

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.668/15/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000172566-13
Impugnação: 40.010131310-61
Impugnante: Mecânica Industrial Nunes Eireli
IE: 459884552.00-72
Proc. S. Passivo: Élcio Fonseca Reis/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – DECADÊNCIA. Verifica-se que, no momento da intimação do lançamento constante no Auto de Infração ora analisado, se encontrava decaído o direito da Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores nele constantes. Extinto o crédito tributário em razão de decadência, nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, no que tange às imputações fiscais de saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal e de aproveitamento indevido de créditos oriundos de notas fiscais falsas e inidôneas/ideologicamente falsa.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE ENTREGA DE LIVRO/ DOCUMENTO FISCAL – Imputação fiscal de falta de atendimento a intimação, realizada no exercício de 2011, para a apresentação de livros e documentos fiscais. Infração caracterizada. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VII, alínea "a" da Lei n.º 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca das seguintes imputações fiscais referentes ao exercício de 2006:

1) saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais e sem o recolhimento do ICMS devido, apuradas mediante conclusão fiscal, conforme demonstrado nos Anexos 1, 1-A, 1-B do Auto de Infração (fls. 24/27);

2) recolhimento a menor do ICMS, conforme demonstrado no Anexo 2 do Auto de Infração (fls. 28/29), em razão de aproveitamento indevido de créditos provenientes de:

- notas fiscais emitidas por empresas inexistentes - Anexo 2-A do Auto de Infração (fl. 30/38);

- notas fiscais declaradas inidôneas, falsas e ideologicamente falsas mediante atos declaratórios publicados no Diário Oficial do Estado, conforme demonstrado no Anexo 2-B do Auto de Infração (fls. 39/50);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- valores lançados a título de "Outros Créditos" no livro Registro de Apuração de ICMS, não justificados pelo contribuinte, conforme demonstrado no Anexo 2-C do Auto de Infração (fls. 51/54);

3) falta de apresentação de documentos e livros da escrita comercial e fiscal referentes ao exercício de 2006, solicitados pelo Fisco por meio de intimações entregues em 24 de fevereiro de 2011, 26 de abril de 2011 e 22 de julho de 2011.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts, 56, inciso II e 55, incisos II, X, XXVI, XXXI e, 54, inciso VII, alínea "a".

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 62/104 alegando, em síntese:

- a autuação levada a efeito não tem como prevalecer, quer em virtude de ter operado a decadência do direito do Fisco em efetuar o lançamento tributário, quer pelo fato de a Fiscalização ter se pautado em elementos presuntivos simples, não admissíveis para a prática do ato de lançamento tributário, em dissonância com a verdade material revelada na farta documentação jungida a presente insurgência;

- foi intimada da lavratura do presente Auto de Infração através de publicação no órgão oficial de Minas Gerais do dia 29 de dezembro de 2011 que se deu com suposto fundamento no art. 10, §1º do Decreto n.º 44.747/08 – RPTA;

- analisando-se o dispositivo regulamentar, pode ser inferido o seguinte: a Fazenda Pública possui três formas de intimar os contribuintes dos atos constantes do Processo Administrativo Tributário, dentre os quais se inclui pessoal, via postal ou por edital - sendo cabível a intimação editalícia apenas em duas hipóteses: (i) quando o contribuinte se encontrar em local ignorado, incerto ou inacessível ou ausente do território do Estado; (ii) quando não for possível a intimação por via postal, inclusive na hipótese de devolução pelos correios;

- a interpretação do dispositivo leva ao entendimento de que as intimações, pessoal ou postal, devem preceder a intimação por edital, não se tratando de mera liberalidade do agente fiscal, pois a legislação mineira é impositiva;

- neste sentido é o entendimento do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, consoante se verifica dos Acórdãos n.ºs 19.627/10/3ª e 19.628/10/3ª;

- consoante consta do texto do "Relatório Fiscal" foram lavrados, no curso da fiscalização, diversos Termos de Intimação Fiscal, tendo sido devidamente intimada, por via postal com aviso de recebimento;

- no dia 03 de janeiro de 2012 foi devidamente intimada, via postal, do Auto de Infração ora impugnado, consoante se verifica do Aviso de Recebimento;

- as diversas intimações recebidas demonstram que jamais se encontrou em local ignorado, incerto ou inacessível ou ausente do território do Estado, nem mesmo ocorreu a devolução de qualquer intimação pelos correios, razão pela qual a intimação por edital realizada nos autos deve ser considerada nula;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- foi constituída em 1994 e possuía a sua sede na Rua Patriótica n.º 409, Bairro Siderurgia, Ouro Branco/Minas Gerais, tendo, desde o mês de abril de 2006, transferido-a para a Rua Antônio João Vieira n.º 391, Distrito Industrial de Ouro Branco e, desde então, jamais alterou o seu endereço, e, neste local, sempre foi localizada pela Secretaria da Fazenda de Minas Gerais;

- tendo a efetiva ciência do Auto de Infração ocorrido no dia 03 de janeiro de 2012, a data do lançamento tributário efetuado, para todos os fins de direito, deve ser considerada nesta data;

- insta sobrelevar que a cobrança ora implementada não merece prosperar, haja vista que os créditos tributários nela consubstanciados encontram-se atingidos pelo instituto da decadência, que, conforme pontifica o art. 156, inciso V do Código Tributário Nacional, configura causa de extinção do crédito tributário;

- no caso dos autos, trata-se de lançamento tributário relativo ao ICMS, tributo sujeito ao chamado lançamento por homologação, devendo ser aplicada a regra inserta no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, ou seja, o prazo para a prática do lançamento se inicia juntamente com a ocorrência do fato gerador, principalmente tendo em vista que, no caso dos autos, ocorreu o pagamento antecipado do tributo e não restou configurado o dolo, fraude ou simulação;

- o termo inicial de contagem do prazo de decadência nesse caso inicia-se com o nascimento da obrigação tributária;

- no caso dos autos, trata-se Auto de Infração lavrado em que se exige supostas divergências no recolhimento do ICMS no período compreendido entre os meses de janeiro a dezembro de 2006;

- considerando-se que o lançamento tributário somente foi efetuado no dia 03 de janeiro de 2012, pois somente nesta data teve ciência do Auto de Infração já que a intimação por edital deve ser considerada nula, não restam dúvidas que operou a decadência do direito de efetuar o lançamento relativo ao exercício de 2006;

- mesmo em se considerando como aplicável à espécie o prazo decadencial constante do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, verifica-se ter restado configurada a decadência;

- o lançamento constitui ato administrativo plenamente vinculado nos termos do Código Tributário Nacional, art. 3º c/c 142;

- ainda que se considere o lançamento como um procedimento administrativo, certo é que a lavratura do Auto de Infração consistirá em seu ato final;

- dentre os requisitos de validade dos atos administrativos destaca-se, por sua importância para o controle jurisdicional de sua validade, a motivação;

- analisando a descrição contida no Relatório Fiscal e os dispositivos da legislação mineira invocados como violados a justificar o lançamento percebe-se uma total incongruência entre os referidos dispositivos e o suporte fático descrito no relatório o que importa em nulidade do lançamento, consoante abalizada doutrina;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- no presente caso, o Fiscal não buscou, num primeiro momento, a verdade material, mas apenas aquela que se apresentava como a mais benéfica para a tributação;

- a Fiscalização presumiu a venda real apurando o custo de fabricação dos produtos comercializados a partir do estoque inicial declarado em DAMEF no exercício de 2006, acrescido das entradas de matérias-primas, gastos gerais, aquisições de materiais de uso e consumo, despesas administrativas e operacionais e depreciações do exercício e, ainda, presumiu como margem de lucro ao percentual de 10% (dez por cento), chegando a um valor mínimo de Receita para o ano de 2006;

- a presunção fiscal de que houve omissão de receita não pode prevalecer, posto que, consoante sua 10ª Alteração Contratual, além das suas atividades industriais e comerciais, também presta serviços de vulcanização, recuperação, manutenção e montagem de máquinas e equipamentos industriais de terceiros, sendo que esta receita correspondeu, no exercício de 2006, a mais um terço de toda a receita bruta;

- seu faturamento total (receita de vendas + receita de serviços) no exercício de 2006 foi totalmente compatível com o custo total da atividade no período, sendo absurdo o arbitramento realizado;

- o único fundamento que deu origem à presunção fiscal de que teria efetuado a saída de mercadorias desacobertadas de notas fiscais foi o fato de que o faturamento total declarado ao Estado teria sido inferior ao total do custo de produção + taxa de lucratividade da atividade, presunção esta cabalmente descaracterizada pela farta documentação acostada à presente peça impugnatória;

- a fragilidade da presunção (presunção simples representativa) sustentadora dos trabalhos fiscais é clarividente;

- caso não seja reconhecida a nulidade, do lançamento por inexistência do pressuposto fático apontado pela Fiscalização, ainda sim deverá ser anulado o Auto de Infração, porquanto a Fiscalização além de desrespeitar os critérios de arbitramento previstos na legislação mineira, incluiu valores em duplicidade no custo de produção;

- o primeiro ponto do trabalho fiscal que merece questionamento diz respeito ao critério utilizado para apurar o custo de produção das mercadorias fabricadas, qual seja, a Declaração Anual do Movimento Econômico e Fiscal que não encontra guarida no art. 194 do RICMS/MG;

