

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.412/13/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000176585-76
Impugnação: 40.010132656-10
Impugnante: Arapé Agroindústria Ltda
IE: 261943753.01-69
Origem: DF/Divinópolis

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - DOCUMENTO FISCAL IDEOLOGICAMENTE FALSO. Constatado, mediante verificação fiscal analítica, aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de notas fiscais declaradas ideologicamente falsas nos termos do art. 39, § 4º, inciso II da Lei nº 6.763/75. Infração parcialmente caracterizada em face da vedação contida no inciso V do art. 70 do RICMS/02. Entretanto, devem ser excluídas as exigências em relação ao fornecedor cujo ato declaratório de falsidade ideológica foi cancelado. Legítimas, em parte, as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXXI, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, constatado mediante conferência de notas fiscais, no período de 2009, em virtude de ter a Autuada aproveitado, indevidamente, créditos de imposto destacado em notas fiscais declaradas ideologicamente falsas pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 21/29 e junta documentos às fls. 30/77, contra a qual o Fisco manifesta-se às fls. 80/82.

A 1ª Câmara de Julgamento determina a realização de diligência de fls. 87, que resulta na juntada de documentos pelo Fisco de fls. 89/91.

Aberta vista para a Impugnante que não se manifesta.

A 1ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 13 de março de 2013, decide, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a cobrança de ICMS e multa de revalidação em face da recomposição da conta gráfica de fls. 91.

Verificado que a decisão foi motivada pela inexistência de saldo devedor a exigir, que não representa a realidade da recomposição da conta gráfica de fls. 91, a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Presidente do CC/MG, em exercício, no uso de suas atribuições, em despacho de fls. 98/99, determina o encaminhamento do PTA à 1ª Câmara de Julgamento para decidir sobre o incidente processual.

Por conseguinte, em sessão realizada em 08 de agosto de 2013, a 1ª Câmara de Julgamento, à unanimidade, admitiu o incidente processual e declarou a nulidade da decisão anterior, prolatada em sessão de 13/03/13.

Em seguida, na mesma sessão, por maioria de votos, julgou-se parcialmente procedente o lançamento para que se adote, pra fins de exigência, os valores constantes da recomposição da apuração do ICMS de fls. 91.

Constatado que a decisão não considerou que o Ato Declaratório relativo à fornecedora Capri Representações Ltda, que sustenta parte do lançamento fiscal, foi cancelado em 29/12/04, o processo retorna à Câmara de Julgamento, conforme despacho de fls. 106/107.

Assim, em sessão realizada em 05 de novembro de 2013, a 1ª Câmara de julgamento, à unanimidade, admitiu o incidente processual, declarando nula a decisão anterior, prolatada em 08/08/13.

DECISÃO

Conforme relatado, cuida a presente autuação de acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de imposto destacado em notas fiscais declaradas ideologicamente falsas, conforme Atos Declaratórios nºs 13186110003992 e 12067110000994, nos termos do art. 39, § 4º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

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

(...)

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

(...)

II - ideologicamente falso:

Primeiramente, destaca-se o equívoco fiscal ao sustentar parte do lançamento em ato declaratório, relativo ao fornecedor Capri Alimentos Ltda, que foi cancelado pela Secretaria de Fazenda, conforme informação do SICAF (fls. 08).

Assim, constitui erro fiscal o lançamento em relação às notas fiscais desse fornecedor, devendo ser excluídas as exigências correlatas.

A Autuada argumenta que o aproveitamento do crédito é legítimo e legal, em observância ao princípio da não cumulatividade previsto no art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal.

Porém, o direito de crédito garantido pelo princípio da não cumulatividade previsto na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 87/96 e na legislação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 da Constituição Federal:

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

(...)

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

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou Distrito Federal;

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

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

Lei Complementar nº 87/96

Art. 23 - O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Lei Estadual nº 6.763/75

Art. 30 - O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido a mercadoria ou o bem ou para o qual tenha sido prestado o serviço, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, 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.

Mencione-se que 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.

Insta salientar que o Auto de Infração foi lavrado após a publicação do ato de declaração de falsidade ideológica, conforme o preceito do art. 8º do Decreto nº 4.182, de 20/01/10.

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

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

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

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

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

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Considerando que não há prova concludente de que o imposto devido pela Minas Moinhos Comércio Indústria e Beneficiamento de Alimentos (emitente) foi integralmente pago, mantém-se as exigências em relação a esse fornecedor.

O Fisco promoveu a recomposição da conta gráfica, na qual se verifica saldo devedor do mês de julho de 2009 (fls. 91), impondo-se a exigência de ICMS e Multa de Revalidação.

