

Acórdão: 16.419/04/3^a Rito: Ordinário
Impugnação: 40.010110952.02
Impugnante: Carol Transporte e Comércio de Cereais Ltda.
Proc. S. Passivo: Alyson Carvalho Rocha / outros
PTA/AI: 01.000142644.37
Inscrição Estadual: 698.207390.00-35
Origem: DF/Varginha

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – NOTA FISCAL INIDÔNEA. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais declaradas inidôneas. Vedação ao crédito prevista no art. 70, V, do RICMS/02. Correta a glosa do crédito efetuada pelo Fisco.

MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO FINANCEIRO DIÁRIO. Constatação, mediante levantamento quantitativo financeiro diário, de entradas, saídas e estoque de mercadorias sem a documentação fiscal correspondente. Infrações caracterizadas. Exigências fiscais mantidas.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a exigência de ICMS, MR e MI por ter o Fisco constatado que a Autuada utilizou notas fiscais inidôneas para acobertar todas as compras de milho e feijão efetuadas sem documento fiscal, bem como promoveu entradas, saídas e manteve em estoque mercadorias desacobertas de documento fiscal, irregularidades estas apuradas através de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LQFD.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, através de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 87/104, contra a qual o Fisco, se manifesta às fls. 125/129.

Tendo em vista a juntada de documentos pelo Fisco às fls. 130/145, abriu-se vistas dos autos à Impugnante, conforme documentos de fls. 146/148, que comparece às fls. 149/151 reiterando seus argumentos de defesa, os quais foram refutados pela tréplica fiscal de fls. 153/154.

A Auditoria Fiscal, através do parecer de fls. 157/165, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Versa a presente autuação sobre a exigência de ICMS, MR e MI por ter o Fisco constatado que a Autuada utilizou notas fiscais inidôneas para acobertar compras de milho e feijão efetuadas sem documento fiscal, bem como promoveu entradas, saídas e manteve em estoque mercadorias desacobertadas de documento fiscal, irregularidades estas apuradas através de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LQFD.

Os créditos estornados são relativos a valores indevidamente apropriados pela Autuada, tendo em vista que se referem a imposto destacado em documentos formalmente declarados inidôneos, nos termos da Resolução 1926/89, conforme atos declaratórios publicados na imprensa oficial mineira. As notas fiscais declaradas inidôneas, bem como a comprovação de publicação dos respectivos atos declaratórios, encontram-se anexadas aos autos às fls. 31/74.

A legislação que rege a matéria, a teor do disposto no artigo 70, inciso V do Decreto 43.080/02, veda expressamente a apropriação de créditos de imposto destacado em documento fiscal falso/inidôneo:

“Art. 70 – Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

V – a operação ou a prestação estiverem acobertadas por documento fiscal falso ou inidôneo, salvo prova concludente de que o imposto devido pelo emitente foi integralmente pago;”

Tendo em vista a ressalva prevista no texto legal, o Fisco, após a publicação dos atos declaratórios de inidoneidade dos documentos objeto da autuação, intimou o contribuinte a apresentar documentos que comprovassem a efetividade do pagamento do imposto por parte dos emitentes, conforme Termo de Intimação anexado às fls. 28/29, devidamente recebido pelo representante legal da empresa.

O contribuinte não logrou comprovar que o pagamento do imposto foi efetivado, portanto correto está o Fisco em estornar os valores indevidamente apropriados, conforme demonstrado na VFA _ Verificação Fiscal Analítica de fls. 11/12 e 18/19, exigindo o imposto recolhido a menor no período fiscalizado, acrescido da correspondente multa de revalidação e da multa isolada previstas nos artigos 56, II e 55, X , da Lei 6763/75, respectivamente.

Observe-se que em momento algum a Impugnante nega que adquiriu as mercadorias através das notas fiscais declaradas inidôneas. Apenas tenta se eximir da obrigação tributária, argüindo que desconhecia o fato dos documentos serem inidôneos, pois estes lhe foram apresentados de acordo com as normas legais.

As argüições de boa fé, no entanto, não a socorrem, tendo em vista as

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

disposições contidas no § 2º, artigo 2º da CLTA/MG.

O contribuinte alega, ainda, que os atos declaratórios foram publicados após a ocorrência das operações descritas nos documentos e que o Fisco está desrespeitando o princípio da irretroatividade das leis.

