

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.095/13/CE Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000173535-54
Recurso de Revisão: 40.060134158-11
Recorrente: Decisão Comercial Ltda
IE: 186598596.00-16
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Henrique Daibert de Freitas/Outro(s)
Origem: DF/Contagem

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - DOCUMENTO FISCAL IDEOLOGICAMENTE FALSO. Constatado, mediante verificação fiscal analítica, aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de notas fiscais declaradas ideologicamente falsas nos termos do art. 39, § 4º, incisos I e II da Lei nº 6.763/75. Procedimento fiscal devidamente respaldado no art. 30 da citada lei c/c art. 70, inciso V da Parte Geral do RICMS/02. Corretas as exigências de 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. Mantida a decisão recorrida.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – ESCRITURAÇÃO IRREGULAR DE LIVRO/DOCUMENTO FISCAL - UTILIZAÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL IDEOLOGICAMENTE FALSO. Constatada a utilização de documentos fiscais ideologicamente falsos. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75. Mantida a decisão recorrida.

Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

As exigências fiscais decorrem das seguintes irregularidades praticadas pela Autuada, no período de agosto de 2007 a março de 2012:

- aproveitamento indevido de créditos de imposto destacado em notas fiscais declaradas ideologicamente falsas pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais.

Exigência de ICMS, apurado após recomposição da conta gráfica, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75.

Utilização de documentos fiscais declarados ideologicamente falsos.

Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A decisão consubstanciada no Acórdão n° 20.881/13/3ª, pelo voto de qualidade, manteve integralmente as exigências fiscais.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 400/420, requerendo, ao final, o seu provimento.

DECISÃO

Da Preliminar

Superada, de plano, as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos, aprovado pelo Decreto n° 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão.

Do Mérito

Em sede de recurso de revisão, a Recorrente aborda todos os pontos que foram trazidos na impugnação ao lançamento. São eles, em síntese:

- nulidade do Auto de Infração (AI) por entender que não foram observados os requisitos legais inerentes à lavratura do lançamento;
- a publicação dos atos declaratórios foram posteriores às aquisições das mercadorias;
- regularidade das operações comerciais;
- ilegalidade da multa isolada exigida.

Conforme destacado na decisão recorrida, em preliminar, não assiste razão à Recorrente quando alega nulidade do Auto de Infração (AI) por entender que não foram observados os requisitos legais inerentes à lavratura do lançamento.

Registre-se que o Auto de Infração foi lavrado contendo todos os elementos necessários para que se determine, com segurança, a natureza das infrações e o valor do imposto exigido. Foram citados os dispositivos infringidos, as penalidades e observados todos os requisitos formais e materiais previstos nos art. 85 a 94 do RPTA.

Outrossim, verifica-se que a Recorrente compreendeu a acusação fiscal completa e irrestritamente, conforme se verifica pelas defesas apresentadas, que abordam, minuciosamente, todos os aspectos relacionados com as operações objeto da autuação.

Decorre o presente contencioso, conforme relatado, de recolhimento a menor de ICMS, em virtude de ter a Recorrente apropriado, indevidamente, créditos de imposto destacado em notas fiscais declaradas ideologicamente falsas, pelo que se exigiu ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXI da Lei n° 6.763/75.

Exigiu-se também a multa isolada retrocitada pela utilização de documentos fiscais declarados ideologicamente falsos, para acobertamento, principalmente, de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias sujeitas à sistemática da substituição tributária, nos quais constavam que o ICMS/ST já havia sido recolhido.

A Fiscalização anexou a relação das notas fiscais declaradas ideologicamente falsas e dos atos declaratórios de falsidade ideológica (fls. 17/22). Os atos declaratórios foram expedidos nos termos do art. 39, § 4º, inciso II da Lei nº 6.763/75:

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:

(...)

