

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.928/13/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000182120-59
Impugnação: 40.010133198-33
Impugnante: Asca Serviços de Engenharia e Construções Ltda
IE: 001008659.00-49
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - DOCUMENTO FISCAL FALSO. Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de notas fiscais declaradas falsas nos termos do art. 39, § 4º, inciso I da Lei nº 6763/75. Procedimento fiscal devidamente respaldado no art. 30 da citada lei c/c art. 70, inciso V do RICMS/02. Não restou comprovado nos autos a real e efetiva ocorrência da operação descrita nas notas fiscais objeto da autuação. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, constatado mediante conferência de notas fiscais, no período de janeiro a dezembro de 2008, em virtude de ter a Autuada apropriado, indevidamente, créditos de imposto destacado em notas fiscais declaradas falsas pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXXI, ambos da Lei nº 6.763/75.

O Fisco instruiu o processo com Auto de Início da Infração Fiscal - AIAF (fl. 02); Auto de Infração (fls. 03/04); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fl. 05); Relatório Fiscal com demonstrativo do crédito tributário (fls. 08/09); Quadro Demonstrativo dos créditos estornados (fl. 12); Quadro Demonstrativo dos Atos de Falsidade (fl. 14); primeiras vias das notas fiscais objeto do AI com cópia dos Atos declaratórios de Falsidade (fls. 16/30); cópia do livro Registro de Entradas (fls. 32/43); cópia do livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 45/55); cópia das Declarações de Apuração e Informação do ICMS- DAPI (fls. 57/74); Conta Corrente Fiscal (fl. 76) e intimação e resposta da empresa encaminhando cópia do livro Caixa e extratos bancários para comprovar que as notas fiscais objeto do AI foram quitadas em espécie e contabilizadas (fls. 78/190).

Da Impugnação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 226/233, juntando documentos às fls. 235/459, alegando, em apertada síntese, que:

- foi autuada de forma açodada e arbitrária e o feito fiscal merece inteiro reparo, pois a ação do Fisco contraria as provas constantes dos autos e não merece suporte na legislação vigente;

- o AI deve ser cancelado uma vez que não espelha a verdade dos fatos, muito menos pertinente a observação de que não teria comprovado inequivocamente o pagamento das notas fiscais objeto da autuação;

- os Atos Declaratórios de Falsidade correspondentes aos documentos que ensejaram a autuação foram publicados em data posterior ao aproveitamento do crédito destacados nas notas fiscais e, por isso, não haveria de se lhe imputar qualquer infração;

- as provas contábeis foram apresentadas ao Fisco, especialmente pela prova do saque bancário para quitação das notas fiscais em questão, o que sequer foi enfrentado;

- o ato declaratório de inidoneidade de documentos fiscais necessita ser publicado no Diário Oficial do Estado para produzir efeitos a partir da sua publicação, citando os arts. 100 e 103, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN);

- a publicação de norma complementar jamais terá o condão de alcançar as operações praticadas anteriormente, não podendo retroagir em respeito às normas de vigência da legislação tributária;

- os documentos fiscais, objeto da fiscalização em questão, são idôneos, posto que inexistiam à época de seu recebimento, publicação de ato declaratório cassando os efeitos da inscrição estadual do remetente ou ato declaratório atestando a inidoneidade dos documentos fiscais;

- não há como perdurar as observações apresentadas no AI quanto à inexistência de prova inequívoca do pagamento dos valores constantes das notas fiscais glosadas, pois trata-se de conclusão subjetiva, em detrimento dos extratos bancários e do livro Razão comprovando efetivamente a existência de saques e créditos suficientes quando do pagamento das notas fiscais.

Requer, ao final, a procedência de sua impugnação e, conseqüentemente, o cancelamento do lançamento.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em bem fundamentada manifestação de fls. 462/470, refuta as alegações da Defesa, pedindo que o lançamento seja julgado procedente.

DECISÃO

Decorre o presente contencioso, como relatado, sobre recolhimento a menor de ICMS, constatado mediante conferência de notas fiscais, em virtude de ter a Autuada apropriado, indevidamente, créditos de imposto destacado em notas fiscais declaradas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

falsas, pelo que se exigiu ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXI da citada lei.

O Fisco anexou as primeiras vias das notas fiscais declaradas falsas e dos atos declaratórios de falsidade (fls. 16/30). Os atos declaratórios foram expedidos nos termos do art. 39, § 4º, inciso I da Lei nº 6.763/75, abaixo transcrito:

Art. 39. Os livros e documentos fiscais relativos ao imposto serão definidos em regulamento, que também disporá sobre todas as exigências formais e operacionais a eles relacionadas.

(...)

§ 4º Na forma que dispuser o regulamento, para efeito da legislação tributária, fazendo prova somente a favor do Fisco, considera-se:

(...)

I - falso o documento fiscal que:

a) não tenha sido previamente autorizado pela repartição fazendária, inclusive em relação a formulários para a impressão e emissão de documentos por sistema de processamento eletrônico de dados;

b) não dependa de autorização prévia para sua impressão, mas que:

b.1) seja emitido por ECF ou sistema de processamento eletrônico de dados não autorizados pela repartição fazendária;

b.2) não seja controlado ou conhecido pela repartição fazendária, nos termos da legislação tributária;

A apropriação de crédito de documentos fiscais declarados falsos não é legítima e nem legal, exatamente para que se cumpra o princípio da não cumulatividade previsto no art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal.

