

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.016/12/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000173608-01
Impugnação: 40.010132114-12
Impugnante: Cemani - Caldeiraria Engenharia Montagem e Manutenção Industrial Ltda
IE: 298073291.00-89
Proc. S. Passivo: Weberte Giovan de Almeida/Outro(s)
Origem: DF/Betim

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - DOCUMENTO FISCAL FALSO. Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em documentos fiscais declarados falsos nos termos do art. 39, § 4º, inciso I da Lei nº 6.763/75. Procedimento fiscal respaldado no art. 70, inciso V do RICMS/02. A Impugnante sequer tentou demonstrar a efetiva ocorrência da operação descrita nas notas fiscais objeto da autuação. Outrossim, não se opera *in casu* a decadência arguida, em face do disposto no inciso I do art. 173 do CTN. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75, hipótese em que a base de cálculo desta constitui o valor das operações, assim entendido o valor total pago pela mercadoria, incluído o IPI.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - DOCUMENTO FISCAL IDEOLOGICAMENTE FALSO. Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em documentos fiscais declarados ideologicamente falsos nos termos do art. 39, § 4º, inciso II da Lei nº 6.763/75. Procedimento fiscal respaldado no art. 70, inciso V do RICMS/02. A Impugnante sequer tentou demonstrar a efetiva ocorrência da operação descrita nas notas fiscais objeto da autuação. Outrossim, não se opera *in casu* a decadência arguida, em face do disposto no inciso I do art. 173 do CTN. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75, hipótese em que a base de cálculo desta constitui o valor das operações, assim entendido o valor total pago pela mercadoria, incluído o IPI.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de crédito do imposto, no período de fevereiro a maio de 2007, destacado em notas fiscais declaradas falsas ou ideologicamente falsas.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 82/92, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 111/117, requerendo a procedência do lançamento.

DECISÃO

Da Preliminar

A Autuada argui, inicialmente, a nulidade do Auto de Infração, eis que foram lavrados dois Autos de Infração, contendo as mesmas infringências, alterando-se somente o período autuado. Acrescenta que houve a intimação de ambos na mesma data e que o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) que deu origem às autuações é também único.

Tal alegação condiz com a realidade. Contudo, tal fato não constitui vício a macular o Auto de Infração. Todos os requisitos do lançamento foram observados, sejam eles formais ou materiais, conforme dispõe os arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Outrossim, verifica-se que nos dois lançamentos efetuados pela Fiscalização houve também conformidade ao art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Lado outro, não há qualquer mandamento legal que proíba o lançamento da forma realizada pela Fiscalização, nos termos do seu poder discricionário. Também, não representa afronta ao princípio da moralidade administrativa e nem impende o direito ao contraditório.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Inicialmente, a Impugnante entende ter havido a decadência do direito de a Fazenda Pública realizar o lançamento, com fundamento no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), que dispõe:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No entanto, tal dispositivo se refere à homologação tácita dos valores recolhidos pelo contribuinte por ocasião do lançamento por ele realizado, e não aos valores sonegados, que ficam submetidos ao lançamento de ofício, o qual encontra regra própria de decadência no inciso I do art. 173 do CTN, como se segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...). TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório (de comunicação) não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim, em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, I do CTN.

Na mesma toada decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150 do CTN, o ilustrado relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Isso posto, infere-se inexistir a decadência suscitada pela Defesa, relativamente ao crédito tributário exigido no período de fevereiro a maio de 2007, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 17/05/12.

No tocante ao mérito propriamente dito, conforme relato, trata-se o feito fiscal de estorno de créditos de ICMS, aproveitado indevidamente, haja vista serem oriundos de notas fiscais declaradas falsas ou ideologicamente falsas.

A Fiscalização traz aos autos, como prova da irregularidade apurada, as notas fiscais em questão, cópia dos atos de inidoneidade, Conta Corrente Fiscal e Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI) da empresa, bem como cópia do livro Registro de Entradas.

Cabe destacar que o direito de crédito garantido pelo princípio da não cumulatividade previsto na Constituição Federal de 1988, na Lei Complementar nº 87/96 e na legislação tributária mineira, não se confunde com as providências formais exigidas para o seu exercício. O direito é amplo, submetendo-se unicamente aos limites constitucionais, mas seu exercício depende de normas instrumentais de apuração.

A própria Lei Maior prevê a possibilidade de creditamento apenas do imposto cobrado na operação anterior, com nítido escopo de salvaguardar o interesse público, e atribui à lei complementar disciplinar sobre o regime de compensação do imposto, consoante alínea “c”, inciso XII do § 2º referido, a saber:

Art. 155. (...)

