

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.185/13/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000174065-26
Impugnação: 40.010132314-72
Impugnante: JGSA - Serviços Reciclagem e Aproveitamento Industrial Ltda
IE: 338125555.00-62
Proc. S. Passivo: Luiz Carlos de Araújo Filho
Origem: DF/Divinópolis

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - DOCUMENTO FISCAL IDEOLOGICAMENTE FALSO. Constatou-se aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em documentos fiscais declarados ideologicamente falsos, nos termos do art. 133-A do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no inciso XXXI do art. 55 da Lei nº 6.763/75. Não foram carreados aos autos comprovantes de recolhimento do ICMS devido pelos emitentes, nem comprovantes de pagamento das operações. Infração caracterizada conforme art. 70, inciso V da Parte Geral do RICMS/02. Infração plenamente caracterizada. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS em razão do aproveitamento indevido de créditos do imposto, nos exercícios de 2010 e 2011, provenientes de utilização de documentos fiscais declarados ideologicamente falsos, resultando nas exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no inciso XXXI do art. 55 do citado diploma legal.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.081/1.094, juntando documentos às fls. 1.102/1.209. Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 1.212/1.216, refuta as alegações da defesa. Requer a procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

A Assessoria Fiscal do CC/MG exara despacho interlocutório às fls. 1.221 e diligência às fls. 1.222.

A Autuada junta documentos às fls. 1.238/2.703.

A Fiscalização, por sua vez, junta documentos às fls. 2.704/2.826.

Intimada da juntada de documentos por parte da Fiscalização, a Autuada se manifesta às fls. 2.831/2.832.

Por fim, a Fiscalização comparece às fls. 2.833/2.834.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG, em parecer às fls. 2.836/2.851, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão.

Da Preliminar

Do pedido de prova pericial

A Impugnante faz solicitação de produção de prova pericial com o objetivo de comprovar que as mercadorias teriam entrado no estabelecimento e que todas as garantias necessárias teriam sido tomadas por ela para se resguardar a lisura das operações (fls. 1.094).

Considerando-se que não foram expressamente apresentados quesitos para se buscar o objetivo proposto pelo pedido, rejeita-se o pleito, com fulcro no inciso I do § 1º do art. 142 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

Do Mérito

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS em razão do aproveitamento indevido de créditos do imposto, nos exercícios de 2010 e 2011, provenientes de utilização de documentos fiscais declarados ideologicamente falsos, resultando nas exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no inciso XXXI do art. 55 do citado diploma legal.

A Fiscalização apresenta, para cada um dos remetentes das notas fiscais declaradas ideologicamente falsas, os atos declaratórios respectivos, a relação das notas fiscais e, por amostragem, cópias das mesmas (vide fls. 09/232).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em seguida, junta as Declarações de Apuração e Informação do ICMS (DAPI) do período de 01/12/09 a 31/12/11 (fls. 236/260), demonstrativo mensal dos créditos indevidos (fls. 234), demonstrativo mensal dos valores das operações (fls. 235) e recomposição da conta gráfica – demonstrativo do crédito tributário (fls. 261).

Junta, ainda, cópia do Livro Registro de Entradas do exercício de 2010 (fls. 263/390) e do exercício de 2011 (fls. 391/1.078).

O fundamento legal para o lançamento pode ser resumido no dispositivo constante da lei ordinária estadual que regulamenta o ICMS.

Lei 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. (grifou-se)

(...)

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

(...)

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

(...)

II - ideologicamente falso:

a) o documento fiscal autorizado previamente pela repartição fazendária:

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

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

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

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

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

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

No presente caso, as notas fiscais foram declaradas ideologicamente falsas mediante atos declaratórios devidamente publicados no Diário Oficial deste Estado, em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

datas anteriores à do início da ação fiscal, tornando pública e oficial as falsidades cometidas (vide fls. 10, 83, 128, 147, 166 e 206).

A Impugnante entende que as operações lastreadas pelas notas fiscais objeto do lançamento ocorreram em período anterior à publicação pela Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais dos atos declaratórios de falsidade ideológica. Portanto, a Impugnante não poderia suportar o ônus da penalidade, tendo sido induzida a acreditar que estava diante de operação acobertada por documentos idôneos.

Destaca-se que a expedição de um ato declaratório é antecedida por diligências especialmente efetuadas para a verificação e comprovação das situações irregulares elencadas em lei, conforme acima transcrito.