Entretanto, tais argumentos não encontram respaldo na legislação tributária.

Os atos declaratórios decorrem de realização de diligência especialmente efetuada para a investigação real da situação do contribuinte e das operações por ele praticadas, sendo providenciado nos termos do artigo 1º da Resolução n.º 1.926/89, quando detectada a ocorrência de quaisquer das situações arroladas nos incisos I a IV do artigo 3º da referida resolução.

Na realidade trata-se de **um ato de reconhecimento de uma situação preexistente, não criando nem estabelecendo coisa nova, ou seja, tende apenas a fazer a explicação de um fato ou afirmar a existência do que já existia.**

Vale esclarecer, ainda, que os atos declaratórios não se revestem da condição de normas complementares (art. 100, I, do CTN), de acordo com a proposição apresentada pela defesa. Este dispositivo abriga tão somente os atos que oferecem disciplinamentos viabilizadores de normas hierarquicamente superiores, tendo caráter orientador, como Resoluções, Portarias e Instruções Normativas. Os atos declaratórios de inidoneidade, por sua vez, nada normatizam, apenas declaram situações preexistentes. Assim, não estão sujeitos a vigência estipulada pelo art. 103.

Desse modo, os documentos inidôneos, ao serem emitidos, já nasceram eivados de vício substancial insanável, o que tornam as operações vinculadas a eles, desacobertas para todos os efeitos, conforme preceitua o art. 149, inciso I do RICMS/02, estando corretas as exigências fiscais.

O Fisco apurou também, através de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LQFD, que o contribuinte promoveu entrada, saída e manteve em estoque mercadorias desacobertas de documento fiscal.

Os demonstrativos do levantamento efetuado encontram-se às fls. 13/17 e 20/27, sendo que o Fisco exige a multa isolada prevista no artigo 55, XXII, da Lei 6763/75 (**vigente à época dos fatos**), calculada no percentual de 10%, conforme previsão contida no texto legal, pelas entradas desacobertas de documento fiscal e ICMS, MR e MI, prevista no artigo 55, II, “a” da mesma Lei, pelas saídas e manutenção em estoque de mercadorias sem documentação fiscal.

O LQFD – Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – constitui técnica fiscal idônea prevista no artigo 194, IV, do RICMS/02.

O levantamento foi realizado a partir dos documentos emitidos pelo próprio contribuinte, ou seja, os estoques registrados no livro Registro de Inventário e os documentos fiscais de entrada e saída emitidos/registrados em sua escrita fiscal, exceto aquelas notas fiscais declaradas inidôneas, uma vez que o Fisco comprovou de forma

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inequívoca que as mercadorias entradas no estabelecimento no período fiscalizado não foram acobertadas por tais notas, que se prestaram somente a gerar crédito indevido para o contribuinte.

Corroboram a tese do Fisco os documentos juntados por ocasião da manifestação fiscal de fls. 130/145, abrindo-se vistas ao contribuinte, conforme documentos de fls. 146/147.

Tais documentos atestam que os carimbos apostos nas notas fiscais declaradas inidôneas são falsos, pois em consulta ao sistema de controle de uso de carimbos pelo Fisco, utilizado pela SEF (constante do sistema SICAF), apurou-se que a numeração identificadora dos carimbos presentes nos documentos refere-se a carimbos que não estavam sendo utilizados em serviço naquelas datas, ou estavam sendo utilizados em outra unidade fiscal, diversa daquela por onde supostamente as mercadorias teriam transitado.

Além disso, outras diferenças podem ser observadas, quando se comparam detalhes dos carimbos apostos nos documentos com os *fac-símile* dos carimbos oficiais, tais como o tamanho do brasão, a espessura da linha que delimita o retângulo do carimbo, as falhas e defeitos presentes nos carimbos oficiais e ausentes naqueles constantes dos documentos.

Estas evidências demonstram que tem razão o Fisco em não considerar tais notas no levantamento, uma vez que as mercadorias entradas no estabelecimento não foram por elas acobertadas.

Voltando ao LQFD, ressalte-se que constitui técnica fiscal que busca refletir a posição do estoque existente no estabelecimento a cada dia, tanto em termos de quantidade quanto em termos de valor. Desta forma, caso haja a emissão de documento fiscal de saída de mercadoria sem que o estoque escriturado seja suficiente para suprir tal saída, o levantamento acusa que houve “*saída sem estoque*” – SSE, o que pressupõe a ocorrência de entrada de mercadoria desacobertada de documento fiscal.

