

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.576/11/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000170177-91
Impugnação: 40.010129986-72, 40.010130416-22 (Coob.)
Impugnante: COMAP Comércio e Mecânica de Alta Precisão Ltda.
IE: 758150095.00-27
Adilson Barbosa (Coob.)
CPF: 126.787.086-91
Proc. S. Passivo: Samarone Nogueira Martins/Outro(s)(Aut. e Coob.)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - DOCUMENTO FISCAL FALSO. Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em documentos fiscais declarados falsos, nos termos do art. 39, § 4º, inciso I, alínea “a” da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada, conforme o art. 70, inc. V da Parte Geral do RICMS/02, pois a Autuada não apresentou comprovantes de recolhimento do ICMS devido pelos emitentes dos documentos fiscais. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista nos inciso XXXI do art. 55 da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, destacados em 26 (vinte e seis) notas fiscais declaradas falsas, nos termos do art. 39, § 4º, inc. I, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, nos exercícios de 2009 e 2010.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e da Multa Isolada prevista no inciso XXXI do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Inconformados, Sujeito Passivo e Coobrigado apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 245/256, na qual alegam:

1. preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração (AI), porque entende que a Administração Pública não teve motivos nem motivação para praticar o ato;
2. são adquirentes de boa-fé, pois ao aproveitar os créditos do ICMS não sabiam que os documentos eram falsos;
3. a multa isolada é confiscatória.

O Fisco se manifesta às fls. 272/279.

DECISÃO

Da Preliminar

É improcedente a alegação da Autuada de nulidade do Auto de Infração (AI), por falta de motivo e motivação do ato administrativo de lançamento.

Conforme se observa no relatório do AI de fls. 03/04 e no “Anexo 1- Relatório Circunstanciado do Auto de Infração”, às fls. 07/10, o ato administrativo de lançamento contém motivo e motivação.

O Fisco foi claro ao informar à Autuada que o motivo do estorno do crédito do ICMS foi o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, destacados em 26 (vinte e seis) notas fiscais declaradas falsas, nos termos do art. 39, § 4º, inc. I, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, nos exercícios de 2009 a 2010.

Especialmente às fls. 10, constam todos os detalhes da motivação que conduziu o Fisco a estornar o crédito das notas fiscais declaradas falsas. Na sequência, às fls. 12/13, 15/16 e 18/19 constam as informações relativas aos dados das notas fiscais e recomposição da conta gráfica.

Para provar o motivo, o Fisco anexou, às fls. 22/69, toda a documentação relativa à publicação da falsidade das notas fiscais.

De acordo com Maria Sylvia Zanella di Pietro, na obra Direito Administrativo (São Paulo, Editora Atlas S.A., 20ª edição, 2007, página 195):

*“Não se confundem **motivo** e **motivação** do ato (grifos originais). Motivação é a exposição de motivos, ou seja, é a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato realmente existiram. Para punir, a Administração deve demonstrar a prática da infração. A motivação diz respeito às formalidades do ato, que integram o próprio ato, vindo sob a forma de “consideranda”; outras vezes, está contida em parecer, laudo, relatório, emitido pelo próprio órgão expedidor do ato ou por outro órgão, técnico ou jurídico, hipótese em que o ato faz remissão a esses atos precedentes. O importante é que o ato possa ter a sua legalidade comprovada.”* (grifou-se)

Em consonância com a doutrina acima, o Fisco demonstrou a prática ilícita com provas documentais, e cumpriu todas as formalidades exigidas na legislação ao lavrar o AI. Dessa maneira, assegurou o pleno direito de defesa à da Autuada, que demonstrou na impugnação ter total compreensão das exigências fiscais.

Pelas razões acima, a preliminar foi rejeitada.

Do Mérito

A vedação ao aproveitamento de créditos de ICMS, destacados notas fiscais declaradas falsas, é decorrente das normas constitucionais e legais citadas a seguir.

O direito ao crédito do ICMS é assegurado pelo princípio da não cumulatividade, previsto no art. 155, § 2º, inc. I da Constituição Federal/88, que prevê, ainda, no inc. XII, alínea “c” a competência de lei complementar para disciplinar o regime de compensação do imposto:

Art. 155. (...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; (grifou-se)

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

Em complementação ao dispositivo acima, foi editada a Lei Complementar nº 87/96, que prevê no *caput* do art. 23 que o direito ao crédito do ICMS está condicionado à idoneidade da documentação fiscal.

Art. 23 - O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.(grifou-se).

Na legislação mineira, a vedação aos créditos está expressa no art. 30 da Lei nº 6763/75 c/c art. 70, inciso V da Parte Geral do RICMS/02:

Lei 6.763/75

Art. 30 - O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido a mercadoria ou o bem ou para o qual tenha sido prestado o serviço, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação.(grifou-se)

RICMS/02

Art. 70 - Fica vedado o aproveitamento do imposto, a título de crédito, quando:

(...)