A Fiscalização juntou todas as informações coletadas e procedimentos realizados para publicação dos atos declaratórios (vide docs. de fls. 2.704/2.826).

Verifica-se que foram realizadas diligências *in loco* comprovando que não existiam empresas instaladas nos endereços para os quais as inscrições estaduais foram solicitadas e autorizadas junto à SEF/MG.

Existem, também, declarações de moradores vizinhos afirmando que naqueles endereços nunca houve qualquer tipo de empresa instalada.

Em outras situações foi constatado, após diligência no local, que existia estrutura incompatível (sala comercial) para receber a empresa do porte em que foi solicitada sua inscrição estadual.

Nesses documentos existem outras várias situações que fundamentam a publicação dos atos declaratórios de falsidade ideológica dos documentos fiscais objeto do lançamento.

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 que o ato administrativo que declarou a falsidade das notas fiscais surte efeito *ex tunc*, ou seja, retroage ao momento da emissão dos documentos, pois não é o ato em si que impregna os documentos de falsidade, uma vez que tais vícios os acompanham desde sua emissão, apenas declara uma situação que já existia.

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

Assim, o ato declaratório tem o condão apenas de atestar uma situação preexistente, não cria nem estabelece coisa nova, portanto, é de natureza declaratória e não normativa. A publicação do ato no Diário Oficial do Estado visa apenas tornar público o que já existia.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, não houve contestação dos atos de falsidade relacionados no presente lançamento, nos termos do § 5º do art. 30 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 30

(...)

§ 5º - Declarada a inidoneidade de documentação fiscal, o contribuinte poderá impugnar os fundamentos do ato administrativo, mediante prova inequívoca da inexistência dos pressupostos para sua publicação, hipótese em que, reconhecida a procedência das alegações, a autoridade competente o retificará, reconhecendo a legitimidade dos créditos.

Dando cumprimento ao princípio da busca da verdade material e observância do princípio constitucional da ampla defesa, a Assessoria Fiscal do CC/MG possibilitou à Impugnante apresentar a comprovação material da efetividade de todas as operações objeto do lançamento, tais como cópias de cheques (frente e verso), microfilmagem de cheques (frente e verso), transferências bancárias, ordens de pagamento ou qualquer outro meio ou documento equivalente, demonstrando a movimentação dos recursos por intermédio de extratos da contabilização nas contas correntes bancárias da Empresa com os respectivos lançamentos nos livros contábeis da Empresa, tais como livros Caixa, Diário, Razão, etc., livros esses devidamente autenticados e escriturados nos termos da legislação de regência.

A Autuada trouxe aos autos cópias do balancete contábil e do livro Razão (fls. 1.238/2.703), pretendendo demonstrar que as mercadorias discriminadas nas notas fiscais foram efetivamente adquiridas e pagas e, portanto, teriam efetivamente ocorrido as operações correspondentes.

Contudo, a simples apresentação de demonstração contábil (balancete), além do livro Razão, não tem o condão de comprovar a efetividade da ocorrência das operações.

Para tanto, deveria a Impugnante trazer aos autos a efetiva prova do pagamento das operações. A simples escrituração de balancete e razão contábil, por si só, ou seja, sem o acompanhamento de outras provas, não demonstra a movimentação das mercadorias.

Observa-se, ainda, que a demonstração e os livros contábeis não se encontram revestidos das formalidades legais para sua validade.

Verifica-se que a documentação contábil, para ser acolhida como documento hábil, deve se revestir de características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica contábil ou aceitas pelos usos e costumes, conforme se depreende da ITG 2000 – Escrituração Contábil publicada por meio da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade CFC nº 1.330/11. Veja-se:

RESOLUÇÃO CFC N.º 1.330/11

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, e com fundamento no disposto na alínea "f" do art. 6º do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a ITG 2000 - Escrituração Contábil.

ITG 2000 - Escrituração Contábil

Documentação contábil
(...)

26. Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, de origem interna ou externa, que apoiam ou compoem a escrituração.

27. A documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos "usos e costumes".

Em relação à escrituração contábil, encontra-se no art. 923 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda) a determinação da escrituração ser mantida com observância das disposições legais, que faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza ou assim definidos em preceitos legais.

Seção VIII
Da Prova

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º). (grifou-se)

Por outro lado, a Impugnante sustenta que adquiriu de boa fé as mercadorias constantes das notas fiscais declaradas ideologicamente falsas, objeto do lançamento. Traz decisões do Superior Tribunal de Justiça abordando justamente a citada boa fé alegada.