Por outro lado, se ao final de um determinado período o LQFD indicar como resultado um estoque de mercadoria em quantidade superior àquela efetivamente existente (ou seja, superior ao estoque declarado pelo contribuinte no Registro de Inventário ou verificado em contagem física pelo Fisco), significa que aquela quantidade excedente foi comercializada sem emissão de documento fiscal. E ainda, se no final do período o levantamento mostra que não há mercadorias no estabelecimento, mas o contribuinte declarou (ou foi constatado fisicamente pelo fisco) a existência de mercadoria em estoque, significa que aquela quantidade de mercadoria está sendo mantida em estoque sem documento fiscal.

O LQFD constitui-se, portanto, de um levantamento matemático que procura refletir o estoque existente no estabelecimento diariamente.

Equívoca-se a Autuada quando alega que há dupla exigência sobre o mesmo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fato, porque uma situação é a análise da correção dos créditos que estão sendo apropriados pelo contribuinte e, a outra, é a verificação se as quantidades de mercadorias, por espécie, que deram saída do estabelecimento, estão compatíveis com as quantidades entradas somadas àquelas existentes no estoque no início do período fiscalizado.

Reiterando, na Verificação Fiscal Analítica, faz-se a análise da escrita fiscal da Impugnante observando se os créditos destacados nas Notas Fiscais de Entrada e apropriados pelo contribuinte estão corretos. No Levantamento Quantitativo Financeiro Diário, verifica-se as quantidades de mercadorias, por espécie, que deram saída do estabelecimento da Impugnante e sua compatibilidade com as quantidades entradas somadas àquelas existentes no estoque do estabelecimento.

Neste sentido, improcede a alegação da defesa de que a base de cálculo deveria ser o valor constante dos documentos fiscais autuados e que o Fisco estaria exigindo tributo e multas calculados sobre valores relativos a notas fiscais legítimas, regularmente escrituradas. Confrontando-se as notas fiscais de entrada lançadas no LQFD com aquelas registradas no LRE (fls. 110/120), verifica-se que todas (exceto as declaradas inidôneas) constam do levantamento.

Tampouco tem respaldo legal as alegações de inaplicabilidade da taxa SELIC para a cobrança de juros moratórios, uma vez que a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado são disciplinados pela Resolução 2.880/97, editada tendo em vista o disposto nos artigos 127 e 226 da Lei 6763/75, que estabelecem vinculação dos critérios adotados para cobrança de juros moratórios e de correção dos débitos estaduais decorrentes do não-pagamento de tributos e multas no prazo legal aos mesmos critérios prescritos para os débitos fiscais federais, sendo estes critérios estabelecidos pela Lei Federal n.º 9.430/96, em seus artigos 5º, § 3º e 75.

Indevida, também, é a argumentação de que as multas impostas caracterizam confisco ou são ilegais.

A multa de revalidação exigida (50% sobre o valor do imposto) bem como as penalidades isoladas aplicadas estão previstas na legislação tributária mineira – Lei 6763/75 – garantindo que sua aplicação está alicerçada na tipicidade indiscutivelmente necessária em Direito Tributário, sendo multas de caráter punitivo, exigidas em função da falta de pagamento do imposto e descumprimento de obrigações acessórias, detectadas através de ação fiscal.

Por último, merece ser destacado que as alegações apresentadas pela Autuada após ter tido vistas do processo (fls. 149/151) não tem qualquer fundamento legal. As infrações apontadas no Auto de Infração estão devidamente caracterizadas nos autos, não havendo espaço para a aplicação do disposto no artigo 112 do CTN.

Da mesma forma, o presente lançamento está devidamente fundamentado na legislação tributária vigente, não havendo que se falar em descumprimento do artigo 142 do CTN.

Observação Final:

A Autuada solicita a realização de diligências junto aos Fiscos de origem das notas fiscais autuadas, no intuito de esclarecer quais providências foram tomadas para exigir o pagamento do imposto destacado nos documentos, bem como qual a responsabilidade penal dos sócios das empresas envolvidas.