V - a operação ou a prestação estiverem acobertadas por documento fiscal falso, ideologicamente falso ou inidôneo, salvo prova concludente de que o imposto devido pelo emitente foi integralmente pago;(grifou-se).

Como o Fisco provou nos autos, as notas fiscais de fls. 76/101 supostamente foram emitidas Quintino e Moura Ltda. Assim, foram declaradas falsas, conforme os atos declaratórios de fls. 23, 39 e 46. Por isso, não podem gerar crédito do ICMS, pois não são idôneas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O quadro demonstrativo de fls. 15/16, relaciona o número das notas fiscais, o CNPJ do emitente, o número do ato declaratório, o período de apuração do ICMS, o valor da base de cálculo do imposto creditado e a importância do ICMS a estornar.

Como o próprio nome indica, o ato administrativo declaratório de documentos fiscais falsos tem natureza meramente declaratória. Evidencia, assim, situação de fato, que caracteriza vício existente à época da emissão dos documentos fiscais, objeto da autuação.

A expedição de ato declaratório é precedida de diligências especialmente efetuadas para a verificação e comprovação de qualquer das situações irregulares relacionadas no RICMS/02.

Ampla divulgação é dada aos atos expedidos pela Autoridade Fazendária, mediante a publicação no Diário Oficial, na qual constam os motivos da declaração de inidoneidade ou falsidade dos respectivos documentos fiscais, conforme pode ser observado às fls. 23, 39 e 46.

É pacífico na doutrina os efeitos "*ex tunc*" do ato declaratório, pois não é o ato em si que impregna os documentos de falsidade ou inidoneidade, já que tais vícios os acompanham desde suas emissões.

Não é o ato declaratório que torna o documento inidôneo, e sim a inobservância de preceitos legais na emissão do documento fiscal.

Conclui-se, portanto, que as notas fiscais declaradas falsas, desde a sua emissão, já traziam consigo vício insanável, que as tornavam inválidas para efeitos de geração de créditos do imposto.

Não houve contestação dos atos de inidoneidade relacionados no presente lançamento, nos termos do § 5º do art. 30 da Lei nº 6.763/75, como se segue:

§ 5º - Declarada a inidoneidade de documentação fiscal, o contribuinte poderá impugnar os fundamentos do ato administrativo, mediante prova inequívoca da inexistência dos pressupostos para sua publicação, hipótese em que, reconhecida a procedência das alegações, a autoridade competente o retificará, reconhecendo a legitimidade dos créditos.

A Resolução nº 1926, de 15 de dezembro de 1989 que trata sobre a declaração de inidoneidade ou falsidade de documentário fiscal emitido com infração à legislação tributária, assim dispõe:

Art. 4º - Os contribuintes que tenham efetuados registros com base em documentos falsos ou inidôneos sujeitam-se às sanções legais previstas na legislação tributária, sendo-lhe, no entanto, facultado promover o recolhimento do ICMS indevidamente aproveitado, monetariamente atualizado e acrescido de multa de mora aplicável ao recolhimento espontâneo, desde que assim procedam antes do início de ação fiscal.(Grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Um dos efeitos da publicação do ato declaratório das notas fiscais falsas é possibilitar aos contribuintes, destinatários dos documentos, sanar a irregularidade, por meio de estorno dos créditos do ICMS indevidamente apropriados.

Considerando que a Autuada não tomou as providências previstas no art. 4º, acima, coube ao Fisco lavrar o Auto de Infração e cobrar o ICMS e multas.

A única defesa eficaz da Autuada seria comprovar a quitação financeira das operações objeto do estorno do crédito do ICMS. Bastaria a ela apresentar cópias de cheques, transferências ou boletos bancários, quitação de duplicatas, recibos de pagamento à vista ou quaisquer outros documentos que comprovassem o pagamento das operações. Porém, ela sequer afirmou que as operações foram realizadas e pagas.

Não existe nos autos nenhuma comprovação da existência das operações ou dos respectivos pagamentos. Infere-se, portanto, que as aquisições de mercadorias foram fictícias e que a alegada boa-fé inexistente, em razão da ausência de provas.

O Fisco provou que a Autuada escriturou, nos livros fiscais, as notas fiscais declaradas falsas. Como, por exemplo, a Nota Fiscal nº 000251 (fls. 76), escriturada no livro Registro de Entradas no dia 26/08/09 (fls. 104), a qual fez parte da apuração do Imposto, conforme consta no Registro de Apuração do ICMS (fls. 172/173).