Contudo, esqueceu, a ora Impugnante, de informar que as decisões do STJ que contemplam a boa fé dos adquirentes de mercadorias acobertadas por documentos fiscais ideologicamente falsos exigem desses adquirentes, no mínimo, que comprovem a efetividade das operações, inclusive com a comprovação do pagamento das mesmas.

No entanto, a Impugnante não carrega aos autos qualquer prova tendente a comprovar que as operações de fato existiram, trazendo os comprovantes dos pagamentos correspondentes.

Nesse sentido, o argumento por si só de sua boa fé não resulta em qualquer efeito no lançamento. O que se verifica nos autos é que a documentação contábil trazida pela Impugnante para comprovar os fatos que originaram a escrituração contábil não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

são provas hábeis, pois não se revestem das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos “usos e costumes”, como afirmado.

Da mesma forma, as supostas cópias de cheques apresentadas (fls. 1.102/1.149) não têm nenhuma serventia, pois não comprovam que foram emitidos pela Autuada. Também não foram apresentadas as respectivas microfilmagens.

Caso quisesse, a Impugnante, comprovar o pagamento das mercadorias adquiridas pelas notas fiscais deveria ter trazido aos autos prova efetiva das saídas de recursos para tanto, lançados em seu livro Caixa.

Para que restasse comprovada a saída do recurso, deveria a Autuada ter apresentado os extratos bancários da conta lançada em contrapartida no livro Caixa, o que não fez.

A propósito, oportuno trazer a jurisprudência do STJ sobre a matéria, destacando-se as seguintes decisões:

RECURSO ESPECIAL Nº 556.850 - MG (2003/0129259-4)

EMENTA

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. (SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 19-04-05, E PUBLICADO EM 23-05-05).

RECURSO ESPECIAL Nº 89.706 - SP (2003/0129259-4)

EMENTA

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...) (SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 24.03.1998, E PUBLICADO EM 06.04.1998).

(EXCERTO DO VOTO CONDUTOR DO EM. 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 Oponível 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 SUPOORTARIA 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.)

Mas não é só. 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 inidoneidade 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1. O COMERCIANTE DE BOA-FÉ QUE ADQUIRE MERCADORIA, CUJA NOTA FISCAL (EMITIDA PELA EMPRESA VENDEDORA) POSTERIORMENTE SEJA DECLARADA INIDÔNEA, PODE ENGENDRAR O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DO ICMS PELO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE, UMA VEZ DEMONSTRADA A VERACIDADE DA COMPRA E VENDA EFETUADA, PORQUANTO O ATO DECLARATÓRIO DA INIDONEIDADE SOMENTE PRODUZ EFEITOS A PARTIR DE SUA PUBLICAÇÃO (PRECEDENTES DAS TURMAS DE DIREITO PÚBLICO: EDCL NOS EDCL NO RESP 623.335/PR, REL. MINISTRA DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 11.03.2008, DJE 10.04.2008; RESP 737.135/MG, REL. MINISTRA ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 14.08.2007, DJ 23.08.2007; RESP 623.335/PR, REL. MINISTRA DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 07.08.2007, DJ 10.09.2007; RESP 246.134/MG, REL. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 06.12.2005, DJ 13.03.2006; RESP 556.850/MG, REL. MINISTRA ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 19.04.2005, DJ 23.05.2005; RESP 176.270/MG, REL. MINISTRA ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 27.03.2001, DJ 04.06.2001; RESP 112.313/SP, REL. MINISTRO FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 16.11.1999, DJ 17.12.1999; RESP 196.581/MG, REL. MINISTRO GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 04.03.1999, DJ 03.05.1999; E RESP 89.706/SP, REL. MINISTRO ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 24.03.1998, DJ 06.04.1998).

2. A RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE DE BOA-FÉ RESIDE NA EXIGÊNCIA, NO MOMENTO DA CELEBRAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO, DA DOCUMENTAÇÃO PERTINENTE À ASSUNÇÃO DA REGULARIDADE DO ALIENANTE, CUJA VERIFICAÇÃO DE IDONEIDADE INCUMBE AO FISCO, RAZÃO PELA QUAL NÃO INCIDE, À ESPÉCIE, O ARTIGO 136, DO CTN, SEGUNDO O QUAL "SALVO DISPOSIÇÃO DE LEI EM CONTRÁRIO, A RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA INDEPENDE DA INTENÇÃO DO AGENTE OU DO RESPONSÁVEL E DA EFETIVIDADE, NATUREZA E EXTENSÃO DOS EFEITOS DO ATO" (NORMA APLICÁVEL, IN CASU, AO ALIENANTE).

