

Acórdão: 23.016/18/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000945382-96
Impugnação: 40.010145656-68
Impugnante: Casa Rena S/A
IE: 338123673.06-62
Proc. S. Passivo: David Gonçalves de Andrade Silva/Outro(s)
Origem: DF/Divinópolis

EMENTA

MERCADORIA - ENTRADA DESACOBERTADA - DOCUMENTO FISCAL FALSO/IDEOLOGICAMENTE FALSO. Constatou-se, mediante verificação fiscal, que a Autuada adquiriu mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacobertadas de documentos fiscais, haja vista que as notas fiscais utilizadas foram declaradas ideologicamente falsas. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXI, da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacobertadas de documentação fiscal, uma vez que as notas fiscais utilizadas pela Autuada foram declaradas ideologicamente falsas.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Instruem o presente Auto de Infração, dentre outros, os seguintes documentos:

- Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fl. 05);
- respostas da Autuada às intimações efetuadas pela Fiscalização (fls. 08/11);
- cópias reprográficas das mensagens trocadas entre a Autuada e representantes da empresa “Comercial DS Alimentos Ltda” (fls. 12/20);
- tela do sistema SICAF atestando o bloqueio e posterior cancelamento da inscrição estadual da referida empresa em Minas Gerais, em função do desaparecimento do Contribuinte (fl. 21);
- cópias reprográficas de boletos bancários e de notas fiscais objeto da presente autuação (fls. 22/84).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 105/115, argumentando, em síntese, o que se segue.

De início, refuta a acusação fiscal afirmando que a sua relação comercial com a empresa “DS Alimentos Ltda.” cingiu-se à intermediação frente a outros fornecedores, eis que a dita empresa teria cuidado apenas de “centralizar os pedidos realizados pela Impugnante”.

Assim sendo, assevera que o negócio jurídico firmado restringiu-se à “logística das operações”, sendo que todos os pagamentos teriam sido realizados diretamente a seus fornecedores, remetentes das mercadorias e emissores das notas fiscais havidas como ideologicamente falsas.

Demais disso, aduz que, a despeito do que consta no relatório fiscal, a empresa “DS Alimentos Ltda.” está efetivamente sediada no município de Uberlândia/MG e não no estado do Rio de Janeiro. No intuito de comprovar tal afirmação, junta o documento “Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral” (fl. 162 dos autos).

Na sequência, pondera também que adquiriu as mercadorias de boa-fé, motivo pelo qual entende que não pode ser penalizado, tanto mais por que no momento da aquisição, as notas fiscais ainda não haviam sido declaradas ideologicamente falsas.

A Impugnante insurge-se também contra a glosa de créditos (que entende ter sido efetuada pela Fiscalização), ponderando que efetivamente houve a compra e a entrada das mercadorias em momento anterior aos respectivos Atos Declaratórios.

Para corroborar suas alegações, cita decisões judiciais e administrativas que reputa assentes com o seu posicionamento.

Ao final, após pugnar no sentido do caráter confiscatório das penalidades cominadas, donde resultaria a sua inconstitucionalidade, pede o cancelamento do feito fiscal, juntando ainda os documentos de fls. 116/324.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, por seu turno, comparece aos autos e, em manifestação de fls. 337/339, refuta as alegações da Defesa.

De plano, contradiz a afirmação da Impugnante de que o negócio por ela firmado com a empresa “DS Alimentos Ltda.” se restringiria à “logística”, reiterando também que tal empresa encontra-se com a inscrição estadual cancelada neste Estado desde o dia 31/03/2011, por “desaparecimento”, conforme atesta o documento de fl. 21 dos autos.

Além disso, contrapõe-se também ao argumento de que os pagamentos relativos às mercadorias adquiridas teriam sido feitos diretamente aos fornecedores da Impugnante, fato este que não condiz com os documentos que instruem o lançamento e que compõem o caderno processual.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização aduz também que não assiste razão à Defendente quando afirma que a “Comercial DS de Alimentos” estaria sediada em Uberlândia/MG e não no estado do Rio de Janeiro, alegação esta que é contrariada pelas cópias reprográficas dos diversos e-mails juntados aos autos, onde se constata que a dita empresa está localizada no município de Macaé/RJ.