- o arbitramento levado a efeito com base na composição dos custos deveria levar em consideração apenas a proporção dos custos e despesas gerais vinculadas à manutenção do estabelecimento industrial, tal como estabelecido no art. 54, inciso IV, §3º do RICMS/MG, jamais em relação à totalidade das atividades da empresa, incluindo-se a prestação de serviços;

- a Fiscalização duplicou os custos efetivamente incorridos no exercício fiscal a título de materiais de uso e consumo na medida em que considerou o valor declarado no livro de apuração do ICMS, somando-o ao valor declarado no DAMEF, valor este que incluiu todas as despesas gerais do exercício de 2006, inclusive, os materiais de uso e consumo utilizados;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- outro ponto utilizado de forma equivocada pela Fiscalização diz respeito às depreciações consideradas na composição do custo de produção;
- a diferença entre os valores declarados na DAMEF e o valor correto declarado no livro de Registro de Entradas se refere a devoluções de mercadorias revendidas a terceiros, cuja classificação correta é o CFOP 2.201 - Devolução de venda de produção do estabelecimento, mas que equivocadamente tiveram a sua entrada no CFOP 2.553 - Devolução de venda de bem do ativo imobilizado;
- a base a ser utilizada para a aplicação das taxas de depreciação deve ser o valor do ativo imobilizado efetivamente adquirido no exercício de 2006;
- se afigura destituído de fundamentação legal o arbitramento do lucro em 10% (dez por cento), pois inexistente na legislação mineira norma que estabeleça a taxa de lucratividade mínima de determinado setor da economia, nem mesmo foi demonstrado no Auto de Infração quais foram os critérios que levaram a este percentual;
- os Autuantes deveriam ter recorrido subsidiariamente à legislação federal, tal como determina o art. 196 do RICMS/MG;
- em relação ao aproveitamento de crédito de empresas pretensamente inexistentes e relativo a documentos inidôneos, falsos ou ideologicamente falsos está totalmente equivocado o Agente Fiscal eis que as operações realizadas entre as partes efetivamente ocorreram, o que, por si só, garante o direito ao crédito do ICMS;
- o direito ao crédito depende apenas da existência de operação de compra e venda mercantil sujeita a incidência do imposto, na medida em que o contribuinte ao adquirir o produto encontra no preço deste produto o valor integral do ICMS que lhe é cobrado na sua integralidade, surgindo para o contribuinte/adquirente da mercadoria direito ao crédito integral do ICMS devido na operação de compra e venda;
- a jurisprudência hodierna é uníssona, não havendo dúvidas de que a única exigência para o aproveitamento dos créditos de ICMS é a comprovação da efetividade da operação;
- analisa, individualmente, as operações realizadas com cada uma das empresas cujos créditos de ICMS decorrentes das efetivas aquisições de mercadorias por ela realizadas foram estornados pela Fiscalização;
- faz jus aos créditos relativos ao Anexo 2-C do Auto de Infração, uma vez que o imposto creditado havia sido debitado em duplicidade;
- assim sendo, se as hipóteses de incidência das normas legais e regulamentares invocadas no Auto de Infração não comportam a subsunção dos fatos nele narrados, evidente se torna que, no presente caso, inexistiu fato gerador da obrigação tributária; não ocorrendo o fato gerador, não incide o comando da norma e, por conseguinte, não nasce a obrigação tributária, donde ser nulo o lançamento;
- discute as multas aplicadas afirmando terem elas natureza nitidamente confiscatória, violando os princípios do não-confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade.

Ao final, requer seja julgada procedente a impugnação para se declarar nulo o lançamento, ou no mérito, que seja anulado determinando-se seu cancelamento, ou, quando muito, seja reduzido o absurdo valor das multas aplicadas.

Da Instrução Processual

Após a apresentação da impugnação, o Fisco notifica a Impugnante para apresentação de outros documentos (fls. 602/606).

Às fls. 607/609, a Impugnante manifesta-se afirmando, em síntese, que não mais possui parte da documentação visto que, conforme art. 195, parágrafo único do Código Tributário Nacional, só está obrigada a guardar livros e documentos fiscais pelo prazo de prescrição dos tributos, o que já ocorreu, tendo em vista se tratar do exercício de 2006. Apresenta os documentos de fls. 610/712.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 713/741 refuta integralmente as alegações da defesa, em resumo, aos argumentos que se seguem:

- a Impugnante teve a intimação disponível em sua caixa postal às 10h17min horas do dia 29 de dezembro de 2011 e, no mesmo dia, a SEF/MG promoveu a publicação da intimação no Diário Oficial do Estado;

- a Autuada apresentou toda ordem de dificuldade para entregar seus livros e documentos ao Fisco que, ainda hoje não teve acesso aos livros comerciais;

- faz um histórico da fiscalização concluindo que a omissão da Impugnante impediu a realização de roteiros fiscais específicos, levando a necessidade do uso da técnica de conclusão fiscal;

- a intimação mediante a publicação no Diário Oficial, bem como a intimação por via postal é prevista no art. 10 do RPTA, ficando a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais com a prerrogativa de definir o critério;

- segundo a informação dos Correios, o conteúdo postado ficou disponível para a Impugnante no dia 29 de dezembro de 2011 na parte da manhã;

- não há como prosperar a argumentação da Impugnante de que houve vício na intimação;

- estando a empresa de posse da intimação no dia 29 de dezembro de 2011, a intimação se confirmou legalmente realizada, não importando se a Autuada assinou (ou não) com a data de recebimento no dia 03 de janeiro de 2012;

- não cabe razão à Impugnante, pois o trabalho tem todo o seu embasamento legal na legislação tributária de Minas Gerais, e naquilo que se refere a sua tempestividade, foi aplicada a regra do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional e não do art. 150, § 4º do mesmo Código;

- o lançamento tributário contendo os elementos indicadores das divergências encontradas, bem como indicando as exigências fiscais relativas ao ano 2006, foi recebido pela Impugnante em dezembro de 2011, antes da caducidade do direito fazendário, cujo marco final seria o dia 1º de janeiro de 2012;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a Fiscalização não está defendendo, neste trabalho, hipótese de inaducabilidade do direito de constituir o crédito tributário por decurso de tempo, e sim que só há se falar em prazo extintivo de algum direito se presentes os pressupostos necessários à sua ocorrência;
- cita o art. 27, o caput e o § 1º do art. 50, ambos da Lei n.º 6.763/75;
- no caso, é preciso destacar que a Impugnante resistiu para apresentar a documentação solicitada e ainda resiste a apresentar os livros da escrita comercial;
- o Fisco agiu estritamente dentro dos princípios legais para a formalização do presente crédito tributário, não fosse a dificuldade na obtenção de algumas informações, esta manifestação já teria sido há muito concluída;
- o ato administrativo ora discutido se encontra fundamentado pelo Código Tributário Nacional e toda a legislação tributária estadual, notadamente os arts. 50 e 201 da Lei n.º 6.763/75 e o art. 194 do Regulamento do ICMS;
- já o artigo 194 do RICMS/02 diz em seu inciso I que o Fisco poderá se utilizar da análise da escrita fiscal e documentos fiscais, e o inciso V, já prevê a conclusão fiscal como instrumento/procedimento tecnicamente idôneo para apuração das operações do sujeito passivo;
- o procedimento adotado para fins de apuração das operações tributadas pelo ICMS (apuração da base de cálculo) fundamenta-se na análise dos dados e informações dos valores relativos às entradas de matéria-prima e outros insumos de produção, informados pelo Sintegra; estoque inicial e final declarado em DAMEF; despesas, estritamente necessárias à manutenção do empreendimento e informadas em DAMEF; depreciação do ativo permanente adquirido em 2006, no DAMEF e valor das saídas informadas no livro de Registro de Apuração do ICMS;
- analisando a lista de serviço de que trata a Lei Complementar n.º 116/03, encontra-se no item 14 serviços que se enquadram o argumento da Autuada, porém todo o material (peças e partes) fica sujeitas ao ICMS;
- quando a Fiscalização exige a apresentação dos contratos é porque todas as peças e partes fornecidas na prestação de serviço devem ser tributadas pelo ICMS;
- exatamente pelo fato de que o atendimento à intimação irá aumentar o valor do imposto devido, tendo em vista o ICMS incidente no fornecimento das peças e partes, a Autuada ainda omite cópia dos referidos contratos;
- cita o Acórdão n.º 19.234/11/2ª;
- é totalmente equivocada a argumentação da Autuada, de que o fato da receita superar as despesas acrescidas dos custos de produção, colocaria o presente Auto de Infração na condição de nulo;
- não foi feito nenhum levantamento da conta caixa;
- a lógica da Conclusão Fiscal é a de que as despesas operacionais acrescidas do Custo dos Produtos Vendidos, mais o agregado arbitrado de 10% (dez por cento), alcança um valor superior ao faturamento declarado;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- no que se refere a despesas consideradas duplamente, nota-se que o quadro Despesas Operacionais - DAMEF informa um valor a título de gasto com água, luz e telefone, enquanto o quadro Gastos Gerais informa outro valor de energia elétrica e de comunicação, o mesmo ocorrendo em relação a gasto com fretes e carretos;

- neste caso, o Fisco excluirá os valores correspondentes a energia elétrica código 19, comunicação - código 20 e transporte - código 21;

- para a apuração do valor da depreciação do ano de 2006, é necessário saber o valor das aquisições do ano e também o valor acumulado do ativo imobilizado, sendo que a omissão das informações constantes nas demonstrações financeiras, prejudica o trabalho de apuração da tão requerida e pregada verdade material;

