

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.524/14/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000213333-76
Impugnação: 40.010136114-70
Impugnante: Clap Industrial de Alimentos Ltda
IE: 388534819.00-01
Proc. S. Passivo: Élcio Fonseca Reis/Outro(s)
Origem: DF/Divinópolis

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – DOCUMENTO FISCAL IDEOLOGICAMENTE FALSO – Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de notas fiscais declaradas ideologicamente falsas nos termos do art. 39, § 4º, inciso II da Lei n.º 6.763/75. Não restou comprovada a real e efetiva ocorrência da operação descrita nas notas fiscais, objeto da autuação, e não foram carreados aos autos comprovantes de pagamento das operações mercantis ou do recolhimento do ICMS devido pelos emitentes dos documentos fiscais. Os argumentos de Defesa não são suficientes à comprovação da ocorrência das operações. Legítimas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada prevista na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXXI.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de aproveitamento de crédito de ICMS, no período de 1º de fevereiro de 2011 a 31 de maio de 2012, destacados em notas fiscais emitidas pela Global Lácteos Indústria e Comércio Ltda, as quais tiveram sua declaração de falsidade ideológica pelo Ato Declaratório n.º 03.223.720.000041 de 21 de março de 2013.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXXI.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. fls. 202/220, em síntese, aos seguintes argumentos:

- o Fisco Estadual, de forma integralmente arbitrária e temerária, entendeu que não teria direito ao crédito do ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição das mercadorias emitidas pela empresa Global Lácteos Indústria e Comércio Ltda, cuja inscrição estadual estaria cassada desde 23 de março de 2013;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- contudo, o Auto de Infração lavrado está eivado de equívocos insanáveis, o que o nulifica por completo, principalmente pelo fato de que as aquisições das mercadorias podem ser efetivamente demonstradas;

- a busca da verdade material para o agente fazendário efetuar o lançamento tributário está ínsito no poder-dever de fiscalizar, cabendo à Fiscalização provar a ocorrência do fato jurídico tributário ou da infração que imputa ao sujeito passivo;

- a Autoridade Lançadora, ao executar o ato de lançamento, deve procurar cumprir a vontade e o que determina a lei, apurando se houve ou não a ocorrência e, em que medida, se deu o fato jurídico tributário, eis que tem o poder-dever de buscar a verdade real;

- atendo-se a colimado propósito, propõe-se a análise dos documentos juntados ao presente feito, para que ao final se possa inferir, com clareza hialina, que o Auto de Infração não retrata a realidade fática e não se subsuma à legislação imposta;

- cita os arts. 69 e 70, inciso V, do RICMS/02;

- a efetividade das operações realizadas com a Global Lácteos Indústria e Comércio Ltda pode ser constada pelos comprovantes bancários de aquisição das mercadorias, constantes das notas fiscais declaradas inidôneas;

- o equívoco do Fisco é que ele se baseia na idoneidade ou inidoneidade das empresas emitentes das notas fiscais, e não na idoneidade ou inidoneidade do documento representativo de uma operação comercial, não importando se houve ou não a realização do negócio jurídico, o qual tenha se traduzido efetivamente na emissão da questionada nota fiscal;

- o ICMS tem como um dos pilares a observância ao princípio da não cumulatividade, previsto no Texto Constitucional no seu art. 155, § 2º, inciso I;

- na posição da doutrina predominante, têm-se, então, duas normas: uma tributária declarando que o fato gerador do ICMS é a realização de algum tipo de operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, tendo por base de cálculo o valor de saída da mercadoria decorrente dessa operação e outra, também constitucionalmente enraizada, declarando que o crédito pelas entradas deve ser abatido dos débitos pelas saídas;

- o direito à compensação é direito público subjetivo, autônomo, norma básica e principiológica;

- se a Carta Magna não impõe restrições à utilização desse direito subjetivo de crédito - esclareça-se do crédito integral da operação anterior, pago ou não - não pode a legislação infraconstitucional impor qualquer limite ou condição de utilização para o referido crédito, sob pena de se ferir o princípio da não cumulatividade previsto na Carta Magna;

