/03/2006.)*

“Art. 149 - Considera-se desacobertada, para todos os efeitos, a prestação de serviço ou a movimentação de mercadoria:

(...)

IV - com documento não enquadrado nas hipóteses do inciso anterior ou do inciso V do caput do art. 216 deste Regulamento e **que contenha informações que não correspondam à real operação ou prestação.**” (gn)

Legítima, ainda, a penalidade exigida capitulada no art. 55, inciso X, da Lei 6763/75, posto que comprovado a utilização de notas fiscais inidôneas para transportar mercadorias.

Por derradeiro, vale acrescentar que a responsabilidade atribuída à Transoberano Ltda. pelo vertente crédito tributário alicerça-se nas disposições contidas no art. 21, inciso II, alínea “d” da Lei 6763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida, em parte, a Conselheira Juliana Diniz Quirino (Relatora), que o julgava parcialmente procedente para excluir a Multa Isolada aplicada. Designada relatora a Conselheira Aparecida Gontijo Sampaio (Revisora). Participaram do julgamento, além dos signatários, a Conselheira retro mencionada e o Conselheiro Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 22/09/06.**

**Roberto Nogueira Lima**  
**Presidente**

**Aparecida Gontijo Sampaio**  
**Relatora**

|                                                            |
|------------------------------------------------------------|
| <b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b> |
|------------------------------------------------------------|

---

|                   |                                                 |               |
|-------------------|-------------------------------------------------|---------------|
| Acórdão:          | 17.858/06/1 <sup>a</sup>                        | Rito: Sumário |
| Impugnação:       | 40.010117449-01                                 |               |
| Impugnante:       | Minas Distribuidora de Petróleo Ltda. (Autuada) |               |
| Coobrigado:       | Transoberano Ltda.                              |               |
| Proc. S. Passivo: | José Domingos Chionda Júnior/Outros             |               |
| PTA/AI:           | 02.000210775-13                                 |               |
| CNPJ:             | 01.477.829/0007-38                              |               |
| Origem:           | DF/Uberaba                                      |               |

---

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

Aos 22 de agosto de 2005, constatou-se, no Posto fiscal Orlando Pereira da Silva, o transporte desacobertado de documento fiscal hábil e regular das mercadorias relacionadas nos Termo de Apreensão e Depósito- TAD n. 018990 e 018991.

No momento da abordagem, foram apresentadas as notas fiscais n. 000055 e 000056, desclassificadas por não corresponderem à real operação.

Verificou-se que o veículo foi carregado e lacrado na usina de álcool Cosan, conforme lacres da carga relacionados no boletim de entrega de álcool, emitido pela mesma, e na contagem física de mercadoria em trânsito, contrariando a informação contida nas notas fiscais, as quais consignam como local de carregamento a empresa Transo Ltda.

Além disso, a empresa Transo Ltda teria enviado aos fiscais da Fazenda um e-mail esclarecendo que não armazena produtos em sua base.

Foi lavrado Auto de infração, para exigir ICMS/ST, MR e MI (55 X), pela infringência aos artigos: 16 VI, VII, IX e XIII, da Lei 6.763/75 – 134 II e 149 I do RICMS/02.

Instruíram-no os documentos de fls. 02-03 e 07-27.

\*Auto de Infração lavrado em 11.12.2005 (fls. 04-06) e recebido em 04.01.2006 (fls. 24-25);

\*TAD n. 018990 (fl. 02) – NF 000056 – 5050 l. de álcool – lacres n. 0068618, 0064959, 0070515, 0068619, 0068681 e 0071823, de propriedade de Usina de Álcool Cosan F. Junqueira – depositário: Helder Miranda Silva;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

\*TAD n. 018991 (fl. 03) – NF 000055 – 10050 l. de álcool – lacres n. 0068618, 0064959, 0070515, 0068619, 0068681 e 0071823, de propriedade de Usina de Álcool Cosan F. Junqueira – depositário: Helder Miranda Silva (sócio da autuada);

\*NF n. 000056 (fls. 08-10) – emitida, em 22.08.2005, por Minas Distribuidora de Petróleo Ltda., para Posto México Plus Ltda (Uberlândia/MG) - natureza: venda (CFOP 6655) – produto: 5050 l. álcool hidratado etílico carburante – obs., neste campo: “ONU 1170 II etanol 33 / produto carregado na base da Transo Ltda.” – destaque de ICMS/ST a 12% - transportadora: Trasoberano Ltda – veículo placa GPD-1121 – frete pelo emitente;