O lançamento por homologação, previsto no art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), tem como fundamento o cumprimento voluntário das obrigações, pois o próprio contribuinte escritura, apura e recolhe o tributo. As cópias dos livros fiscais, às fls. 102/236 representam a materialidade da infração, pois comprovam de maneira inequívoca o aproveitamento indevido dos créditos do ICMS.

O Fisco coletou elementos, realizou diligências e, mesmo antes de lavrar o Auto de Infração, confirmou a falsidade das notas fiscais e os procedimentos relativos ao ato declaratório desses documentos. Demonstrou, assim, que tomou todas as providências exigidas pela legislação antes de lavrar o Auto de Infração.

Com relação ao argumento da Autuada de que a multa isolada tem caráter confiscatório, ou seja, que é inconstitucional, não compete a este Conselho de Contribuintes julgar essa matéria, por força do art. 110, inciso I, do RPTA/MG:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

Da responsabilidade atribuída ao sócio-administrador da Autuada

Todas as compras de mercadorias e decisões sobre os pagamentos das operações mercantis são de responsabilidade do sócio-administrador Adilson Barbosa, que possui 95% (noventa e cinco por cento) das cotas de capital da Autuada e exerce, isoladamente, a administração da empresa (fls. 28). No SICAF consta:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inscr. Estadual: 758150095 00 27

Nome Comerc.: COMAP COMÉRCIO E MECÂNICA DE ALTA PRECISÃO LTDA.

Situação: ATIVO

C.P.F.: 126787086-91 C.G.C.: Num.Esp.:

Nome: ADILSON BARBOSA

Cargo: SOCIO-ADMINISTRADO Perc. Partic.: 95,00

Data Inicio Soc.: 01.08.1974 Data Fim Soc.: (grifou-se)

Sem a comprovação do pagamento das mercadorias adquiridas de Quintino e Moura Ltda os registros fiscais configuram lançamento sem lastro, sobre o qual tem responsabilidade o sócio-administrador Adilson Barbosa, em face do que dispõe a cláusula quinta da Oitava Alteração Contratual da Autuada (fls. 25/30).

Em virtude do ato ilícito, o Coobrigado deve integrar o polo passivo da obrigação tributária, conforme o art. 135, III do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (grifou-se)

Verifica-se nos autos que o sócio-administrador praticava atos de gerência na empresa autuada, à época do ilícito tributário. Por isso, é responsável pela infração.

A inclusão do sócio-administrador no polo passivo está disciplinada nos seguintes dispositivos legais:

Código Tributário Nacional:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

(...)

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

(...)

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Lei nº 6.763/75:

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes.

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

I - o mandatário, o preposto e o empregado;

II - O diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte. (grifou-se)

A solidariedade, portanto, não é forma de inclusão de terceiro no polo passivo da obrigação tributária, não é espécie de sujeição passiva indireta. Antes, é forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.

A Lei nº 6.763/75, no art. 21, § 2º, está em total harmonia com o art. 135, incisos II e III do CTN, pois mantém a mesma redação e o mesmo alcance da norma complementar federal.

A gestão e/ou administração do Coobrigado, **com infração à lei tributária**, no caso dos autos, surge concomitantemente à obrigação tributária, e não após esta.

Doutrinadores reconhecidos nacionalmente entendem que administradores, mandatários, sócios gerentes e diretores respondem solidariamente pela obrigação tributária **quando os seus atos contrários à lei, ao contrato social, estatutos forem prévios ou concomitantemente ao surgimento da obrigação tributária**, a qual se dá pela realização do fato gerador.

Assim, na lição dos Professores Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 10ª ed. 1995, pág. 113), Werther Botelho Spagnol (Curso de Direito Tributário, 1ª ed. 2004, pág. 208), Ricardo Lobo Torres (Curso de Direito Financeiro e Tributário, 13ª ed. 2006, pág. 268), José Alfredo Borges (Notas de Aula/UFMG, inéditas), entre outros, **a responsabilidade do art. 135 do CTN é solidária.**

Em relação à responsabilidade do art. 135 do CTN, para alguns autores deve prevalecer o interesse público (Hugo de Brito).

Outros autores, como, a exemplo de Werther Botelho, diferenciam a norma de incidência do tributo e a norma de transferência de responsabilidade. Demonstram

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que a incidência da norma de transferência de responsabilidade não afasta a da incidência do imposto, salvo a hipótese de previsão expressa nos termos do art. 128 do CTN. Por isso, em regra, a obrigação é solidária.

Para outros autores a norma do art. 135 do CTN não pode afastar do polo passivo o contribuinte com patrimônio em detrimento de um sócio administrador-laranja (sem patrimônio). Esta interpretação estimula a fraude e leva ao absurdo.

De todo modo, não se pode confundir a norma de incidência tributária com a norma de transferência da responsabilidade.