Cabe aqui salientar que as providências cabíveis ao Fisco mineiro foram tomadas, na medida em que, conforme informa o autuante, foram expedidos os Avulsos de Conferência que resultaram na declaração de inidoneidade dos documentos envolvidos, conforme atos devidamente publicados na imprensa oficial mineira, em conformidade com a Resolução 1926/89.

Assim, o julgamento do presente processo tributário administrativo deve se desenvolver normalmente, conforme disciplinamento contido na CLTA/MG, independentemente de eventuais ações a serem desenvolvidas pelo Fisco de outros Estados, sobre as quais o Fisco mineiro não tem qualquer poder de gerência.

Os demais argumentos apresentados pela Impugnante são insuficientes para descaracterizar a infração.

Diante do exposto, ACORDA a 3.^a Câmara de Julgamento do CCMG, 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, do art. 55, XXII, da Lei 6763/75. Designado Relator o Conselheiro José Eymard Costa (Revisor). A Conselheira Juliana Diniz Quirino apresentará voto em separado, nos termos do art. 43 do Regimento Interno. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marismar Cirino Motta. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Regina Beatriz dos Reis e Juliana Diniz Quirino.

Sala das Sessões, 04/05/04.

**Cláudia Campos Lopes Lara
Presidente**

**José Eymard Costa
Relator**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 16.419/04/3^a Rito: Ordinário
Impugnação: 40.010110952.02
Impugnante: Carol Transporte e Comércio de Cereais Ltda.
Proc. S. Passivo: Alyson Carvalho Rocha / outros
PTA/AI: 01.000142644.37
Inscrição Estadual: 698.207390.00-35
Origem: DF/Varginha

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

Versa o presente Processo Tributário-Administrativo sobre autuação decorrente de fiscalização realizada em estabelecimento da Impugnante, pelo qual foi constatado, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário/Verificação Fiscal Analítica, que *“o contribuinte utilizava Notas Fiscais inidôneas/falsas para acobertar todas suas compras, de milho e feijão, sem documentação fiscal”*.

Desta prática resultou: entradas desacobertadas; saídas desacobertadas; estoque desacobertado e aproveitamento indevido de créditos, sendo aplicadas as penalidades previstas nos artigos 55, II – a, X e XXII; e 56, II.

Instruíram o Auto de Infração os seguintes documentos fiscais:

- Trans Persan Ltda. (Turvolândia/MG): NFs n. 001167/69/75/76/79/80/82/83/85/87/89/90/92 (fls. 31-43);

Ato de inidoneidade publicado em 15.05.2003, sob o fundamento de impressão de documentos fiscais sem a devida autorização. (fls. 72);

- Cerealista Vale do Ouro Ltda. (Cuiabá/MT): NFs n. 001235/37/38/43 – 26.12.2002 (fls. 44-47);

Ato de inidoneidade publicado em 04.06.2003, sob o fundamento de encerramento irregular de atividades – inidoneidade de todos os documentos emitidos após 30.10.02. (fls. 73);

- Integro - Com. Ind. e Representação Ltda. (Ituiutaba/MG): NFs 001123/24/25/38/44/46/47/49 (fls. 48-55);

Ato de inidoneidade publicado em 26.04.2003. (fls. 74);

- Clécio Klein (Planaltina/DF): NFs n. 000304/08/09/13;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dados constantes da NF: CPF 664.973.885-91 (pertencente a outra pessoa); CNPJ 00.709.030/0001-71 (pertencente a outra empresa – comércio varejista); CF DF 04.598.885/001-40 (inscrição inválida) (fls. 56);

Ato de inidoneidade publicado em 04.06.2003, sob o fundamento de impressão de documentos fiscais sem a devida autorização. (fls. 73);

- Vítor Pereira e outro (Divinolândia/SP): NFs 000159/60/62/66/70/75/76/77/79/80/81/84;

dados constantes da NF: CPF/CNPJ 251880.818-30 (pertence a outra pessoa); gráfica não habilitada desde 10.05.97; AIDF falsa;

Ato de inidoneidade/falsidade publicado em 04.06.2003, sob o fundamento de empresa fictícia. (fls. 73);

As mencionadas notas fiscais, após declaradas inidôneas, tiveram seu crédito estornado, com fundamento no art. 70, V, do RICMS. *In verbis*:

Art. 70 – Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando: (...) V – a operação ou a prestação estiverem acobertadas por documento fiscal falso ou inidôneo, salvo prova concludente de que o imposto devido pelo emitente foi integralmente pago

Deve-se mencionar que não foi comprovado o pagamento do imposto ou sequer das operações então realizadas.