- 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 determinado produto encontra no preço deste produto o valor integral do ICMS que lhe é cobrado, surgindo direito ao crédito integral do ICMS;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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, não podendo o adquirente de boa-fé ser prejudicado por eventual declaração de inidoneidade do fornecedor pela Fiscalização;

- no mesmo sentido é o entendimento deste Egrégio Conselho de Contribuintes de Minas Gerais que garante o direito ao crédito destacado na nota fiscal de aquisição de produtos de empresas declaradas inidôneas, desde que reste comprovada a efetividade da operação pelo pagamento das mercadorias ao remetente;

- no caso dos autos, todas as notas fiscais emitidas pela Global Lácteos Indústria e Comércio Ltda foram devidamente quitadas;

- durante os exercícios de 2011 e 2012, realizou contrato verbal de fornecimento de queijo prato, mussarela e parmesão junto à Global Lácteo Indústria e Comércio Ltda, sendo aberto um “*conta corrente*” entre as empresas e, desta forma, adiantava pagamentos para a fornecedora, ainda que os produtos adquiridos não tivessem sido efetivamente enviados e, em outras oportunidades, a Global Ihe enviava os produtos que eram quitados em momento posterior à efetiva entrega;

- o aproveitamento dos créditos constantes das notas fiscais, objeto da autuação, que foram declaradas inidôneas pelo Fisco mineiro, se deu em conformidade com a Lei Complementar n.º 87/96 e a Constituição da República de 1988;

- a questão da inidoneidade documental não pode impor o estorno do direito de crédito do ICMS, por parte do contribuinte, eis que o direito de crédito do ICMS decorre não do documento fiscal, mas da operação regular de compra e venda mercantil e do fato desta ter sido objeto de norma de tributação do ICMS;

- quando se adquire uma determinada mercadoria, na chegada desta ao estabelecimento da compradora, acobertada pela respectiva nota fiscal, a empresa não dispõe de meios para saber se aquela nota fiscal, representativa da compra efetuada no meio de centenas de outras, que circulam no estabelecimento é, ou não, inidônea;

- a presunção fiscal de inidoneidade não encontra suporte jurídico, visto que não pode saber se o seu fornecedor, de hoje, futuramente se transformará em uma empresa inidônea;

- a autuação tem como base os chamados Atos Declaratórios de Inidoneidade, que, esclareça-se, são posteriores aos negócios firmados;

- no caso dos autos, a declaração de inidoneidade da documentação fiscal da remetente das mercadorias somente ocorreu em 23 de março de 2013, ou seja, mais de um ano da data da efetiva operação realizada entre as partes;

- adite-se que à época das operações realizadas, a empresa Global se encontrava habilitada no Sintegra;

- cita o art. 5º, inciso II, da Carta Federal;

- a norma regulamentadora do ICMS determina que o comprador, ao receber a nota fiscal, formalmente em ordem, exija da contraparte a exibição de

documento comprobatório de sua inscrição na competente repartição fazendária e nada mais;

- logo, se toma as devidas providências não pode ser apenado administrativamente;

- a declaração de inidoneidade da empresa não pode produzir efeitos retroativos, como quer o Fisco;

- cita o art. 100, inciso I do Código Tributário Nacional;

- cita o Acórdão n.º 14.773/01/1ª e jurisprudência judicial;

- discute as multas aplicadas sustentando que sua imposição fere os princípios constitucionais implícitos e explícitos, tais como o princípio da proporcionalidade, da razoabilidade e do não confisco;

- cita doutrina e jurisprudência sobre o tema;

- o exame do caso concreto pode acarretar na diminuição ou até mesmo no total decote da multa, em razão da aplicação da dosimetria da sanção tributária e da interpretação da lei de forma mais favorável ao sujeito passivo em caso de dúvida, como prescrito no art. 112 do Código Tributário Nacional.