O art. 128 do CTN prevê que a lei que atribui de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa deve excluir a responsabilidade do sujeito passivo direto (contribuinte ou substituto) ou lhe atribuir apenas em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação.

Desta forma, os dispositivos acima citados da Lei nº 6.763/75 não excluem o contribuinte do polo passivo obrigação tributária. Pelo contrário, agrega ao polo passivo os administradores, sócios gerentes, diretores, entre outros.

Está correta, portanto, a inclusão no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigado, responsável solidário, o sócio-administrador Adilson Barbosa.

A jurisprudência não discrepa, considerando que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) vem consolidando decisões no sentido de que quando há infração à lei, os sócios gerentes, administradores e outros respondem pela obrigação tributária como no AgRg no Ag 775621/MG, julgado em 2007, relator Ministro José Delgado:

OS BENS DO SÓCIO DE UMA PESSOA JURÍDICA COMERCIAL NÃO RESPONDEM, EM CARÁTER SOLIDÁRIO, POR DÍVIDAS FISCAIS ASSUMIDAS PELA SOCIEDADE. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA IMPOSTA POR SÓCIO-GERENTE, ADMINISTRADOR, DIRETOR OU EQUIVALENTE SÓ SE CARACTERIZA QUANDO HÁ DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE OU SE COMPROVA INFRAÇÃO À LEI PRATICADA PELO DIRIGENTE. (GRIFOU-SE)

No mesmo sentido, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, nos Embargos Infringentes nº 594124984, 1º Grupo de Câmaras Cíveis, decidiu:

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA (CTN ART. 135, III). SÓCIO GERENTE, QUE SE DEMITIU DE SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA ANTES DO AJUIZAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA NO CASO, DOS ARTS. 10 E 16 DO DECRETO Nº 3.708, DE 10.01.19, VEZ QUE O AUTO DE APREENSÃO E O LANÇAMENTO DO ICMS, COM MULTA DECORREM DE ATOS CONTRÁRIOS À LEI – OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E TRANSPORTE DA MESMA SEM A EMISSÃO DAS CORRESPONDENTES NOTAS FISCAIS – PRATICADOS QUANDO O EMBARGANTE AINDA INTEGRAVA A SOCIEDADE NA QUALIDADE DE SÓCIO-GERENTE.

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais, em recente decisão, por unanimidade, no processo nº 1.0479.98.009314-6/001(1), relator Desembargador Gouvêa Rios, firmou o seguinte entendimento, conforme ementa:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

[...] O NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO CONSTITUI INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA, RAZÃO POR QUE OS SÓCIOS-GERENTES PODEM SER RESPONSABILIZADOS PESSOALMENTE PELOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES CONSTITUÍDAS À ÉPOCA DO GERENCIAMENTO, NOTADAMENTE SE CONSTATADA A INTENÇÃO DE BURLAR O FISCO ESTADUAL, UTILIZANDO INDEVIDAMENTE DE BENEFÍCIO FISCAL (ALÍQUOTA REDUZIDA) DESTINADO ÀS EXPORTAÇÕES. [...].

No mesmo processo, acompanhando o relator Des. Gouvêa Rios, a Des. Vanessa Verdolim Hudson Andrade após algumas considerações concluiu:

ISTO COLOCADO, VÊ-SE, NO CASO CONCRETO, QUE SE ENCONTRA COMPROVADO NOS AUTOS (F. 28 E 37) A ADMINISTRAÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE COM O USO INDEVIDO DA ALÍQUOTA REDUZIDA E DA VENDA MERCANTIL FRAUDULENTA, PELO QUE RESPONDEM OS SÓCIOS SOLIDARIAMENTE. (GRIFOU-SE)

No caso dos autos, há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária, com o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, destacados em documentos fiscais declarados falsos.

A pessoa jurídica, a partir de sua constituição, possui personalidade distinta de seus sócios, sendo sujeito de direitos e obrigações. São três as consequências desta personalização:

- 1) titularidade negocial (capacidade para assumir um dos polos da relação negocial);
- 2) titularidade processual (capacidade para ser parte processual; a sociedade pode demandar e ser demandada em juízo);
- 3) responsabilidade patrimonial (patrimônio próprio, inconfundível e incomunicável com o patrimônio de cada um dos sócios).

Por outro lado, o Código Civil (CC/02) prevê o direito de regresso da sociedade contra o mau administrador, conforme previsto no art. 1.016 do CC/02:

Art. 1.016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.

Na presente autuação, está demonstrado com provas e documentos fiscais que houve o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, destacados em documentos fiscais declarados falsos. Assim, ratificam-se as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

juízo, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Sauro Henrique de Almeida.

Sala das Sessões, 03 de novembro de 2011.

**Mauro Heleno Galvão
Presidente**

**Danilo Vilela Prado
Relator**

CC/MIG