De igual modo, a Fiscalização refuta as alegações de boa-fé, aduzidas em sede de Impugnação, esclarecendo também que, ao contrário do que alega a Autuada, não foi efetuado, no presente lançamento, qualquer glosa de créditos.

Quanto aos efeitos dos atos mediante os quais foi reconhecida a falsidade ideológica dos documentos fiscais autuados, lembra que, nos termos do art. 135 do RICMS/02, a ação fiscal independe do Ato Declaratório, sendo, portanto, irrelevante se o referido ato é anterior ou posterior à providência fiscal de lançamento do crédito tributário.

Em complemento, pondera que é patente no âmbito desse E. Conselho de Contribuintes que o Ato Declaratório tem o condão apenas de atestar uma situação preexistente, não criando ou estabelecendo fatos novos, uma vez que os vícios dos documentos em questão os acompanham desde suas emissões.

Ao final, pede a manutenção do lançamento.

DECISÃO

Consoante relatado, a presente autuação versa sobre a acusação fiscal de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacobertadas de documentação fiscal, uma vez que as notas fiscais utilizadas pela Autuada foram declaradas ideologicamente falsas.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXI, ambos da Lei nº 6.763/75.

A declaração de falsidade ideológica dos referidos documentos fiscais deu-se nos termos do disposto no art. 133-A, inciso I, do Regulamento do ICMS, o qual reproduz comandos contidos no art. 39, § 4º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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;

Em que pese os argumentos apresentados pela Autuada, resulta incontroverso nos autos que as aquisições das mercadorias foram efetuadas junto à empresa “Comercial DS de Alimentos”, estabelecida no município de Macaé, estado do Rio de Janeiro, em desacordo com as informações apostas nos documentos fiscais utilizados.

Antes de mais nada, cumpre salientar que a própria Impugnante (conforme documento de fl. 11 dos autos) reconheceu que as tratativas firmadas com a referida empresa se deram por intermédio de telefones cujo prefixo é 022, o qual refere-se precisamente ao município de Macaé/RJ.

Além disso, como bem salientado pela Fiscalização e devidamente comprovado nos autos (fls. 23/30), os pagamentos para os supostos fornecedores (todos sediados em Minas Gerais) foram efetuados mediante boletos da Caixa Econômica Federal, em favor de uma mesma agência bancária – “Agência 0184”, situada no município de Macaé/RJ.

Registre-se, ademais, que, embora supostamente tais pagamentos se refiram a nada menos que 06 (seis) fornecedores diferentes, todos encontram-se identificados, nos referidos boletos, por um mesmo código de cedente (código “300309-4”).

Cabe destacar, ainda, a existência de um boleto de cobrança emitido pelo Banco Bradesco S.A., em favor de outro suposto fornecedor mineiro da Autuada. Ocorre, todavia, que, ao se consultar a agência favorecida (agência 1545-8) neste caso, constata-se, a exemplo das demais, que esta também se situa no Município de Macaé/RJ.

Como se não bastasse, a Impugnante foi intimada (AIAF de fl. 05) a apresentar documentos comprobatórios das aquisições que alega ter efetuado, tais como conhecimentos de transporte, pedidos, outros documentos alusivos às compras supostamente efetuadas. Em resposta, apresentou tão somente cópias das notas fiscais

atuadas (DANFes) e os boletos anteriormente referidos, afirmando não dispor de nenhum documento adicional.

Ainda quanto aos supostos fornecedores mineiros da Impugnante, constata-se dos autos que, após diligência fiscal, as respectivas inscrições estaduais foram canceladas/bloqueadas por desaparecimento do contribuinte, por ausência de estabelecimento no local indicado ou mesmo por utilização de dados falsos para obtenção da inscrição, o que confirma os demais elementos de prova diligentemente arrolados pela Fiscalização.