- não tendo o Fisco elemento para arbitrar o valor do ativo imobilizado da empresa e considerando os erros alegados na impugnação, a Fiscalização opta pela exclusão do item 10 - Depreciação 1/48 a.m. da aquisição do ano;

- considerando o que dispõe a legislação mineira e o art. 518 do Regulamento do Imposto de Renda, o Fisco altera a margem de lucro para 8% (oito por cento) e propõe novos cálculos;

- a Autuada, totalmente equivocada, age como se a DAMEF servisse apenas para apurar a participação dos municípios;

- o Fisco encaminhou uma nova intimação, datada de 04 de maio de 2012, onde solicitou que a empresa apresentasse os contratos dos serviços prestados e comprovasse as despesas a eles vinculadas, principalmente os serviços realizados no local da obra;

- o documento apresentado pela Autuada reproduz cópias de notas de serviços já apresentadas e relação parcial de suas despesas;

- a realização de serviços fora das instalações da empresa gera despesas específicas que não aparecem no quadro de despesas operacionais do DAMEF;

- na realidade, são os erros encontrados e confessados na impugnação e as informações inconsistentes e incoerentes, que dão ao Fisco a certeza de que o caminho do arbitramento através da Conclusão Fiscal realizada deve e pode ser mantida;

- o Contribuinte é obrigado a provar o que, por lei, deveria estar claro em sua escrita, tendo o Fisco concedido prazo de 45 (quarenta e cinco) dias para que regularizasse a escrita, e nem assim o fez;

- no que diz respeito aos créditos estornados por se caracterizar indevidos, a Impugnante demonstra também desconhecer que, ao Conselho de Contribuintes de Minas Gerais não cabe decidir sobre se a matéria é constitucional ou não;

- engana-se a Autuada, quando afirma que a mera realização é suficiente para garantir o crédito, vez que na legislação estadual é muito clara neste sentido, conforme preceituado no art. 28 da Lei n.º 6763/75 e no art. 70 do RICMS/02;

- diante do texto legal e a comprovação nos autos de que os créditos provem de documentos falsos, ideologicamente falso ou inidôneos, o estorno apontado no presente trabalho esta absolutamente correto;

- alega a Autuada que apropriou de ICMS para não pagar duas vezes o imposto recolhido antecipadamente nas saídas interestaduais de sucata e lançou as referidas notas fiscais com destaque do ICMS novamente na apuração do imposto;

- a Fiscalização entende por bem excluir do trabalho fiscal o ICMS correspondente ao Anexo 2-C, mantendo o estorno apontado no LRAICMS;

- quanto às multas foi cumprida a competência legal que é, como disse bem a Autuada, vinculada nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, tendo o Fisco realizado os cálculos da multa isolada com base na Lei n.º 6.763/75.

Ao final, pede a manutenção do lançamento nos termos da reformulação proposta.

Da Instrução Processual

Como houve reformulação do lançamento, nos termos do § 2º do art. 120 do RPTA, a Fiscalização reabriu do prazo à Impugnante para aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração, conforme documentos de fls. 744/745.

A Impugnante retorna aos autos, às fls. 748/787 reiterando os argumentos de sua impugnação inicial, refutando os argumentos do Fisco e requerendo, ao final, a procedência de sua impugnação para declarar nulo o lançamento ou, no mérito, seu cancelamento ou, quando muito, a redução do valor das multas.

O Fisco também volta a se manifestar às fls. 791/797 pedindo a procedência do lançamento conforme reformulação efetuada.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 805/824, opina pela improcedência do lançamento em razão da decadência.

Da Diligência proposta pela 3ª Câmara

Analisando o lançamento a 3ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 14 de agosto de 2013, em preliminar e à unanimidade, acolheu o pedido formulado pela representante da Fazenda Pública Estadual de retorno dos autos ao Fisco de origem para que seja juntada cópia da denúncia espontânea apresentada pela Autuada e converteu o julgamento em diligência para que o Fisco: 1) corrija o cálculo da tabela de fl. 734; 2) acerte o valor do débito do dia 31 de dezembro de 2006 constante do DCMM de fl. 745; e 3) demonstre como ficaria o crédito tributário com a exclusão do valor dos materiais de uso e consumo (item 8 da tabela de fl. 734) e das exigências referentes à Nota Fiscal nº 003136 relacionada no Anexo 2-B (fls. 40) e à Nota Fiscal Avulsa nº 053658 (fls. 503). Em seguida, vista à Impugnante.

O Fisco comparece aos autos às fls. 829/839 manifestando-se sobre o parecer da Assessoria do CC/MG, reformulando o crédito tributário e anexando os documentos de fls. 840/913, em cumprimento à determinação da Câmara de Julgamento.

Regularmente intimada, conforme documentos de fls. 905/906 e 915/916, a Impugnante retorna aos autos às fls. 917/928 refutando os argumentos fazendários apresentados e reiterando, em todos os seus termos, a impugnação e o aditamento à impugnação já apresentados, para pedir a procedência de seus argumentos.

O Fisco também retorna aos autos, às fls. 930/940, discorrendo sobre as intimações e a questão da decadência para, ao final, requer a procedência do lançamento considerando as reformulações efetuadas de fls. 837/848.

Da Diligência proposta pela Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG determina a realização de outra diligência, às fls. 941/942, que resulta na manifestação fiscal de fls. 944/953 e na juntada de documentos de fls. 954/969, com nova reformulação do crédito tributário.

Regularmente intimada conforme documentos de fls. 972/973, a Impugnante comparece aos autos às fls. 974/976 destacando que as reformulações efetuadas reduzindo em mais de um terço o valor do crédito tributário deixam latente a precariedade do trabalho fiscal, mas reitera que o lançamento encontra-se fulminado pela decadência refutando a manifestação fiscal na parte que manteve o crédito tributário.

Também o Fisco, mais uma vez, se manifesta às fls. 978/980 sobre a inocorrência da decadência e pedindo que o lançamento seja mantido conforme reformulações efetuadas.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer fundamentado de fls. 982/1.002, retifica seu entendimento anterior opinando pela procedência parcial do lançamento para excluir as exigências abrangidas pela decadência, com fulcro no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, mantendo apenas a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII, alínea "a" da Lei n.º 6.763/75.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe lavrado tendo em vista as seguintes imputações fiscais referentes ao exercício de 2006:

1) saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais e sem o recolhimento do ICMS devido, apuradas mediante conclusão fiscal, conforme demonstrado nos Anexos 1, 1-A, 1-B do Auto de Infração (fls. 24/27);

2) recolhimento a menor do ICMS, conforme demonstrado no Anexo 2 do Auto de Infração (fls. 28/29), em razão de aproveitamento indevido de créditos provenientes de:

- notas fiscais emitidas por empresas inexistentes - Anexo 2-A do Auto de Infração (fl. 30/38);

- notas fiscais declaradas inidôneas, falsas e ideologicamente falsas mediante atos declaratórios publicados no Diário Oficial do Estado, conforme demonstrado no Anexo 2-B do Auto de Infração (fls. 39/50);

- valores lançados a título de "Outros Créditos" no livro Registro de Apuração de ICMS, não justificados pelo contribuinte, conforme demonstrado no Anexo 2-C do Auto de Infração (fls. 51/54);

3) falta de apresentação de documentos e livros da escrita comercial e fiscal referentes ao exercício de 2006, solicitados pelo Fisco por meio de intimações entregues em 24 de fevereiro de 2011, 26 de abril de 2011 e 22 de julho de 2011.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts, 56, inciso II e 55, incisos II, X, XXVI, XXXI e, 54, inciso VII, alínea "a".

Das Prefaciais Arguidas

Em todas as suas manifestações a Impugnante argui a nulidade do lançamento por falta de atendimento aos requisitos de validade dos atos administrativos.

Sustenta ainda a Impugnante a nulidade da intimação por edital. Contudo, em relação à questão da intimação por edital, a matéria se confunde com a análise da decadência do crédito tributário que se dará no mérito das exigências e, por este motivo, será lá abordada.

A constituição do crédito tributário encontra-se disciplinada no Código Tributário Nacional e sua formalização encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Veja-se o que determina o art. 142 do Código Tributário Nacional:

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.

Depreende-se da leitura do artigo acima que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, a apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade aplicável.

Da análise dos presentes autos, em face das normas acima transcritas, verifica-se que estão atendidos todos os requisitos impostos pela legislação tributária

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mineira, revelando a acusação fiscal e a penalidade correspondente, habilitando e oportunizando defesa plena.

Além do relatório do Auto de Infração, o Fisco elaborou o Relatório Fiscal de fls. 08/13, no qual esclarece o procedimento fiscal que resultou na identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, bem como os Anexos que demonstram o trabalho fiscal e a quantificação do crédito tributário relativa a cada imputação fiscal.

Na esfera estadual dispõe a Lei nº 6.763/75:

Art. 154. A exigência de crédito tributário será formalizada em Auto de Infração, Notificação de Lançamento ou Termo de Autodenúncia, expedidos ou disponibilizados conforme estabelecido em regulamento.