Entretanto, com o cancelamento do Ato Declaratório da Capri Representações Ltda, devem ser excluídas, a partir da recomposição da apuração do ICMS de fls. 91, as exigências relativas a essa empresa.

No tocante às multas, elas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida. Percebe-se que tais penalidades possuem naturezas distintas e têm como referência valores diversos. A multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto, no todo ou em parte, enquanto que a multa isolada aplica-se sobre descumprimento de obrigação acessória.

Segundo o entendimento exarado pela Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo Nº 61/79, “punitiva é aquela penalidade que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN, onde o arrependimento oportuno e formal da infração faz cessar o motivo de punir”.

Por outro lado, a multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra, chamados moratórios.

Nesse sentido é o entendimento de abalizada doutrina.

Para Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Na lição de RICARDO LOBO TORRES (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

"As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício."

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

"ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória".

"Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada".

"Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)" (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

"As penalidades são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias" (CALMON, Sacha, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696).

O Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O desembargador Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A multa de revalidação aplicada, com previsão legal expressa na Lei Estadual nº 6.763/75, decorre unicamente da ausência de recolhimento tempestivo do tributo, constituindo instrumento que a lei coloca à disposição do Fisco, quando o contribuinte é compelido a pagar o tributo, porque não o fizera voluntariamente,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a tempo e modo. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A multa de revalidação tem previsão legal e não se sujeita à vedação constitucional de instituição de tributo com natureza de confisco, dado o seu caráter de penalidade, com função repressiva, pelo não pagamento do tributo no momento devido, e preventiva, para desestimular o comportamento do contribuinte de não pagar espontaneamente o tributo. 2- A taxa SELIC pode ser utilizada como índice de atualização dos créditos e débitos tributários do Estado de Minas Gerais, pagos com atraso, eis que permitida pela Lei Estadual nº 63/1975, com a redação alterada pela Lei Estadual nº 10.562/1991, que determina a adoção dos mesmos critérios adotados na correção dos débitos fiscais federais, devendo incidir a partir de 1º/01/1996, em razão do advento da Lei Federal nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de atos ilícitos e inadimplemento e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada. A lei, ao prever como base de cálculo da multa de revalidação o valor do tributo devido, permite

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a sua atualização, para não haver depreciação do valor real da mesma.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 -
COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S):
FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS -
APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA:
EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON
ANDRADE.

Diante disso, não se vislumbra a ocorrência do *bis in idem* apontado pela Defesa, em relação às penalidades exigidas pelo Fisco.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao Órgão Julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir, a partir da Recomposição da Apuração do ICMS de fls. 91, as exigências relativas à empresa Capri Alimentos Ltda. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e Sauro Henrique de Almeida, que o julgavam improcedente. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e Sauro Henrique de Almeida.

Sala das Sessões, 05 de novembro de 2013.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**Ivana Maria de Almeida
Relatora**

R

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.412/13/1 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000176585-76	
Impugnação:	40.010132656-10	
Impugnante:	Arapé Agroindústria Ltda	
	IE: 261943753.01-69	
Origem:	DF/Divinópolis	

Voto proferido pelo Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia, 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 se vê do relatório do Auto de Infração, a autuação versa sobre utilização (escrituração) de notas fiscais declaradas ideologicamente falsas.

No entendimento da Impugnante, as mercadorias relativas às notas fiscais autuadas como inidôneas, foram adquiridas pela mesma, recebidas em seu estabelecimento e pagas por esta, conforme se apura do Livro de Registro de Entradas e comprovantes de pagamentos anexados no processo.

As empresas vendedoras estavam em pleno funcionamento à época e as notas fiscais foram emitidas de forma regular pelas mesmas, contendo todos os requisitos que demonstram a efetiva circulação das mercadorias constantes nos documentos fiscais.

O Egrégio Tribunal de Justiça de Minas Gerais tem entendido, em diversas oportunidades, que a boa-fé do comprador, aliada a fatos que comprovam a efetiva circulação das mercadorias, como o pagamento das mesmas aos fornecedores, a sua entrega no estabelecimento comprador ou mesmo indícios de trânsito dessas mercadorias por postos fiscais mineiros desclassifica a autuação fiscal.

Nessas condições, não importa o fato de um dos atos declaratórios ter sido cancelado, uma vez que estão presentes nos autos requisitos básicos para o reconhecimento da legitimidade da operação.

Portanto, julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 05 de novembro de 2013.

**Luiz Fernando Castro Trópia
Conselheiro**