A Impugnante entende que não pode ser considerado incorreta a utilização dos documentos fiscais em questão, uma vez que as transações teriam sido firmadas antes da publicação dos atos de falsidade ideológica das notas fiscais atuadas.

Cumprе reiterar, todavia, o que foi salientado em sede de manifestação fiscal, ou seja, que o ato declaratório tem o condão apenas de atestar uma situação preexistente, não cria nem estabelece um novo fato.

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/inidoneidade 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/inidoneidade, uma vez que os vícios os acompanham desde suas emissões.

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

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

Destaca-se que os atos declaratórios foram publicados em datas anteriores ao início da ação fiscal e não houve contestação dos atos de falsidade ideológica relacionados no presente lançamento, nos termos do disposto no art. 134-A do RICMS/02, como 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:

(...)

Cumpra 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 ser os documentos fiscais, materialmente, inábeis para legitimar o aproveitamento de créditos.

Ressalte-se que, a despeito das afirmações da Impugnante, inexistem, *in casu*, a acusação fiscal ou qualquer exigência relativa a aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes dos documentos fiscais declarados ideologicamente falsos, mesmo porque trata-se de mercadorias sujeitas à substituição tributária, as quais não acarretam crédito para os contribuintes substituídos.

Consoante relatado, a imputação fiscal consiste na utilização de documentos fiscais ideologicamente falsos, conduta esta que se reputa plenamente caracterizada com o registro dos mencionados documentos na escrita fiscal da Impugnante, independentemente da comprovação ou não da efetividade das operações.

Cumpra trazer à colação, por fim, os comandos contidos nos artigos 135 e 149 do Regulamento do ICMS, *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.

(...)

Art. 149. Considera-se desacobertada, para todos os efeitos, a prestação de serviço ou a movimentação de mercadoria:

I - com documento fiscal falso ou ideologicamente falso;

Assim, conforme determina a legislação aplicável e pelo conjunto dos documentos acostados aos autos, afigura-se plenamente caracterizada a infringência, razão pela qual legítima é a exigência da Multa Isolada cominada no inciso XXXI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 55 - As multas para as quais se adotaram 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, cumulada com estorno de crédito na hipótese de sua utilização, salvo, nesse caso, prova concludente de que o imposto correspondente tenha sido integralmente pago; (grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Relativamente à Multa de Revalidação exigida no Auto de Infração, há que se destacar que o presente lançamento versa, como dito, sobre a constatação de entrada desacobertada de produtos sujeitos à sistemática da substituição tributária, razão pela qual foi aplicado o percentual de 100% (cem por cento) do valor do ICMS não recolhido, nos termos do disposto no art. 56, inciso II c/c § 2º, da Lei nº 6.763/75:

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida nos incisos II ou XVI do "caput" do art. 55, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita a substituição tributária. (grifou-se)

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, 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;

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Revisora) e Marcelo Nogueira de Moraes, que o julgavam parcialmente procedente, para limitar a multa de revalidação ao percentual de 50% (cinquenta por cento). Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Maria Vanessa Soares Nunes.

Sala das Sessões, 12 de julho de 2018.

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente / Relator**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.016/18/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000945382-96
Impugnação: 40.010145656-68
Impugnante: Casa Rena S/A
IE: 338123673.06-62
Proc. S. Passivo: David Gonçalves de Andrade Silva/Outro(s)
Origem: DF/Divinópolis

Voto proferido pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, 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.

Conforme consta do relatório, a autuação versa sobre a acusação fiscal de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacomodadas de documentação fiscal, uma vez que as notas fiscais utilizadas pela Autuada foram declaradas ideologicamente falsas.

Entre as penalidades aplicadas no lançamento temos a cobrança em dobro da Multa de Revalidação nos termos em que tipificado no art. 56, inciso II, c/c § 2º, I da Lei nº 6.763/75.

Referido dispositivo legal possui a seguinte redação:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

...

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

...