A formalização do crédito tributário está regulamentada no RPTA, em seus arts. 85 e 89, *in verbis*:

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

.....
II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;

.....
Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso;

Foram elaboradas planilhas detalhadas, acostadas aos autos, demonstrando os motivos que levaram à constatação da irregularidade, contendo a descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão da autuação e as circunstâncias em que foi praticado, conforme disciplina o inciso IV do art. 89 do RPTA. A composição do crédito tributário, quantificação do imposto e demonstração do cálculo das multas estão descritos nos autos.

Não resta dúvida de que a Fiscalização proporcionou à ora Impugnante desenvolver sua defesa sem qualquer surpresa ou falta de informação, não se caracterizando cerceamento de seu direito de defesa.

Com relação à alegação da Defendente de que parte da receita seria proveniente da prestação de serviço, o Fisco a intima para que apresente os contratos de prestação de serviço (fls. 602/603), mas ela afirma à fls. 770 que grande parte de seus contratos eram feitos de forma verbal, sendo as notas fiscais a única formalização.

Entretanto, diferentemente do alegado pela Impugnante, em muitas das notas fiscais há menção a número de contrato, conforme anexo I do Termo de Intimação (fl. 603).

O Fisco esclarece à fl. 726 que exige a apresentação dos contratos porque todas as partes e peças fornecidas na prestação de serviço devem ser tributadas pelo ICMS.

Ademais, cabe salientar que, além de não apresentar os contratos de prestação de serviço, a Impugnante não apresenta grande parte de outros documentos solicitados pelo Fisco, ao argumento de que não os possui já que por força do art. 195 do Código Tributário Nacional somente estaria obrigada a guardar os documentos pelo prazo de prescrição dos tributos, o que teria ocorrido, tendo em vista tratar-se do exercício de 2006.

Portanto, considerando que não tinha em mãos a documentação solicitada e justamente por força do citado art. 142 do Código Tributário Nacional, o Fisco utilizou-se da técnica da conclusão fiscal para apuração do valor das saídas das mercadorias baseando-se em informações prestadas pela própria Impugnante.

Com relação à alegação da Impugnante de que a DAMEF não consta do art. 194 do RICMS/02, cumpre destacar que é admissível o uso de presunções, como meios indiretos de prova que são, na impossibilidade de se apurar concretamente o crédito tributário, quando há fortes indícios, vestígios e indicações claras da ocorrência do fato gerador sem o devido pagamento do tributo devido.

A presunção é uma ilação que se tira de um fato conhecido para se provar, no campo do Direito Tributário, a ocorrência da situação que se caracteriza como fato gerador do tributo.

Note-se que a utilização de presunção não fere o princípio da estrita legalidade ou da tipicidade cerrada, pois não há alargamento da hipótese de incidência do tributo, tão pouco aumento da base de cálculo.

Importante também destacar que a utilização de presunção pelo Fisco não inibe a apresentação de provas por parte do Contribuinte em sentido contrário ao fato presumido. Antes pelo contrário, faz crescer a necessidade de apresentação de tal prova a fim de refutar a presunção do Fisco.

Sobre a questão a Doutora Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em seu livro “Processo Administrativo Tributário”, assim se manifesta:

“Quando a lei estabelece a presunção para abranger pela tributação certas realidades econômicas, o contribuinte deve provar que o ato que praticou se encontra fora da previsão legal.

Nesses casos é a lei que dispensa a Administração Fiscal da prova direta de certos fatos – o que permite concluir que os julgadores, então, não podem deixar de aplicar tais normas, até prova em contrário do contribuinte.”

Entretanto, a utilização de presunção tem fundamentação nas disposições contidas no art. 194 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02, *in verbis*:

Art. 194 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

.....
V - verificação fiscal analítica e conclusão fiscal;
.....

Pela análise do dispositivo acima transcrito percebe-se que o mesmo contém hipótese para aplicação da presunção legal nele ditada, dentre elas, a conclusão fiscal.

É exatamente esta a hipótese dos autos.

Maria Rita Ferragut, em sua obra “Presunções no Direito Tributário”, assim se manifesta sobre a questão da utilização de presunções pelo Fisco:

O arbitramento do valor ou preço de bens, direitos, serviços e atos jurídicos poderá validamente ocorrer sempre que o sujeito passivo ou terceiro legalmente obrigado:

- não prestar declarações ou esclarecimentos;
- não expedir os documentos a que esteja obrigado; e

- prestar declarações ou esclarecimento que não mereçam fé ou expedir documentos que também não a mereçam.

No entanto, não basta que algum dos fatos acima tenha ocorrido, a fim de que surja para o Fisco a competência de arbitrar: *faz-se imperioso* que, além disso, o resultado da omissão ou do vício da documentação implique *completa impossibilidade de descoberta direta da grandeza manifestada pelo fato jurídico*.

Assim, o agente não poderá deter-se a uma provável impossibilidade de descoberta da verdade material; deverá constatar a completa inviabilidade de se obterem dados confiáveis a partir de uma investigação.

Não restou evidenciado ter havido presunção fiscal, como quer a Impugnante, houve uma presunção fundada em norma legal e não refuta com os meios de prova em direito admitidos pela Defendente.

Assim, as presunções legais *juris tantum* têm o condão de transferir o ônus da prova da Fiscalização para o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária, cabendo a este comprovar a não ocorrência da infração presumida.

Desta forma, estando presentes no lançamento todos os requisitos e pressupostos necessários à sua formalização, afastam-se as prefaciais arguidas.

Do Mérito

Antes mesmo se adentrar na análise do mérito propriamente dito, cabe apreciar a alegação da Defendente de ocorrência da decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores autuados.

Nesse sentido, a Impugnante afirma que todo o crédito tributário exigido pelo Fisco (período de 2006) encontra-se atingido pelo instituto da decadência, aplicando tanto o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, quanto o disposto no inciso I do art. 173 do mesmo diploma legal, uma vez que a efetiva ciência da lavratura do Auto de Infração ocorreu em 03 de janeiro de 2012.

Cabe salientar que os fatos geradores são de 2006 e que o Fisco efetuou a intimação dos autos por dois meios: via postal, pelo qual a ora Impugnante teve ciência no dia 03 de janeiro de 2012 (fl. 60), e via edital, sendo considerada efetivada no dia 29 de dezembro de 2011 (fl. 118), nos termos do inciso III do art. 12 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

A Impugnante alega que a modalidade de intimação por publicação (edital) é restrita às hipóteses previstas no § 1º do art. 10 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que não correspondem ao presente caso. Conclui, então, que se mostra inválida a intimação por edital, uma vez que não se encontra em local ignorado, incerto ou inacessível.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para sustentar sua tese, apresenta o seguinte entendimento esposado nos Acórdãos n.ºs 19.627/10/3ª e 19.628/10/3ª deste Conselho, acerca do tema:

"O DISPOSTO NO CAPUT, APARENTEMENTE AUTORIZA A FAZENDA PÚBLICA A ADOTAR A FORMA DE INTIMAÇÃO QUE MAIS LHE CONVIR, AO UTILIZAR A EXPRESSÃO "A CRITÉRIO DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL".

OCORRE, NO ENTANTO, QUE O DISPOSTO NO § 1º FUNCIONA COMO REDUTOR DA AUTORIZAÇÃO CONCEDIDA NO CAPUT, AO AFIRMAR QUE A "INTIMAÇÃO SERÁ REALIZADA MEDIANTE PUBLICAÇÃO NO ÓRGÃO OFICIAL" QUANDO O DESTINATÁRIO SE ENCONTRAR EM LOCAL IGNORADO, INCERTO OU INACESSÍVEL OU AUSENTE DO TERRITÓRIO DO ESTADO, OU QUANDO NÃO FOR POSSÍVEL A INTIMAÇÃO POR VIA POSTAL, INCLUSIVE NA HIPÓTESE DE DEVOLUÇÃO PELO CORREIO.

ASSIM, RESTA CLARO QUE AS DUAS PRIMEIRAS MODALIDADES DE INTIMAÇÃO DEVEM PRECEDER A VIA DO EDITAL."

O Fisco afirma que, nos termos do artigo citado pela Impugnante, art. 10 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08 a seguir transcrito, a modalidade de intimação (pessoal, via postal ou publicação) é definida a critério da Fazenda Pública Estadual, não havendo, portanto, nenhuma ordem a ser seguida:

Art. 10. As intimações do interessado dos atos do PTA devem informar a sua finalidade e serão realizadas, a critério da Fazenda Pública Estadual, pessoalmente, por via postal com aviso de recebimento ou por meio de publicação no órgão oficial dos Poderes do Estado ou no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda.

Efeitos de 1º/03/2008 a 28/06/2013 original:

"Art. 10. As intimações do interessado dos atos do RPTA devem informar a sua finalidade e serão realizadas, a critério da Fazenda Pública Estadual, pessoalmente, por via postal com aviso de recebimento ou por meio de publicação no órgão oficial."

§ 1º Quando o destinatário se encontrar em local ignorado, incerto ou inacessível ou ausente do território do Estado e não tiver sido intimado em seu domicílio eletrônico, ou quando não for possível a intimação por via postal, inclusive na hipótese de devolução pelo correio, a intimação será realizada mediante publicação no órgão oficial dos Poderes do Estado ou no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 29/06/2013 a 25/10/2013 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 46.267, de 28/06/2013:

"§ 1º Quando o destinatário se encontrar em local ignorado, incerto 'ou inacessível ou ausente do território do Estado, ou quando não for possível a intimação por via postal, inclusive na hipótese de devolução pelo correio, a intimação será realizada mediante publicação no órgão oficial dos Poderes do Estado ou no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda."