3. IN CASU, O TRIBUNAL DE ORIGEM CONSIGNOU QUE: "(...)OS DEMAIS ATOS DE DECLARAÇÃO DE INIDONEIDADE FORAM PUBLICADOS APÓS A REALIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES (F. 272/282), SENDO QUE AS NOTAS FISCAIS DECLARADAS INIDÔNEAS TÊM APARÊNCIA DE REGULARIDADE, HAVENDO O DESTAQUE DO ICMS DEVIDO, TENDO SIDO ESCRITURADAS NO LIVRO DE REGISTRO DE ENTRADAS (F. 35/162). NO QUE TOCA À PROVA DO PAGAMENTO, HÁ, NOS AUTOS, COMPROVANTES DE PAGAMENTO ÀS EMPRESAS CUJAS NOTAS FISCAIS FORAM DECLARADAS INIDÔNEAS (F. 163, 182, 183, 191, 204), SENDO A MATERIAL (SIC) INCONTROVERSA, COMO ADMITE O FISCO E ENTENDE O CONSELHO DE CONTRIBUINTES."

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

4. A BOA-FÉ DO ADQUIRENTE EM RELAÇÃO ÀS NOTAS FISCAIS DECLARADAS INIDÔNEAS APÓS A CELEBRAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO (O QUAL FORA EFETIVAMENTE REALIZADO), UMA VEZ CARACTERIZADA, LEGITIMA O APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DE ICMS.

5. O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ NÃO INCIDE À ESPÉCIE, UMA VEZ QUE A INSURGÊNCIA ESPECIAL FAZENDÁRIA RESIDE NA TESE DE QUE O RECONHECIMENTO, NA SEARA ADMINISTRATIVA, DA INIDONEIDADE DAS NOTAS FISCAIS OPERA EFEITOS EX TUNC, O QUE AFASTARIA A BOA-FÉ DO TERCEIRO ADQUIRENTE, MÁXIME TENDO EM VISTA O TEOR DO ARTIGO 136, DO CTN.

6. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO REGIME DO ARTIGO 543-C, DO CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ 08/2008.

No caso em tela, a Impugnante, embora tenha sido intimada a apresentar os documentos comprobatórios da efetividade das operações, o que demonstraria a boa fé da Contribuinte, não logrou êxito em fazê-lo.

O estorno dos créditos de ICMS provenientes de documentos fiscais ideologicamente falsos está pautado no princípio da não cumulatividade, previsto na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 87/96 e na legislação tributária mineira.

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

O art. 23 da Lei Complementar nº 87/96, abaixo transcrito, e o art. 30 da Lei nº 6.763/75, de igual teor, estatui que o direito ao crédito para efeito de compensação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

com o débito do imposto está condicionado à idoneidade da documentação, sendo que a apropriação indevida de créditos enseja recolhimento a menor do imposto:

LC 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 6763/75

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.

Tais dispositivos legais, alicerçados na Constituição Federal, deixam claro que o crédito a ser compensado com o débito para apuração do imposto devido está vinculado à que se tenha ocorrido operação anterior. Tal norma busca impedir a conduta ilícita do Contribuinte que se utiliza de documentos fiscais irregulares com o intuito de reduzir a cobrança do imposto regularmente devido.

Por esse motivo, ocorre a inversão do ônus da prova no que concerne à garantia de que o ICMS foi recolhido pelo Contribuinte emitente dos documentos declarados ideologicamente falsos ou que tenha havido o efetivo pagamento das operações, o que, se provado, assegura que o valor do imposto foi incluído no preço da mercadoria pago pelo destinatário e determina a legitimidade dos créditos destacados.

Portanto, dispõe o art. 70, inciso V do RICMS/02:

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

(...)

V - a operação ou a prestação estiverem acobertadas por documento fiscal falso, ideologicamente falso ou inidôneo, salvo prova concludente de que o imposto devido pelo emitente foi integralmente pago;

Importante destacar que não foram juntados aos autos quaisquer comprovantes do recolhimento do imposto pelo remetente das mercadorias, prova concludente de que o imposto correspondente teria sido integralmente pago.