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária; (grifou-se)

Não se discute o acerto da Fiscalização em desconsiderar a idoneidade dos documentos fiscais, pois segundo apontado há elementos suficientes para justificar a aplicação do art. 133-A, inciso I, do Regulamento do ICMS, o qual reproduz os comandos contidos no art. 39, § 4º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ocorre que, embora tal desconsideração tenha natureza declaratória retroagindo seus efeitos à data da respectiva emissão, entendo que tais efeitos se verificam apenas para fins de cobrança do tributo e também da penalidade pelo uso de documento falso, entretanto não há conduta do Contribuinte a justificar a aplicação em dobro da Multa de Revalidação.

Ora, o tipo do inciso I do §2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, fala em majoração da multa em razão da conduta de não reter ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência da substituição tributária. Trata-se de conduta que somente pode ser praticada pelo contribuinte substituto, nunca pelo substituído como é o caso da Impugnante.

Como bem destacado no voto vencedor, os atos declaratórios foram publicados em datas anteriores ao início da ação fiscal e não houve contestação quanto à falsidade ideológica, entretanto, também é fato incontroverso que tal declaração ocorreu em data posterior aos fatos lançados, e esse é o ponto.

A Impugnante quando da ocorrência do fato gerador não tinha o dever de reter e muito menos de recolher o imposto eventualmente retido em razão da operação de aquisição das mercadorias, seja a operação considerada interna ou interestadual. Quando da realização dos fatos geradores os documentos fiscais ainda eram tidos como idôneos e neste cenário, originalmente, a obrigação – se existente – era atribuída exclusivamente à empresa remetente das mercadorias.

A redação dos artigos 14 e 15 do Anexo XV do RICMS/02, que tratam da responsabilidade do destinatário de operações de substituição tributária, assim determina:

Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

Parágrafo único. A responsabilidade prevista no caput deste artigo aplica-se também ao estabelecimento depositário, na operação de remessa de mercadorias para depósito neste Estado.

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

§ 1º - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao destinatário de mercadoria

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída da mercadoria.
(grifou-se)

Lembramos que a autuação se deu exclusivamente em razão da declaração de inidoneidade dos documentos fiscais, ou seja, a Impugnante não tinha – na data da ocorrência dos fatos geradores – qualquer indicativo que a operação descrita no documento fiscal não representava a realidade.

Destacamos que a Impugnante tem como atividade a venda varejista e os fatos apurados envolveram treze notas fiscais ao longo de um ano. Diante das movimentações realizadas por um supermercado ao longo de um ano, entendo que os fatos narrados no voto vencedor (boleto emitido para um mesmo sacado, negociação direta com representante localizado no estado do Rio de Janeiro) são indícios que caracterizam a conduta dolosa do remetente da mercadoria, entretanto são apontamentos que, a meu ver, não caracterizam uma conduta dolosa do Contribuinte em sonegar tributo junto ao Fisco.

O que temos são fatos elementos que caracterizam a conduta dolosa dos remetentes no intuito de reduzir a incidência do ICMS e consequentemente promover uma concorrência desleal com outros fornecedores, mas a Impugnante não pode ser classificada como coautora dessas condutas.

A Autuada já foi responsabilizada pelas condutas ‘ilícitas’ dos remetentes, pois nos termos da legislação assumiu o dever de recolher o tributo devido e ainda, no caso concreto, foi apenada com a aplicação de Multa Isolada e Multa de Revalidação.

Entendo que a declaração de inidoneidade de documentos fiscais por culpa exclusiva dos remetentes das mercadorias em data posterior a realização dos fatos geradores, não transfere à Autuada, para fins de imputação da Multa de Revalidação em dobro do inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto na condição de substituta tributária. A Autuada, ainda na condição de substituída, assume a responsabilidade pelo pagamento do imposto que deixou de ser tempestivamente recolhido.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para limitar a multa de revalidação ao percentual de 50% (cinquenta por cento).

Sala das Sessões, 12 de julho de 2018.

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri
Conselheira