II - ideologicamente falso:

a) o documento fiscal autorizado previamente pela repartição fazendária:

a.1) que tenha sido extraviado, subtraído, cancelado ou que tenha desaparecido;

a.2) de contribuinte que tenha encerrado irregularmente sua atividade;

a.3) de contribuinte inscrito, porém sem estabelecimento, ressalvadas as hipóteses previstas em regulamento;

a.4) que contenha selo, visto ou carimbo falsos;

a.5) de contribuinte que tenha obtido inscrição estadual ou alteração cadastral com a utilização de dados falsos;

a.6) não enquadrado nas hipóteses anteriores e que contenha informações que não correspondam à real operação ou prestação;

b) o documento relativo a recolhimento de imposto com autenticação falsa;

Cabe ressaltar, por oportuno, os motivos que levaram a declarações de falsidade dos documentos fiscais. Confira-se:

- documentos emitidos pela empresa J Macedo S/A: encerramento irregular de atividade por desaparecimento do contribuinte (fls. 17);

- documentos emitidos pela empresa Produtos Alimentícios Prestígio Ltda.: obtenção de inscrição estadual com dados falsos (fls. 18);

- documentos emitidos pela empresa Ethos Empreendimentos e Participações Ltda: encerramento irregular de atividade por desaparecimento do contribuinte (fls. 19);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- documentos emitidos pela empresa CC e Silva: encerramento irregular de atividade por desaparecimento do contribuinte (fls. 20);

- documentos emitidos pela empresa Distribuidora Barezi Ltda: obtenção de inscrição estadual com dados falsos (fls. 21);

- documentos emitidos pela empresa Minas Euro Distribuição e Exportação Ltda: obtenção de inscrição estadual com dados falsos (fls. 22).

Importante destacar que os atos declaratórios foram publicados em datas anteriores ao início da ação fiscal.

Registre-se que 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.

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

Ademais, mencione-se que 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

A Recorrente, apesar de intimada para comprovar a efetiva realização das operações, intimações às fls. 140/141, não logrou fazê-lo, uma vez que cópias de títulos bancários, TEDs e de cheque compensado, não são suficientes para atestar a ocorrência do negócio jurídico que menciona.

Saliente-se que os comprovantes de pagamento das transações juntados aos autos não permitem concluir que seja a Autuada uma adquirente de boa-fé, conforme o entendimento externado na jurisprudência do STJ, por ela mencionada.

Nesse sentido, convém mencionar, por amostragem, as seguintes constatações apuradas nos documentos juntados aos autos que, no entender da Recorrente, teriam o condão de demonstrar que era adquirente de boa-fé das mercadorias listadas nos documentos fiscais autuados, mas que não atingem o objetivo pretendido. Senão, veja-se:

- Nota Fiscal nº 02, emitente Distribuidora Barezi Ltda, sediado em Betim, pagamento efetuado com cheque que foi compensado/sacado em Lindóia São Paulo; em tal documento fiscal consta no campo CNPJ do transportador o nº 08.188.199/0001-35 referente à empresa Minas Euro Distribuição e Exportação Ltda, que também teve seus documentos declarados ideologicamente falsos, conforme ato declaratório de fls. 22 (documentos de fls. 142/147);

- Notas Fiscais nºs 59 e 24, emitente Distribuidora Barezi Ltda, sediado em Betim, pagamento das duplicatas efetuado, segundo a Recorrente, de forma globalizada conforme comprovantes de pagamento de fls. 163 e 231. Entretanto, as duplicatas têm como cedente a empresa Perfil Distribuidora de Gêneros Alimentícios Ltda e, como sacado a Distribuidora Barezi Ltda, agência/código do cedente localizada na Rodovia BR-040, KM 688, pavilhão 2 - Ceasa - Contagem - MG (documentos de fls. 162/165 e 228/231);

- Nota Fiscal nº 234, emitente Produtos Alimentícios Prestígio Ltda, sediada em Contagem/MG. Todavia no documento fiscal consta que o frete é por conta do emitente que se utiliza de transportador sediado no Estado do Espírito Santo (documentos de fls. 195/196);

- Nota Fiscal nº 67, emitente Distribuidora Barezi Ltda, sediado em Betim/MG, consta como pagamento da operação o comprovante de depósito/transferência de fls. 204 tem como depositante o próprio favorecido titular de conta bancária do Bradesco localizada na Rodovia BR-040, KM 688, pavilhão 2 - Ceasa - Contagem - MG (documentos de fls. 203/204);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- quanto às duplicatas de fls. 200/201, 223/224, 234/235, 278, 287, 317, não há qualquer autenticação/informação de pagamento para tais títulos;

- os documentos de controles internos da empresa autuada denominados de “lançamentos contas a pagar” (fls. 328, 334, 337, 340, 343 e 346) também não atestam o pagamento das aquisições das mercadorias.

Dessa forma, constata-se que os documentos juntados aos autos não permitem concluir que tais pagamentos tenham sido efetuados às empresas fornecedoras, emitentes dos documentos fiscais considerados ideologicamente falsos. Ao contrário, há indícios em tais documentos que permitem inferir tratar-se de um esquema montado com intuito de não recolher, em relação à maioria das operações autuadas, o ICMS/ST devido a este Estado.