§ 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

Desse modo, a Lei Complementar nº 87/96, prevê no *caput* do art. 23 que o direito ao crédito 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).

A Lei Complementar nº 87/96 introduziu a exigência de escrituração idônea, a fim de que a apuração do imposto devido pudesse prevalecer, mantendo a consonância com a Lei Federal nº 6.404/76 e com os princípios contábeis geralmente aceitos.

Em assim sendo, o estorno do crédito do ICMS relativo às notas fiscais declaradas falsas tem amparo legal e não fere o princípio da não cumulatividade, mas pelo contrário, ratifica-o, na medida em que estorna créditos de ICMS inexistentes, uma vez comprovado que o imposto devido pelo emitente não foi pago.

Ressalta-se, que os atos declaratórios foram publicados anteriormente à emissão das notas fiscais, conforme verifica-se às fls. 15 dos autos.

Insta destacar, que o ato de falsidade tem natureza meramente declaratória, evidenciando uma situação de fato, caracterizadora de um vício existente já à época da emissão dos documentos fiscais objeto da presente autuação.

Ampla divulgação é dada aos atos expedidos pela Autoridade Fazendária, mediante a sua publicação no Diário Oficial, constando os motivos que ensejaram a declaração de falsidade dos respectivos documentos fiscais.

Cumprе esclarecer que não é o ato declaratório que torna o documento falso, e sim, a inobservância de preceitos legais quando da emissão do documento fiscal.

É pacífico na doutrina os efeitos *ex tunc* do ato declaratório, uma vez que, reiterando, não é o ato em si que impregna os documentos de falsidade já que tal vício os acompanham desde suas emissões.

Segundo ensina Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., Editora Forense, p. 782):

O ato declaratório não cria, não extingue, nem altera um direito. Ele apenas determina, faz certo, apura, ou reconhece um direito preexistente, espandando dúvidas e incertezas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Seus efeitos recuam até a data do ato ou fato por ele declarado ou reconhecido (*ex tunc*).

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

Ademais, não houve contestação dos atos de falsidade 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.

Ressalte-se, ainda, as disposições contidas no art. 135 do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 135 - Os documentos falsos, ideologicamente falsos ou inidôneos fazem prova apenas a favor do Fisco.

Parágrafo único - Constatada a falsidade ou a inidoneidade de documento fiscal, nos termos dos artigos anteriores, a ação fiscal independe de ato declaratório prévio que o tenha considerado falso ou inidôneo.

De conformidade com o disposto no art. 9º da Resolução nº 4.182/10 é facultado ao contribuinte que tenha efetuado registro de documento fiscal falso, no intuito de legítimar o creditamento, promover o recolhimento do imposto indevidamente aproveitado, atualizado monetariamente e acrescido de multa de mora, desde que assim o faça antes da ação fiscal. Confira-se, *in verbis*:

Art. 9º O contribuinte que tenha efetuado registro com base nos documentos mencionados no art. 7º, poderá recompor a conta gráfica, recolher o ICMS, se devido, acrescido da multa de mora aplicável ao recolhimento espontâneo e substituir as Declarações de Apuração e Informação do ICMS (DAPI), desde que assim proceda antes do início de ação fiscal.

Parágrafo único. Para efetivação do procedimento previsto no caput, o contribuinte deverá comunicar o fato, por escrito, à repartição fazendária de seu domicílio, relacionando os dados da nota fiscal e do ato declaratório ou Auto de Constatação e data da publicação destes e apresentar documento de arrecadação correspondente para ser visado pela autoridade competente, se devido, bem como juntar cópia das notas fiscais. (Grifou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Uma vez declarado o documento falso, não tendo a Autuada tomado as providências previstas no art. 207 do RPTA/08, coube à Fiscalização, a teor do disposto no art. 30 da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 70, inciso V do RICMS/02, efetuar o estorno aludido, cobrando o imposto decorrente e as respectivas multas.

A jurisprudência do STJ é no sentido de que, para aproveitamento de crédito de ICMS relativo a notas fiscais consideradas inidôneas pelo Fisco, é necessário que o contribuinte demonstre, no mínimo, pelos registros contábeis, que a operação comercial efetivamente se realizou, incumbindo-lhe, pois, o ônus da prova, não se podendo transferir ao Fisco tal encargo.