Efeitos de 1º/03/2008 a 28/06/2013 original:

"§ 1º Quando o destinatário se encontrar em local ignorado, incerto ou inacessível ou ausente do território do Estado, ou quando não for possível a intimação por via postal, inclusive na hipótese de devolução pelo correio, a intimação será realizada mediante publicação no órgão oficial."

Entretanto, o entendimento prevalecente neste Órgão é o de que a intimação por meio de publicação no órgão oficial será feita quando presente alguma das hipóteses do citado § 1º. Portanto, no presente caso, entende-se que a publicação não surtiu efeito, uma vez que, embora a Impugnante possa ter apresentado resistência para entregar livros e documentos, o fato concreto é que o Fisco não teve dificuldades para intimá-la.

Ademais, mesmo que se considere ser uma opção do Fisco a forma de intimação, no caso em tela verifica-se que a opção primeira foi feita pela intimação pessoal, acatando-se a ordem de prevalência. Isto porque a documentação juntada pelo próprio Fisco apresentada nos autos logo após o Auto de Infração dá conta de que a postagem se efetivou no dia 28 de dezembro de 2011 (fl. 57), enquanto que a publicação se deu no dia 31 de dezembro de 2011 (fl. 58). Some-se, ainda, que o dia 31 de dezembro de 2011 foi um sábado e, como é sabido, o Diário Oficial do Estado datado de sábado, em verdade, circula na segunda-feira seguinte. No caso, dia 02 de janeiro de 2012.

Mesmo considerando-se a data acatada pela Impugnante de publicação, qual seja, 29 de dezembro de 2011, o envio da correspondência para postagem ocorreu no dia anterior, qual seja, 28 de dezembro de 2011.

Frise-se, pela importância, que todas as demais intimações feitas pelo Fisco à Impugnante, não foram feitas por edital.

No caso de intimação por via postal, considera-se efetivada no momento do recebimento, ou, caso não conste do recibo a assinatura ou a data do recebimento, no décimo primeiro dia da postagem, conforme art. 12, inciso II, alíneas "a" e "b" do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

Art. 12. As intimações dos atos do PTA serão consideradas efetivadas:

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - em se tratando de intimação por via postal com aviso de recebimento:

a) na data do recebimento do documento, por qualquer pessoa, no domicílio fiscal do interessado, ou no escritório de seu representante legal ou mandatário com poderes especiais, ou no escritório de contabilidade autorizado a manter a guarda dos livros e documentos fiscais; ou

b) no 11º (décimo primeiro) dia a contar do dia em que foi postado o documento caso no recibo não conste a data de seu recebimento;

Efeitos de 1º/03/2008 a 28/06/2013 - Redação original:

"b) no 11º (décimo primeiro) dia a contar do dia em que foi postado o documento caso no recibo não conste a assinatura ou a data de seu recebimento;"

Entende-se que a simples disponibilização na caixa postal dos Correios não se subsume nas hipóteses previstas na citada alínea "a", até porque houve a efetiva entrega pelos correios em seguida. Portanto, pela via postal, a Impugnante foi intimada em 03 de janeiro de 2012, data de recebimento do Auto de Infração constante no Aviso de Recebimento (AR) de fl. 60.

Em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Portanto, à luz do retrotranscrito art. 173, o prazo para a autoridade fazer a confirmação do lançamento termina em 05 (cinco) anos contados do fato gerador, se não o fizer considera-se homologado o lançamento tacitamente; no entanto, isto não quer dizer que a Fazenda não tem direito de examinar o procedimento do contribuinte.

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período de 2006, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2012.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tendo a Impugnante sido intimada por via postal apenas em 03 de janeiro de 2012, operou-se a decadência para o período autuado relativo ao ano de 2006 (irregularidades de saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal e de aproveitamento indevido de créditos), em face do inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional, já que o prazo para que a Fazenda Pública Estadual constituísse o crédito tributário relativo a esse exercício expirou em 31 de dezembro de 2011.

Constatou-se, ainda, que a Impugnante deixou de apresentar documentos fiscais e livros relativos à escrita comercial e fiscal referentes ao exercício de 2006, solicitados pelo Fisco por meio de intimações entregues no período de 2011.

Veja-se que, neste caso específico, a infração imputada é de falta de cumprimento de intimação, sendo a seguinte a conduta que o legislador pretendeu punir com a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII, alínea "a" da Lei n.º 6.763/75, *in verbis*:

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

.....
VII - por deixar de manter, manter em desacordo com a legislação tributária, deixar de entregar ou exibir ao Fisco, em desacordo com a legislação tributária, nos prazos previstos em regulamento ou quando intimado:

a) livros, documentos, arquivos eletrônicos, cópias-demonstração de programas aplicativos e outros elementos que lhe forem exigidos, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos III, VIII e XXXIV deste artigo - 1.000 (mil) UFEMGs por intimação;

.....
Assim, o descumprimento de obrigação acessória se deu no exercício de 2011.

Ressalte-se que no exercício de 2011 era perfeitamente possível ao Fisco exigir documentos relativos ao exercício de 2006.

Portanto, no exercício de 2011 ainda não tinha o Fisco decaído do direito de averiguar e lançar os débitos relativos ao exercício de 2006, tendo a Impugnante a obrigação de apresentar-lhe os documentos solicitados.

Dessa forma, correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII, alínea "a" da Lei n.º 6.763/75.

Em razão da aplicação da Portaria n.º 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 03/02/15. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências abrangidas pela decadência, com fulcro no art. 173, inciso I do CTN, mantendo-se apenas a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso

VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75. Vencidos, em parte, os Conselheiros José Luiz Drumond (Relator) e Ivana Maria de Almeida, que o julgavam parcialmente procedente, nos termos das reformulações fiscais às fls. 713/741, 829/839, 944/953 e, ainda, para excluir: 1) o item 8 (materiais de uso e consumo) do quadro “Apuração do Custo dos Produtos Acabados - Exercício de 2006”; 2) as exigências relativas ao aproveitamento indevido de crédito oriundo de notas fiscais vinculadas ao Ato Declaratório nº 13186110002371 e 3) as exigências relativas ao aproveitamento indevido de crédito destacado em notas fiscais emitidas por empresas inabilitadas no cadastro Sintegra. Designada relatora a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora). Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participou do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Luciana Goulart Ferreira.

Sala das Sessões, 10 de fevereiro de 2015.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Relatora designada**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	20.668/15/2 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000172566-13	
Impugnação:	40.010131310-61	
Impugnante:	Mecânica Industrial Nunes Eireli	
	IE: 459884552.00-72	
Proc. S. Passivo:	Élcio Fonseca Reis/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

Voto proferido pelo Conselheiro José Luiz Drumond, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A autuação diz respeito a constatação de que a Autuada, no período de janeiro a dezembro de 2006, promoveu saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, apuradas mediante conclusão fiscal, e apropriou indevidamente créditos de ICMS destacados em notas fiscais declaradas falsas, ideologicamente falsas, inidôneas e emitidas por empresas inexistentes e, ainda, de créditos lançados no LRAICMS a título de “outros créditos”, sem a devida justificativa.

Consta, também das exigências, a falta de atendimento a 03 (três) intimações do Fisco para apresentação de documentos e livros fiscais (intimações entregues em 24/02/11, 26/04/11 e 22/07/11).

A decisão, pelo voto de qualidade da Presidente, julgou parcialmente procedente o lançamento para manter apenas a exigência da multa isolada relativa à falta de atendimento as 03 (três) intimações do Fisco para apresentação de documentos e livros fiscais, cancelando as demais exigências (saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais e aproveitamento indevido de créditos de ICMS) sob o entendimento de que a intimação se consumou em 03/01/12, estando, dessa forma, decaído o direito de a Fazenda Pública Estadual promover o lançamento para a exigência do crédito tributário do exercício de 2006.

No entanto, com o devido respeito aos votos vencedores, no caso dos autos, o Fisco efetuou a intimação do Auto de Infração por meio de edital publicado pelo Órgão Oficial de Imprensa do Estado de Minas Gerais nas datas de 29/12/11 e 31/12/11, conforme atestam as cópias de fls. 117 e 58, respectivamente. Concomitante à intimação editalícia, o Fisco cuidou de encaminhar à Autuada toda a documentação que compunha o trabalho fiscal via postal, por Aviso de Recebimento - AR, que foi recebida no dia 03/01/12 (fls. 60).

Dessa forma, como a intimação ao sujeito passivo consumou-se na data de 29/12/11 (quinta feira), quando da primeira publicação no “Minas Gerais”, não ocorreu

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a decadência já que o lançamento do crédito tributário deu-se dentro do prazo de 05 (cinco) anos estabelecido pelo art. 173, inciso I do CTN.

Por outro, com a devida vênia, constitui equívoco admitir que a modalidade de intimação por edital é restrita às hipóteses previstas no § 1º do art. 10 do RPTA, porque o *caput* do referido artigo traz de forma expressa que a forma de intimação (pessoal, via postal ou publicação) é definida a critério da Fazenda Pública Estadual, não havendo, portanto, nenhuma ordem a ser seguida. Confira-se:

Art. 10. As intimações do interessado dos atos do PTA devem informar a sua finalidade e serão realizadas, a critério da Fazenda Pública Estadual, pessoalmente, por via postal com aviso de recebimento ou por meio de publicação no órgão oficial dos Poderes do Estado ou no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda.