\*NF n. 000055 (fls. 11-13) – emitida, em 22.08.2005, por Minas Distribuidora de Petróleo Ltda, para Ferreira e Figueiredo Ltda (Araguari/MG) - natureza da operação: venda (CFOP 6655) – produto: 10050 l. álcool hidratado etílico carburante – obs., neste campo: “ONU 1170 II etanol 33 / produto carregado na base da Transo Ltda” – destaque de ICMS/ST a 12% - transportadora: Trasoberano Ltda – frete pelo emitente;

\*Cosan – Boletim de entrega de álcool (fl. 14) – menciona o n.º dos lacres, o veículo placa GPD-1121 – capacidade: 15.100 l. / volume faturado: 14.800 l;

\*contagem física de mercadorias (fls. 15-16) – observa que foram retirados os lacres da usina Cosan e relacrados com lacres SEF/MG 6129102, 6031279, 6129101, 6129124, 6129100 e 6035086;

\*e-mail enviado por sallasar@transo.com.br (fl. 17) – a emitente dos documentos “*não armazena produto na Base da Transo, sendo assim a mesma não efetuou tal carregamento conf. NF 000056, acrescentando também que o veículo e motorista não têm cadastro na Transo*”;

\*NF Avulsas n. 555920 e 555919 (fls. 21-22);

\*documentos do veículo e do motorista (fl. 23).

A divergência de votos restringe-se à possibilidade de incidência da multa isolada capitulada no art. 55 X da Lei 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dispunha o RICMS/02, em seu artigo 134, que “*considera-se inidôneo o documento: (...) II - não enquadrado nas hipóteses do artigo anterior e com informações que não correspondam à real operação ou prestação*”.

O artigo 149, por seu turno, complementa que:

“considera-se desacoberta, para todos os efeitos, a prestação de serviço ou a movimentação de mercadoria:

I - com documento fiscal falso ou ideologicamente falso;

Efeitos de 15/12/2002 a 15/03/2006:

I - com documento fiscal falso ou inidôneo”.

(...)

IV - com documento não enquadrado nas hipóteses do inciso anterior ou do inciso V do caput do art. 216 deste Regulamento e que contenha informações que não correspondam à real operação ou prestação.

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 - (...)

X - por emitir ou utilizar documento 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;

Efeitos de 31/12/97 a 29/12/2005:

“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 15 de março de 2006, foi editado o Decreto n.º 44.258, alterando o quadro normativo anteriormente apresentado. Confira-se:

Art. 1º O Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto n.º 43.080, de 13 de dezembro de 2002, passa a vigorar com as seguintes alterações:

(...)

“Art. 134. Considera-se inidôneo o documento fiscal que apresente emenda ou rasura ou esteja preenchido de forma que lhe prejudique a clareza quanto à:

I - identificação do adquirente, do destinatário, do tomador do serviço ou do transportador;

II - base de cálculo, à alíquota ou ao valor do imposto;

III - descrição da mercadoria ou do serviço”.

Em contrapartida, foi acrescido, ao alhures citado art. 149, o inciso IV, pelo qual mantém-se o desacobertamento da mercadoria, embora o documento não mais seja considerado inidôneo.

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

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

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

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

O primeiro caso trata da hipótese da lei nova não mais definir como infração fiscal determinado ato positivo ou negativo, tendo, claramente, a mesma inspiração do art. 153, § 6º, da Constituição de 88, e art. 2º, par. único, do Código

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 comentário, 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 DELINQUENTE 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Em suma, o fato descrito no Auto de infração deixou de gerar a inidoneidade (ou a falsidade) documental, retirando, portanto, a possibilidade de enquadramento do mesmo à hipótese descrita no dispositivo penal capitulado, qual seja, o inciso X do art. 55 da lei 6763.

Cabe mencionar que, em virtude do inciso IV, acrescido ao art. 149 do RICMS/02, a mercadoria, nas circunstâncias descritas, é considerada desacoberta de documentação fiscal hábil, o que permite a exigência do imposto e da multa de revalidação, bem como autorizaria a multa isolada do art. 55 inciso II, 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, julgo parcialmente procedente o lançamento formalizado no Auto de Infração impugnado, para excluir a penalidade do art. 55 X.

**Sala das Sessões, 22/09/06.**

**Juliana Diniz Quirino**  
**Conselheira**