RECURSO ESPECIAL Nº 556.850 - MG (2003/0129259-4)

EMENTA

PROCESSUAL - TRIBUTÁRIO - REEXAME DE PROVA - VEDAÇÃO PELA SÚMULA 7/STJ - VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC - INOCORRÊNCIA - CRÉDITO DE ICMS - NOTAS FISCAIS CONSIDERADAS INIDÔNEAS PELO FISCO - DEMONSTRAÇÃO DA EFETIVIDADE DA OPERAÇÃO COMERCIAL - ÔNUS *PROBANDI* DO CONTRIBUINTE.

RECURSO ESPECIAL Nº 89.706 - SP (2003/0129259-4)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITOS RESULTANTES DE NOTA FISCAL. DECLARAÇÃO SUPERVENIENTE DA INIDONEIDADE DE QUEM A EMITIU.

VERIFICADO QUE O CONTRIBUINTE APROVEITOU CRÉDITO DECORRENTE DE NOTA FISCAL EMITIDA POR QUEM ESTAVA EM SITUAÇÃO IRREGULAR (AINDA QUE SÓ DECLARADA POSTERIORMENTE), O RESPECTIVO MONTANTE SÓ É Oponível AO FISCO SE DEMONSTRADO, PELOS REGISTROS CONTÁBEIS, QUE A OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA REALMENTE ACONTECEU. (...) (SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 24.03.1998, E PUBLICADO EM 06.04.1998).

(EXCERTO DO VOTO CONDUTOR DO EM. MINISTRO ARI PARGENDLER – RELATOR).

Saliente-se que a Autuada não traz nenhum documento com intuito de demonstrar a veracidade da compra e venda efetuada.

Por sua vez, reitera-se, a Fiscalização traz aos autos toda a documentação que comprova a falsidade das notas fiscais.

Outro fato a destacar, que inclusive depõe contra a boa-fé alegada, diz respeito ao fato de que, em janeiro de 2012, houve pagamento do Auto de Infração de nº 01.000172815.29. Este, tal como na situação em foco, exigia cobrança de estorno de crédito de nota fiscal da empresa, JB Ferrometal Ltda, relacionada também neste Auto de Infração, ora em análise.

Conclui-se, portanto, que, caracterizada a infringência à legislação tributária, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Impugnante apresentado provas capazes de ilidir o feito fiscal, corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante questiona também a autuação sob o aspecto formal, evidenciando duas incorreções.

Primeiro, diz que houve um erro na cobrança da obrigação principal, devendo-se ser decotado do montante, o de valor R\$ 34.006,00 (trinta e quatro mil e seis reais), consignado a maior no Auto de Infração.

O entendimento da Autuada encontra-se equivocado, na medida em que o valor de R\$ 34.006,00 (trinta e quatro mil e seis reais) se refere ao estorno de créditos, em janeiro de 2012, cujo Auto de Infração foi quitado pela Contribuinte.

Trata-se, *in casu*, do já mencionado AI nº 01.000172815.29.

A Fiscalização explica que foi apresentada a recomposição da conta gráfica à fl. 11, para, a partir dela, fazer-se a recomposição dos períodos seguintes, ora exigidos. Vê-se que a esse pormenor foi dada ciência à Litigante, eis que consta na conta gráfica apresentada do período autuado, fl. 12, a “Obs.: Na cópia fiel referente a janeiro/2007, foi considerado o Saldo Credor do Período anterior da Recomposição da Conta Gráfica conforme AI número 01.000172815.29”.

A segunda incorreção apontada diz respeito ao seu convencimento de que a multa isolada foi cobrada a partir de uma base de cálculo equivocada, eis que incluiu-se na mesma o valor referente ao Imposto sobre produtos industrializados (IPI), contrariando o disposto no art. 13, § 3º, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Para melhor discernimento, transcreve-se o dispositivo:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 3º Não integra base de cálculo do imposto o montante do:

a) Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado a industrialização ou a comercialização, configure fato gerador de ambos os impostos;

Nesse aspecto, também, melhor sorte não assiste à Defesa. O dispositivo em questão trata de base de cálculo do imposto, que não se confunde com base de cálculo da multa isolada, senão, veja-se:

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

(...)

XXXI - por emitir ou utilizar documento fiscal falso ou ideologicamente falso - 50% (cinquenta 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Consoante se interpreta literalmente, a base de cálculo da multa é o valor da prestação ou da operação, que representa o valor total pago para obtenção da mercadoria. Ou seja, neste caso inclui-se o valor do IPI, sendo o valor da operação o total da nota fiscal.

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 julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 28 de novembro de 2012.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**Ivana Maria de Almeida
Relatora**

N