Correta, pois, a cobrança da diferença do imposto, acrescido de multa de revalidação e da multa isolada do art. 55, X, da lei 6763.

A Impugnante questionou os valores que serviram de base à autuação, alertando para o fato de que *“a base de cálculo utilizada nas ‘entradas desacobertadas’ no ano de 2003 é de R\$ 544.124,00, enquanto que, ao somarmos o valor das notas de entrada, chegamos à base de cálculo de R\$ 445.853,00. (...) As bases de cálculo sobre as quais incidiram as multas isoladas e de revalidação são de valores totalmente diversos daqueles constantes das notas fiscais consideradas inidôneas, não tendo sido demonstrado o critério utilizado para determiná-las”*.

Não procede a indignação. Como bem explicou o fiscal autuante, *“os estornos dos créditos se deram através da recomposição da conta gráfica (Verificação Fiscal Analítica). As demais infrações foram verificadas através do Levantamento Quantitativo Financeiro Diário e não há coincidência entre a base de cálculo das entradas desacobertadas e os valores das notas fiscais porque, além da aquisição com notas falsas/inidôneas, a Autuada promoveu compra sem qualquer documento”*. Observa que, a princípio, foram apuradas quantidades que, depois, foram multiplicadas pelo preço médio, apurando-se o valor da base de cálculo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, autoriza a exclusão das notas fiscais, no levantamento quantitativo, ter-se demonstrado que as mercadorias não circularam.

A empresa impugnante alega, ainda, que houve cumulação de várias multas sobre o mesmo fato, penalizando-a duplamente (incidência do artigo 55, incisos II, X e XXII), bem como as multas são abusivas, por serem calculadas com base no valor principal.

Também quanto a este item, não merece acolhida a defesa. Foi exigido ICMS, MR e MI (art. 55, X), pelo aproveitamento indevido de créditos; ICMS, MR e MI (art. 55, II), pelas saídas e manutenção em estoque de mercadorias sem documentação fiscal; e MI (art. 55, XXII), pelas entradas desacobertadas. São hipóteses de incidência diferenciadas, com bases de cálculo distintas.

Não obstante a configuração da infração descrita no então vigente inciso XXII do art. 55, a Lei 14.699/2003, que alterou a Lei 6763/75, revogou-o. *Ipsis litteris*:

“Art. 43 - Revogam-se as disposições em contrário, especialmente:

I - os dispositivos abaixo relacionados da Lei nº. 6.763, de 26 de dezembro de 1975:

j) incisos XV, XX e XXII do art. 55”.

Assim, em razão do Princípio da retroatividade benigna da lei tributária, há de prevalecer, no caso em exame, a norma posterior, em prejuízo deste item 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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*).

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“Estando o juiz obrigado a aplicar a lei que mais favoreça, de qualquer modo, o agente, e podendo escolher entre uma norma e outra, não há razão para impedir-se a combinação das duas, como forma de integração necessária à obrigatória aplicação da lei mais favorável”. (*Código penal comentado*, 1991, 3ª ed., SP: Renovar, p. 06)

Data vênua, ao combinar dispositivos de diferentes leis, o juiz estaria legislando; uma vez que aplicaria um texto que, em momento algum, teve vigência.

Como a apuração da norma penal mais benéfica deve ser realizada em concreto e não abstratamente, não há que se falar em aumento do percentual da Multa Isolada, a qual não poderá ser aplicada ao caso *sub examen*, por não ter sido capitulada no Auto de Infração impugnado.

No tocante aos questionamentos relativos ao caráter confiscatório das multas aplicadas e à impossibilidade de utilização da taxa Selic como índice de correção monetária, não pode esta Casa se manifestar, por expressa vedação legal. Uma vez previstos em lei, qualquer debate acerca de sua constitucionalidade há de ser travado no Poder Judiciário.

Por todo o acima exposto, voto pela procedência parcial do lançamento formalizado no Auto de Infração impugnado, para excluir a Multa prevista no revogado inciso XXII do art. 55 da Lei 6763/75.

Sala das Sessões, 04/05/04.

Juliana Diniz Quirino
Conselheira - CC/MG

LDQ/