Destaque-se que o fato de estarem todas as operações registradas na contabilidade da empresa, não permite a conclusão de que ocorreram conforme consta nos documentos fiscais autuados.

Frise-se que a Recorrente não se desincumbiu do seu ônus probatório, pois deixou de anexar aos autos provas hábeis e irrefutáveis a comprovar a realização da ocorrência do negócio jurídico que menciona ter ocorrido.

Lado outro, a Recorrente argumenta, quanto ao aproveitamento indevido de crédito de documentos fiscais declarados ideologicamente falsos, que é legítimo e legal, em observância ao princípio da não cumulatividade previsto no art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal.

Porém, 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;

(...)

§ 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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.

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).

Lado outro, é importante destacar que não foram anexados aos autos quaisquer comprovantes do recolhimento do imposto pelos remetentes das mercadorias,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que seria a prova concludente de que o imposto (ICMS operação própria ou o ICMS/ST) teria sido integralmente pago.

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.

Com relação às consultas feitas pela Recorrente no Sintegra, destaque-se que elas não são capazes de comprovar a regularidade das empresas emitentes dos documentos fiscais declarados ideologicamente falsos. A própria consulta do Sintegra traz a seguinte informação: "os dados acima estão baseados em informações fornecidas pelos próprios contribuintes cadastrados. Não valem como certidão de sua efetiva existência de fato e de direito, não são oponíveis à Fazenda e nem excluem a responsabilidade tributária derivada de operações com eles ajustadas".

No que tange à alegação da Recorrente de que diversas transações são de valor baixo e sequer existem créditos a serem apropriados, vale destacar que o que se infere de tais documentos, principalmente daqueles nos quais não há imposto destacado, é que o objetivo em se utilizar tais documentos, considerados ideologicamente falsos, é de acobertar mercadorias cujo imposto deveria ter sido recolhido anteriormente, mas que por se referirem a contribuinte que encerrou suas atividades irregularmente, ou sequer existiu, é não recolher o imposto devido a este Estado.

Dessa forma, constata-se que o entendimento consubstanciado na jurisprudência do STJ, em relação à boa-fé do adquirente em se creditar do imposto destacado em documentos fiscais ideologicamente falsos, não tem o condão de proteger o contribuinte que se utiliza de tal "modus operandi" para não recolher o ICMS/ST devido aos cofres públicos ou para aproveitar créditos do imposto de forma ilegítima.

Assim, restando plenamente caracterizada a infringência à legislação tributária, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e, não tendo a Recorrente apresentado provas capazes de ilidirem o trabalho 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;

A multa isolada foi corretamente exigida, não podendo ser reduzida ao valor do imposto creditado indevidamente como quer a Impugnante, porque, como acima

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

transcrito, a multa é exigida sobre o valor da operação e não, sobre o valor do imposto estornado.

Por fim, cumpre destacar que a Recorrente postula a redução (ou cancelamento) da multa isolada, nos termos do disposto no §3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75.

Entretanto, em relação à parcela da multa isolada referente aos documentos fiscais para os quais houve creditamento do imposto destacado, não há como aplicar tal benesse, porque a infração resultou em falta de pagamento do imposto, conforme expressa vedação legal em seguida destacada:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 3º - A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

3) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo. (Grifou-se)

No tocante à parcela da penalidade isolada referente aos documentos fiscais para os quais não se constatou creditamento de imposto, não foi alcançado o requisito quanto ao número de votos exigido pela referida lei para que o benefício fosse acionado. Por corolário, restou mantida a multa isolada no montante estabelecido no Auto de Infração.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, não merecem acolhida, haja vista que não compete ao órgão julgador administrativo apreciá-las, dado o impedimento previsto no art. 110, inciso I do RPTA, que assim dispõe:

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;

Portanto, pelos fatos e fundamentos expostos, mantém-se a decisão recorrida.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros André Barros de Moura (Relator), Antônio César Ribeiro e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que lhe davam

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

provimento, nos termos do voto vencido. Designada relatora a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros (Revisora). Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Henrique Daibert de Freitas e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Luciana Trindade Fogaça. Participaram do julgamento, além da signatária e dos conselheiros vencidos, os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha e José Luiz Drumond.

Sala das Sessões, 12 de julho de 2013.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente / Relatora designada**

CC/MG