§ 1º Quando o destinatário se encontrar em local ignorado, incerto ou inacessível ou ausente do território do Estado e não tiver sido intimado em seu domicílio eletrônico, ou quando não for possível a intimação por via postal, inclusive na hipótese de devolução pelo correio, a intimação será realizada mediante publicação no órgão oficial dos Poderes do Estado ou no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda.

Consta-se que o § 1º não restringe o comando dado pelo *caput* do artigo, ao contrário, ele explicita que nos casos em que não se pode intimar de outra maneira, faz-se a intimação por via publicação, sem restringir essa possibilidade nos casos em que o acesso é possível. Ou seja, em nenhum momento a norma proíbe a Fazenda Pública de intimar utilizando-se da publicação no diário oficial quando ela tem o conhecimento do endereço do sujeito.

Importante lembrar, por oportuno, que o interesse público deve prevalecer sobre o privado. Tem-se, aqui, de um lado, o Fisco na defesa do interesse público e, do outro lado, um contribuinte escusando-se de assumir ilícito tributário comprovado e que teve amplamente respeitado seu direito constitucional de contraditório e de ampla defesa. O Fisco diligenciou para que a Autuada fosse intimada ainda em 2011.

Quanto ao mérito propriamente dito, ressalto que serão adotados os mesmos fundamentos expostos às fls. 988/1002 do parecer da Assessoria do CC/MG.

Conforme informado acima, o Fisco constatou, no período de 2006, saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, apurada mediante conclusão fiscal, baseando-se em dados fornecidos pela Contribuinte (DAMEF, DAPI e Livro Registro de Apuração), aproveitamento indevido de créditos oriundos de notas fiscais inidôneas, falsas, ideologicamente falsas e emitidas por empresas inexistentes, de créditos lançados a título de “Outros Créditos” no Livro Registro de Apuração do ICMS não justificados pelo Contribuinte e falta de apresentação de documentos e livros da escrita comercial e fiscal referentes ao exercício de 2006, solicitados pelo Fisco por meio de intimações.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multas Isoladas capituladas nos arts. 54, inciso VII, alínea “a”, e 55, incisos II, X, XXVI e XXXI, todos da Lei nº 6.763/75.

Vale lembrar que o Fisco excluiu as exigências relativas ao aproveitamento indevido de créditos lançados a título de “Outros Créditos”, acolhendo as justificativas apresentadas pela Impugnante.

No tocante à apuração das saídas desacobertas de documentos fiscais, conforme quadro “Apuração do Custo dos Produtos Acabados – Exercício de 2006” de fls. 25, o Fisco reformulou o crédito tributário (fls. 713/741), acatando parcialmente as alegações da Impugnante para excluir os valores correspondentes à energia elétrica, comunicação, transporte (que compõem o item 4 do referido quadro) e depreciação (item 10), e alterar o percentual do lucro de 10% (dez por cento) para 8% (oito por cento).

Entretanto, às fls. 820 dos autos, constata-se que, embora o Fisco tenha acatado algumas argumentações da Impugnante, ele não efetuou as devidas exclusões na tabela de fls. 734 (quadro “Apuração do Custo dos Produtos Acabados – Exercício de 2006”) e no correspondente DCMM.

Assim, ao verificar essas incorreções, a 3ª Câmara converte o julgamento em diligência para que o Fisco, além de outras ações, corrija o cálculo da citada tabela e o valor do débito do dia 31/12/06 constante do DCMM (itens 1 e 2, respectivamente, da diligência de fls. 826 transcrita no Relatório deste parecer).

Aproveitando a oportunidade, a Câmara solicita, também, que o Fisco demonstre como ficaria o crédito tributário com a exclusão do valor dos materiais de uso e consumo (item 8 da mencionada tabela).

Isso porque, às fls. 84 dos autos, a Impugnante alega que o valor relativo a materiais de uso e consumo está em duplicidade na apuração de custos constante do quadro “Apuração do Custo dos Produtos Acabados – Exercício de 2006”, uma vez que o valor de R\$1.106.411,07 (um milhão cento e seis mil, quatrocentos e onze reais e sete centavos), considerado no referido item 8, também compõe o valor de R\$6.251.403,00 (seis milhões duzentos e cinquenta e um mil quatrocentos e três reais), item 9 do mesmo quadro, declarado pela empresa na DAMEF, o qual inclui todas as despesas gerais do exercício de 2006, inclusive os materiais de uso e consumo.

O Fisco, então, retornou aos autos, reformulando novamente o crédito tributário em função das correções solicitadas pela Câmara (fls. 829/839). Todavia não demonstrou como ficaria o crédito tributário com a exclusão do valor constante no item 8, referente aos materiais de uso e consumo.

Diante disso, a Assessoria do CC/MG exarou nova diligência (fls. 941/942), que, dentre outras ações, reiterou essa demanda da Câmara.

Especificamente em relação a esse ponto, o Fisco não acata as argumentações da Impugnante, pois apenas demonstra, após a diligência da Assessoria do CC/MG, como ficaria a apuração do ICMS, no que tange às saídas desacobertas, com a exclusão em questão (fls. 945 e 954).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante, por sua vez, entende que houve a exclusão do item 8, conforme afirmativa apresentada em sua peça de defesa, às fls. 768. Porém, de fato, isso não ocorreu.

Verifica-se que tanto o Fisco quanto a Contribuinte não conseguiram comprovar efetivamente que o valor constante do item 8 (materiais de uso e consumo conforme livro fiscal) compõe, ou não, o valor demonstrado no item 9 (despesas administrativas/operacionais DAMEF).

Dessa forma, diante da dúvida que paira sobre as argumentações apresentadas nestes autos, aplica-se o princípio do “*in dubio pro reo*”, acatando o argumento da Impugnante. Deve-se, então, excluir o item 8 do quadro “Apuração do Custo dos Produtos Acabados – Exercício de 2006”, ficando a apuração do ICMS relativo às saídas desacobertadas de documentos fiscais nos termos do citado quadro, às fls. 945 e 954 dos autos.

Assim, corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, considerando as reformulações efetuadas pelo Fisco e, ainda, a exclusão, para apuração do ICMS, do valor relativo a materiais de uso e consumo constante do item 8 do referido quadro.

Em relação às exigências referentes ao aproveitamento indevido de créditos oriundos de notas fiscais inidôneas, falsas ou ideologicamente falsas, lançadas às fls. 39/42, vale mencionar que, a partir de 30/12/05, a Lei nº 6.763/75 foi alterada pela Lei nº 15.956/05, passando a caracterizar os documentos inidôneos como documentos ideologicamente falsos. Veja-se:

Art. 39. (...)

§ 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;

II - ideologicamente falso:

a) o documento fiscal autorizado previamente pela repartição fazendária:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 07/08/03 a 29/12/05 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, ambos da Lei 14.699/2003:

"II - inidôneo o documento fiscal:

a) não enquadrado nas hipóteses do inciso anterior e com informações que não correspondam à real operação ou prestação;"

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;

Efeitos de 07/08/2003 a 29/12/2005 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, ambos da Lei 14.699/2003:

"b) extraviado, adulterado ou inutilizado."

Portanto, como as notas fiscais, objeto desta irregularidade, foram emitidas em 2006, todos os documentos relacionados como inidôneos deverão ser considerados como ideologicamente falsos.

No que se refere a essa irregularidade, a 3ª Câmara converte o julgamento em diligência para que o Fisco demonstre como ficaria o crédito tributário com a exclusão das exigências atinentes à Nota Fiscal nº 003136 relacionada no Anexo 2-B (fls. 40) e à Nota Fiscal Avulsa nº 053658 (fls. 503).

Quanto à nota fiscal avulsa, o Fisco entendeu pela sua exclusão, reformulando o crédito tributário às fls. 844/845.

Já no tocante às exigências atinentes à Nota Fiscal nº 003136, observa-se que, na verdade, o nº 003136 constante na citada diligência refere-se a número de Ato Declaratório apresentado às fls. 43, relativo à Nota Fiscal inidônea (ideologicamente falsa) nº 004068, conforme fls. 40.

Mas, esse equívoco não prejudicou o entendimento, uma vez que o Fisco, verificando que o Ato Declaratório nº 003136 encontrava-se cancelado, efetuou a reformulação do crédito tributário, excluindo as exigências relativas ao aproveitamento de crédito oriundo da Nota Fiscal nº 004068, conforme fls. 844 e 846.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG, então, constatando que existiam outras notas fiscais autuadas relacionadas a esse ato declaratório cancelado, Notas Fiscais nºs 004488, 005283, 005292, de acordo com as fls. 42, solicitou, mediante diligência de fls. 941/942, que o Fisco demonstrasse como ficaria o crédito tributário com a exclusão das referidas notas fiscais.

Diante disso, o Fisco reformula novamente o crédito tributário para excluir os citados documentos fiscais (fls. 945).

Acrescenta-se que, na mesma diligência efetuada pela Assessoria do CC/MG às fls. 941/942, foram feitas, ainda, as seguintes solicitações:

3) analisar a validade dos Atos Declaratórios nºs 13062260001743 (fls. 46), 13186110000794 (fls. 48) e 13186110002371 (fls. 49), uma vez que foram emitidos antes do período autuado e, em consulta ao cadastro da SEF/MG, constatou-se que as empresas correspondentes a esses atos encontram-se ativas, inclusive durante o período autuado. Verificar, se possível, se houve o devido lançamento das notas pelos remetentes.