O direito de crédito garantido pelo princípio da não cumulatividade previsto na Constituição Federal, 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.

Diz o art. 155, inciso II, § 2º da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

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;

A interpretação do dispositivo acima transcrito conduz à conclusão de que o contribuinte deve compensar o imposto devido em cada operação de circulação de mercadoria com o imposto cobrado na operação anterior.

Para tal, existem dois pressupostos básicos no texto constitucional para o cumprimento do princípio da não cumulatividade, quais sejam, deve haver efetivamente uma operação anterior, na qual deve ter sido cobrado o imposto.

O art. 23 da Lei Complementar nº 87/96 e o art. 30 da Lei nº 6.763/75, abaixo transcritos, estatuem que o direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, está condicionado à idoneidade da documentação, sendo que a apropriação indevida de créditos enseja recolhimento a menor do imposto:

Lei Complementar nº 87/96

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.

Lei Estadual nº 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 formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação.

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 os princípios contábeis geralmente aceitos.

A falta de instrumentalização necessária para o exercício do direito, que depende exclusivamente do interessado, não implica qualquer inconstitucionalidade, já que o direito mantém-se pleno e intacto aguardando sua regular fruição.

A Impugnante entende que não pode ser considerado incorreto o uso do crédito do imposto destacado nos documentos fiscais, uma vez que as transações foram firmadas antes da publicação dos atos de falsidade das notas fiscais autuadas.

Entretanto, no que tange ao estorno de créditos, consubstanciado pela declaração de que os documentos fiscais relacionados são falsos, destaca-se que os atos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

declaratórios foram publicados em datas anteriores ao início da ação fiscal empreendida pelo Fisco.

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

É pacífico, na doutrina, o efeito *ex tunc* dos atos declaratórios, pois não é o ato em si que impregna os documentos de falsidade, uma vez que os vícios os acompanham desde suas emissões.

Assim, o ato declaratório tem o condão apenas de atestar uma situação preexistente, não cria nem estabelece coisa nova.

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, espancando dúvidas e incertezas. Seus efeitos recuam até a data do ato ou fato por ele declarado ou reconhecido (*ex tunc*)”.

Portanto, o ato declaratório é de natureza declaratória e não normativa. A publicação do ato no Diário Oficial do Estado visa apenas tornar público o que já existia.

Cumprе salientar que não há qualquer dúvida quanto à caracterização dos documentos fiscais como falsos. O ato declaratório, além de configurar formalmente a irregularidade, descreve a situação que ensejou a declaração, demonstrando de maneira inequívoca ser os documentos fiscais, materialmente, inábeis para legitimar o aproveitamento de créditos.

Ademais, não houve contestação dos atos de falsidade relacionados no presente lançamento, nos termos do art. 134-A do RICMS/02, como se segue:

Art. 134-A - Declarada a falsidade de documento fiscal, qualquer contribuinte interessado poderá recorrer dos fundamentos do ato administrativo, no prazo de 10 (dez) dias, contado da publicação do ato declaratório, apresentando:

Ressalta-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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dispõe o Regulamento do ICMS de Minas Gerais, em seu art. 70, inciso V, que, na hipótese de declaração de falsidade documental, o crédito somente será admitido mediante prova inequívoca de que o imposto destacado tenha sido efetivamente pago na origem. Confira-se:

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

(...)

V- a operação ou 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)

A Autuada teve oportunidade para comprovar os pagamentos, bem como os lançamentos nos livros contábeis pertinentes a cada documento, necessários à comprovação das realizações de operações comerciais (fls. 78/80). Para isso, a Impugnante apresentou, à época da autuação, cópias de extratos bancários do Banco Real, do Banco Bradesco e de folhas do livro Razão Analítico Individual-conta Caixa (fls. 81/190).

Examinando os documentos apresentados não se consegue encontrar os comprovantes de pagamento das operações alegadas pela Impugnante e não é possível fazer a correlação entre alegados saques bancários e correspondentes aportes de caixa para pagamento, em espécie, das notas fiscais declaradas falsas.

De todo modo, não se discute a efetividade das operações referentes às notas fiscais declaradas falsas, mas sim a legitimidade do aproveitamento dos valores destacados.

Assim, o direito ao crédito para efeito de compensação com o débito do imposto está condicionado à idoneidade da documentação, sendo que a apropriação indevida de créditos enseja recolhimento a menor do imposto. A legislação é clara ao condicionar o aproveitamento do imposto a título de crédito à idoneidade do documento respectivo.

É importante destacar que não foram juntados aos autos quaisquer comprovantes do recolhimento do imposto pelos remetentes das mercadorias, que seria a prova concludente de que o imposto correspondente teria sido integralmente pago.

No caso dos autos, poderia a Impugnante, ainda, em conformidade com o disposto no art. 9º da Resolução nº 4.182/10, ter promovido o recolhimento do imposto indevidamente aproveitado, atualizado monetariamente e acrescido de multa de mora, antes da ação fiscal, *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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Assim, restando plenamente 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, legítimo o estorno do crédito com a consequente exigência de ICMS e multas de revalidação e Isolada, esta última prevista no inciso XXXI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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;

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Orias Batista Freitas (Revisor) e Alexandre Périssé de Abreu.

Sala das Sessões, 17 de abril de 2013.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente

René de Oliveira e Sousa Júnior
Relator

T