A Impugnante alega a impossibilidade do adquirente da mercadoria proceder à verificação da idoneidade documental. No entanto, não tendo sido demonstrada a efetiva realização das operações na forma solicitada ou o recolhimento do imposto na origem, poderia ainda a Impugnante, em conformidade com o disposto no art. 9º da Resolução nº 4.182/10, que dispõe, dentre outros, de procedimentos relativos a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

documentos fiscais falsos, ter promovido o recolhimento do imposto indevidamente aproveitado, atualizado monetariamente e acrescido de multa de mora, antes da ação fiscal, *in verbis*:

Resolução nº 4.182/10

Art. 9º O contribuinte que tenha efetuado registro com base nos documentos mencionados no art. 7º, poderá recompor a conta gráfica, recolher o ICMS, se devido, acrescido da multa de mora aplicável ao recolhimento espontâneo e substituir as Declarações de Apuração e Informação do ICMS (DAPI), desde que assim proceda antes do início de ação fiscal.

Parágrafo único. Para efetivação do procedimento previsto no caput, o contribuinte deverá comunicar o fato, por escrito, à repartição fazendária de seu domicílio, relacionando os dados da nota fiscal e do ato declaratório ou Auto de Constatação e data da publicação destes e apresentar documento de arrecadação correspondente para ser visado pela autoridade competente, se devido, bem como juntar cópia das notas fiscais.

Importante ressaltar, ao final, que a Impugnante solicita a aplicação do princípio constitucional da não cumulatividade para efeito de aproveitamento de seus créditos do imposto.

Com efeito, observando a planilha de fls. 261, verifica-se que, com a recomposição de sua conta gráfica, a Impugnante obteve compensação dos débitos pelo aproveitamento indevido com os créditos relativos aos documentos fiscais idôneos.

Portanto, conforme previsão da legislação e pelo conjunto dos documentos acostados aos autos, não tendo, a Impugnante, apresentado prova concludente do recolhimento do imposto na origem, nem tampouco provado a existência de uma operação anterior ou demonstrado, pelo pagamento, a efetividade das operações, legítima a exigência do ICMS e das multas de revalidação e Isolada, esta última prevista no inciso XXXI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, *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;

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Autuada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo aproveitamento indevido de créditos, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de aproveitar, como previsto na legislação, os créditos decorrentes de suas aquisições, escriturando-os corretamente em seus livros fiscais.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Os artigos 53, 55 e 56 da Lei nº 6.763/75 dispõem sobre as sanções tributárias da seguinte forma:

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

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado;

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

§ 1º - As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

(...)

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:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(...)

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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“ILÍCITO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO É O COMPORTAMENTO QUE IMPLICA INOBSERVÂNCIA DE NORMA TRIBUTÁRIA. IMPLICA INADIMPLENTO 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”.

Analisando o disposto no art. 53 acima, pode-se concluir que o inciso I cuida das infrações formais, ou seja, o descumprimento de obrigações acessórias mais simples e diretas, independentemente da ausência de recolhimento do tributo.

Ao contrário, os incisos II a IV tratam de obrigações acessórias normalmente vinculadas à obrigação principal, sendo, portanto, proporcionais ao valor do ilícito praticado ou do tributo não recolhido.

Segundo o entendimento exarado pela Coordenação do Sistema de Tributação da então 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, pelo qual 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.

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

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

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 eminente DES. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"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, A TEMPO E MODO". (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Desta 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 se 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 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, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, emendada 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 TRIBUTOS DEVIDO, PERMITE 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.

Neste caso, determina a norma tributária a não apropriação do ICMS destacado em documentos fiscais que sequer foram apresentados à Fiscalização. Ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento de obrigação tributária acessória, sujeitando-se, o infrator, às penalidades previstas nos arts. 54 e 55 da Lei nº 6.763/75, conforme o caso.

Por outro lado, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal, por ter se utilizado de créditos indevidos e não autorizados pela norma tributária que rege a espécie, sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da mencionada lei e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por fim, é imperioso afirmar que a aplicação das penalidades foi efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao CC/MG negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA).

Corretas, portanto, as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada prevista no inciso XXXI do art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e Fernando Luiz Saldanha.

Sala das Sessões, 30 de julho de 2013.

André Barros de Moura
Presidente

Marco Túlio da Silva
Relator

D

20.185/13/2ª