4) analisar as notas fiscais relativas ao Ato Declaratório nº 13062710000411 (fls. 47), uma vez que o número de AIDF das notas fiscais (fls. 452/493) não corresponde ao número de AIDF inexistente que deu motivo ao ato.

O Fisco, então, verificou que, em relação ao Ato Declaratório nº 13062260001743, o CNPJ da empresa fictícia relacionada no ato (22.606.065/0001-65) não corresponde ao constante nas notas fiscais autuadas (22.060.065/0001-65), cujo cadastro encontra-se ativo na Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG (fls. 945/946).

Salienta-se que o Fisco, ao pesquisar informações no Auditor Eletrônico, constatou que essas notas fiscais autuadas foram lançadas na escrita fiscal da empresa remetente.

Portanto, as exigências relativas ao aproveitamento indevido de créditos oriundos de notas fiscais supostamente indicadas pelo Fisco como inidôneas/ideologicamente falsas em função do Ato Declaratório nº 13062260001743 foram excluídas do crédito tributário, conforme fls. 957 e 959.

Ressalta-se que, embora o Fisco, às fls. 957, tenha relacionado como excluídas apenas as notas fiscais indicadas às fls. 41/42, deixando de listar as relacionadas às fls. 40, também relativas ao referido ato declaratório, todas elas foram devidamente suprimidas do crédito tributário.

Em relação ao Ato Declaratório nº 13186110000794 emitido em 17/08/94, o Fisco, às fls. 946/947, demonstra que a empresa destacada no referido ato encontra-se ativa no cadastro da SEF/MG desde 08/01/82, sendo que as notas fiscais autuadas, correspondentes a esse ato, foram emitidas mediante AIDF nº 000167368/2006 devidamente válida.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, as exigências relativas ao aproveitamento indevido de créditos oriundos de notas fiscais indicadas pelo Fisco como inidôneas/ideologicamente falsas em função do Ato Declaratório nº 13186110000794 foram excluídas do crédito tributário, conforme fls. 957 e 959.

Cumpra observar que, embora o Fisco, às fls. 957, tenha relacionado como excluídas apenas as notas fiscais indicadas às fls. 41, deixando de listar a nota fiscal relacionada às fls. 40, também relativa ao referido ato declaratório, todas elas foram devidamente suprimidas do crédito tributário.

No que se refere ao Ato Declaratório nº 13186110002371 emitido em 15/09/97, o Fisco, às fls. 948/950, concluiu que, embora a empresa destacada no referido ato esteja ativa no cadastro da SEF/MG desde 08/04/96, ela é optante pelo Simples Nacional, sendo que no período autuado era microempresa no Estado de Minas Gerais, “não podendo gerar crédito de imposto para seus clientes”, o que justificaria a manutenção das respectivas notas fiscais autuadas.

Entretanto, cumpre mencionar que esse entendimento do Fisco levaria a uma alteração na infringência, passando de aproveitamento indevido de créditos oriundos de nota fiscal ideologicamente falsa, cuja penalidade está capitulada no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75, para aproveitamento de créditos em desacordo com a legislação tributária, cuja penalidade é a prevista no art. 55, inciso XXVI da citada lei.

Acrescenta-se que o Fisco não reformulou o Auto de Infração nesse sentido.

Dessa forma, essa exigência fiscal deve ser excluída do crédito tributário por falta de capitulação legal e pelo fato de a penalidade não estar adequada à espécie.

Ressalta-se, ainda, que, não obstante o Fisco tenha optado pela manutenção dessas exigências fiscais relacionadas ao Ato Declaratório nº 13186110002371, ao conferir o crédito tributário remanescente, detalhado às fls. 959, observa-se que houve a exclusão das exigências relativas à Nota Fiscal nº 2590 vinculada ao citado ato, mencionada às fls. 40.

Por fim, no tocante ao Ato Declaratório nº 13062710000411, o Fisco, às fls. 950/952, constatou que as notas fiscais, objeto de autuação, relativas ao referido ato, correspondem à AIDF nº 00023808/2006 divergente da AIDF constante do ato (AIDF nº 00293560/2007). Considerando, também, que a empresa remetente mencionada no ato encontra-se ativa no cadastro da SEF/MG desde 27/02/69, o Fisco excluiu do crédito tributário os valores dos créditos destacados nas mencionadas notas fiscais.

Portanto, as exigências relativas ao aproveitamento indevido de créditos oriundos de notas fiscais supostamente indicadas pelo Fisco como ideologicamente falsas em função do Ato Declaratório nº 13062710000411 foram excluídas do crédito tributário, conforme fls. 958/959.

A Impugnante argumenta que o aproveitamento do crédito, que está sendo objeto de estorno pelo Fisco, é legítimo e legal, em observância ao princípio da não cumulatividade previsto no art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal, uma vez que a operação de compra e venda mercantil efetivamente ocorreu.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 qual depende de normas instrumentais de apuração.

Diz o art. 155, inciso II, § 2º, inciso I 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;

(...)

§ 2º - 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 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, a seguir 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.

Assim, 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, principalmente para as transações firmadas antes da publicação dos atos de falsidade das notas fiscais autuadas.

Entretanto, no que tange ao estorno de créditos remanescentes, consubstanciado pela declaração de que os documentos fiscais relacionados são falsos/ideologicamente falsos, destaca-se que os atos declaratórios foram publicados em datas anteriores ao início da ação fiscal.

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 remanescentes como falsos/ideologicamente 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Quanto à alegação de boa-fé da Impugnante, vale mencionar que o STJ decidiu, em sede de recurso repetitivo, pacificando, assim, o entendimento sobre a matéria, no sentido de que, realmente, o adquirente de boa-fé não pode ser responsabilizado pela irregularidade de notas fiscais emitidas pelos fornecedores, sendo possível o aproveitamento dos créditos, cabendo-lhe, porém, demonstrar a efetiva realização das operações:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.148.444 - MG (2009/0014382-6)

RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX

EMENTA

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.

(...)

NADA OBSTANTE, A JURISPRUDÊNCIA DAS TURMAS DE DIREITO PÚBLICO É NO SENTIDO DE QUE O COMERCIANTE QUE ADQUIRE MERCADORIA, CUJA NOTA FISCAL (EMITIDA PELA EMPRESA VENDEDORA) TENHA SIDO, POSTERIORMENTE DECLARADA INIDÔNEA, É CONSIDERADO TERCEIRO DE BOA-FÉ, O QUE AUTORIZA O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DO ICMS PELO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE, DESDE QUE DEMONSTRADA A VERACIDADE DA COMPRA E VENDA EFETUADA (EM OBSERVÂNCIA AO DISPOSTO NO ARTIGO 136, DO CTN) (...)

NO MESMO DIAPASÃO, CONFIRAM-SE AS EMENTAS DOS SEGUINTE JULGADOS DESTA CORTE:

"EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO MERCANTIL.

NOTAS FISCAIS DECLARADAS INIDÔNEAS. COMPROVAÇÃO DA REALIZAÇÃO DA OPERAÇÃO COMERCIAL. SÚMULA 7/STJ. CABIMENTO. OMISSÃO. OBSCURIDADE. CONTRADIÇÃO. REITERAÇÃO DE TESE JÁ SUPERADA. VÍCIOS INEXISTENTES. EMBARGOS REJEITADOS. CARÁTER PROCRASTINATÓRIO. MULTA.

(...)

2. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA PACIFICOU-SE NO SENTIDO DE QUE O ADQUIRENTE DE BOA-FÉ NÃO PODE SER RESPONSABILIZADO PELA INIDONEIDADE DE NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELA EMPRESA VENDEDORA. NESSE CASO, É POSSÍVEL O APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS RELATIVO ÀS REFERIDAS NOTAS FISCAIS. TODAVIA, PARA TANTO, É NECESSÁRIO QUE O CONTRIBUINTE DEMONSTRE, PELOS REGISTROS CONTÁBEIS, QUE A OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA EFETIVAMENTE SE REALIZOU, INCUMBINDO-LHE, PORTANTO, O ÔNUS DA PROVA.

(...)

7. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS, COM APLICAÇÃO DE MULTA." (EDCL NOS EDCL NO RESP 623.335/PR, REL. MINISTRA DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 11.03.2008, DJE 10.04.2008)

"TRIBUTÁRIO - CRÉDITO DE ICMS - NOTAS FISCAIS CONSIDERADAS INIDÔNEAS PELO FISCO - DEMONSTRAÇÃO DA EFETIVIDADE DA OPERAÇÃO COMERCIAL - IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME DO CONTEXTO FÁTICO PROBATÓRIO DOS AUTOS - SÚMULA 7/STJ.

(...)

3. A JURISPRUDÊNCIA DESTA TURMA 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 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. PRECEDENTES.

(...)

5. RECURSO PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA PARTE, IMPROVIDO." (RESP737.135/MG, REL. MINISTRA ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 14.08.2007, DJ 23.08.2007)

"RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO MERCANTIL. NOTAS FISCAIS DECLARADAS INIDÔNEAS. COMPROVAÇÃO DA REALIZAÇÃO DA OPERAÇÃO

COMERCIAL. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. TRIBUNAL DE ORIGEM. SOBERANIA NA ANÁLISE DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ. RECURSO DESPROVIDO.

(...)

2. A JURISPRUDÊNCIA DESTES SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA PACIFICOU-SE NO SENTIDO DE QUE O ADQUIRENTE DE BOA-FÉ NÃO PODE SER RESPONSABILIZADO PELA INIDONEIDADE DE NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELA EMPRESA VENDEDORA, SENDO CERTO QUE, NESSE CASO, É POSSÍVEL O APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS RELATIVO ÀS REFERIDAS NOTAS FISCAIS. TODAVIA, PARA TANTO, É NECESSÁRIO QUE O CONTRIBUINTE DEMONSTRE, PELOS REGISTROS CONTÁBEIS, QUE A OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA EFETIVAMENTE SE REALIZOU, INCUMBINDO-LHE, PORTANTO, O ÔNUS DA PROVA.

3. O DISPOSTO NO ART. 136 DO CTN NÃO DISPENSA O CONTRIBUINTE, EMPRESA COMPRADORA, DA COMPROVAÇÃO DE QUE AS NOTAS FISCAIS DECLARADAS INIDÔNEAS CORRESPONDEM A NEGÓCIO EFETIVAMENTE REALIZADO.

(...)

5. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO." (REsp 623.335/PR, REL. MINISTRA DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 07.08.2007, DJ 10.09.2007)

(...)

"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.

(...)

4. A JURISPRUDÊNCIA DESTA TURMA 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 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. PRECEDENTES.

5. RECURSO IMPROVIDO." (REsp 556.850/MG, REL. MINISTRA ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 19.04.2005, DJ 23.05.2005)

(...)

"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 O PONÍVEL AO FISCO SE DEMONSTRADO, PELOS REGISTROS CONTÁBEIS, QUE A OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA REALMENTE ACONTECEU. HIPÓTESE, TODAVIA, EM QUE O LANÇAMENTO FISCAL FOI EFEITO IMEDIATO DA DECLARAÇÃO, SUPERVENIENTE, DA INIDONEIDADE DO EMITENTE DA NOTA FISCAL, SEM QUE A EFETIVIDADE DA OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA TENHA SIDO CONTESTADA. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO." (RE^{SP} 89.706/SP, REL. MINISTRO ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 24.03.1998, DJ 06.04.1998)

Em relação ao Recurso Especial nº 89.706-SP, vale transcrever excerto do voto condutor do Ministro Ari Pargendler (Relator):

NO SISTEMA DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, A NOTA FISCAL VALE, ENTRE CONTRIBUINTES, COMO UM TÍTULO DE CRÉDITO CONTRA A FAZENDA DO ESTADO.

TRATA-SE, TODAVIA, DE UM TÍTULO DE CRÉDITO QUE SÓ SUBSISTE ENQUANTO NÃO FOR CONTESTADO.

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 O PONÍVEL AO FISCO SE DEMONSTRADO, PELOS REGISTROS CONTÁBEIS, QUE A OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA REALMENTE ACONTECEU.

A PUBLICAÇÃO, POSTERIOR, DA DECLARAÇÃO DE INIDONEIDADE DE QUEM EMITIU A NOTA FISCAL NÃO EXONERA O CONTRIBUINTE QUE APROVEITOU O CRÉDITO DE PROVAR-LHE A AUTENTICIDADE.

DE OUTRO MODO, SERIA A CONVALIDAÇÃO DAS FRAUDES QUE, EVIDENTEMENTE, SÓ SÃO APURADAS DEPOIS DE PRATICADAS - COM O SEGUINTE EFEITO: A FAZENDA PÚBLICA SUPOSTARIA OS PREJUÍZOS DAS FRAUDES ENQUANTO NÃO DECLARASSE A INIDONEIDADE DOS CONTRIBUINTES EM SITUAÇÃO IRREGULAR.

O COMERCIANTE QUE, DE BOA FÉ, ACREDITOU NA APARÊNCIA DA NOTA FISCAL NÃO FICA PREJUDICADO POR ISSO, PORQUE EXCLUIRÁ SUA RESPONSABILIDADE TÃO LOGO DEMONSTRE PELOS REGISTROS CONTÁBEIS QUE A NOTA FISCAL É REPRESENTATIVA DE VERDADEIRA COMPRA E VENDA. (GRIFOU-SE)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, a comprovação da boa-fé do adquirente que legitima o aproveitamento de crédito oriundo de nota fiscal falsa/ideologicamente falsa materializa-se com o lançamento contábil das notas fiscais autuadas e dos respectivos pagamentos efetivados.

Destaca-se que a simples apresentação de duplicatas quitadas e extratos bancários contendo os pagamentos não é prova suficiente. Os recursos financeiros utilizados como pagamento, mesmo transitando pelas contas bancárias da empresa, se não levados à contabilização, podem ser considerados extrafiscais.

Ainda nessa linha de condicionantes legais para o creditamento do imposto, 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)

É importante destacar que não foram anexados 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.

Nesse sentido, reiterando, é inaplicável a tese de boa-fé pretendida pela Impugnante, nos termos do mencionado entendimento do STJ, visto que, para comprovação da boa-fé, é imprescindível que a Autuada demonstre, pelos registros contábeis, que a compra e a venda realizaram-se de fato. Incumbindo, a quem comprou, o ônus de provar a existência do negócio jurídico, além da necessidade de haver a comprovação do efetivo pagamento das operações mercantis com recursos financeiros contabilizados e declarados à Fiscalização, por ambos os envolvidos nas operações.

Com relação às consultas feitas pela Impugnante no Sintegra, 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”*.

Assim, encontra-se caracterizada a infringência à legislação tributária e, não tendo a Impugnante apresentado provas capazes de ilidir o trabalho fiscal, legítimo o estorno remanescente do crédito.

Considerando as reformulações efetuadas pelo Fisco e, ainda, a exclusão das exigências relativas ao aproveitamento indevido de crédito oriundo de notas fiscais

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

vinculadas ao Ato Declaratório nº 13186110002371, corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada, 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;

No tocante à imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos oriundos de notas fiscais emitidas por empresas inexistentes, as telas de consultas ao cadastro SINTEGRA encontram-se às fls. 31/38 do PTA.

Embora a Impugnante alegue que uma vez demonstrada a efetividade das operações os créditos devem ser mantidos, não faz essa demonstração nos autos.

Relativamente à empresa remetente Main Metall Indústria e Comércio LTDA, CNPJ 01.858.780/0001-78, pelo critério adotado pelo Fisco, os créditos não poderiam ser glosados, já que a situação cadastral constante da consulta ao SINTEGRA (fl. 35) é de 21/11/2011, período posterior ao da autuação.

Com relação as outras 04 (quatro) empresas tem-se que o procedimento fiscal está irregular, já que a simples situação de inabilitado no cadastro SINTEGRA não é suficiente para fundamentar a vedação do crédito do imposto.

Veja que, ainda que os documentos fossem considerados materialmente falsos, ideologicamente falsos ou inidôneos, para se estornar os créditos, haveria de se cumprir a formalidade do art. 8º da Resolução nº 4.182/10, nos seguintes termos:

Art. 8º O estorno do crédito de ICMS por meio de ação fiscal está condicionado à prévia publicação dos atos mencionados nos arts. 2º e 3º.

Assim, com relação a esse item do Auto de Infração, devem ser excluídas as exigências fiscais.

Do pedido de juntada de cópia da denúncia espontânea apresentada pela Autuada.

Quanto ao pedido em questão, o Fisco cumpriu a demanda da Câmara, anexando, às fls. 856/913, a Denúncia Espontânea nº 05.000232128.46 apresentada pela Autuada, e o correspondente processo de parcelamento, a qual, conforme informação citada na manifestação fiscal, foi protocolada pelo proprietário da empresa, relatando que, “após criterioso levantamento contábil, ficou constatado que nos exercícios 2008, 2009, 2010 e 2011, foram realizadas transações de vendas a descoberta de documentação fiscal, apurando-se em cada período os seguintes valores.”

A Impugnante alega que “não há como se estender os efeitos de uma denúncia espontânea referente a determinados exercícios para exercícios não confessados, ou seja, a denúncia espontânea somente pode abranger os períodos denunciados pelo contribuinte”.

De fato, a denúncia espontânea é válida somente para os períodos denunciados pelo contribuinte. Entretanto, o conhecimento da confissão é importante para demonstrar a prática reiterada da empresa em dar saída de mercadorias desacobertada de documento fiscal, o que é um grande indício de que a empresa cometeu a mesma irregularidade em outros exercícios.

Salienta-se que a irregularidade de saída de mercadoria desacobertada no período de 2006 não foi apurada pela extensão dos efeitos da denúncia espontânea, mas, sim, pelo levantamento fiscal demonstrado nestes autos.

Das multas aplicadas

Quanto às assertivas de que a aplicação das multas é ilegítima e inválida, pois violam os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e do não confisco, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. 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 consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Assim, julgo parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações fiscais às fls. 713/741, 829/839, 944/953 e, ainda, para excluir: 1) o item 8 (materiais de uso e consumo) do quadro “Apuração do Custo dos Produtos Acabados - Exercício de 2006”; 2) as exigências relativas ao aproveitamento indevido de crédito oriundo de notas fiscais vinculadas ao Ato Declaratório nº 13186110002371 e 3) as exigências relativas ao aproveitamento indevido de crédito destacado em notas fiscais emitidas por empresas inabilitadas no cadastro Sintegra.

Sala das Sessões, 10 de fevereiro de 2015.

**José Luiz Drumond
Conselheiro**