Ao final, requer seja julgada procedente a presente impugnação para que seja anulado o lançamento, determinando-se o cancelamento do Auto de Infração, ou, quando muito, seja reduzido ao valor do crédito tributário, canceladas, ou, ao menos reduzidas as multas.

Da Instrução Processual

À fl. 238 a Impugnante retorna aos autos requerendo a juntada de documentos que entende comprovarem o pagamento das aquisições das mercadorias com vista a demonstrar a efetividade das operações realizadas.

Tendo em vista a juntada de documentos pela Impugnante, o Fisco, às fls. 300/319 anexa DANFES de documentos fiscais objeto do presente trabalho fiscal e concede vista aos representantes da Impugnante (fl.321/322).

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 324/333, refutado as alegações da peça de defesa, em resumo, os seguintes argumentos:

- a Impugnante pretende afastar a força da peça fiscal valendo-se de teses insuficientes diante da sustentação fática e legal que embasa o trabalho fiscal e, suas alegações restarão desprovidas também de sustentação jurídica e documental;

- a documentação que acompanha o Auto de Infração evidencia com clareza que não houve ofensa ao princípio da verdade material, porque dela fica latente a ocorrência do fato gerador;

- o trabalho fiscal encontra-se fortemente embasado em ato declaratório, fundamentadamente lavrado e regularmente publicado, e se faz acompanhar de cópia

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dos documentos, de consultas feitas aos arquivos eletrônicos enviados pelo contribuinte que evidenciam o aproveitamento do ICMS destacado nos documentos fiscais;

- a documentação preclusivamente juntada pela Impugnante em nada muda a situação fática objeto do presente trabalho e, em muitos momentos, até a reforça;

- resta claro o pleno atendimento ao princípio da verdade material e a legitimidade do trabalho fiscal no que diz respeito ao atendimento deste princípio constitucional, bem como aos demais que lhe regem;

- embora a Impugnante tenha elaborado um quadro discriminando os pagamentos e tenha juntado comprovantes bancários para demonstrar o efetivo pagamento das notas fiscais objeto da autuação, o que se apura da análise e confronto dos documentos juntados com as notas fiscais é que não há como vinculá-los;

- passa a analisar os documentos juntados pela Impugnante para demonstrar que não há como relacionar os pagamentos às operações objeto do lançamento;

- apesar do cuidado de demonstrar a insuficiência probatória dos documentos anexados pela Impugnante, em momento algum, vislumbrou-se a eficácia dos pagamentos para afastar a força da peça fiscal, porque a tese de que a efetividade das operações comerciais seria o bastante para fazer valer o princípio constitucional da não-cumulatividade, não é válida;

- pretendeu-se até aqui demonstrar a ausência de boa-fé da Impugnante em suas operações com a Global Lácteos Indústria e Comércio Ltda;

- a Impugnante foi autuada em 29 de abril de 2013 e reconheceu a procedência do trabalho fiscal efetivando o pagamento do crédito tributário a ele correspondente;

- ainda para demonstrar a total ausência de boa-fé, tem-se que a Impugnante foi cientificada do Ato Declaratório de Falsidade Ideológica (fls. 04/05) e, mais tarde, foi intimada a apresentar os documentos fiscais de entrada referentes ao período de 1º de janeiro de /2011 a 31 de dezembro de 2012 e, em nenhum dos momentos, procurou a unidade fazendária para se manifestar como de boa-fé;

- nem os DANFES foram apresentados quando requerido pelo AIAF. Sabe-se da falta de necessidade de arquivamento destes, mas esperava-se que caso existisse a boa-fé, os DANFES seriam a prova do real trânsito da mercadoria. Foi entregue um CD com os arquivos XML das notas fiscais eletrônicas, segundo dispõe a legislação;

- realmente a Constituição Federal expressamente prevê que o ICMS será não cumulativo, mas atribuiu à lei complementar poderes para disciplinar como se efetivará a compensação desse imposto;

- a Lei Complementar n.º 87/96 disciplinou a matéria em seu art. 23, vinculando o direito ao crédito à idoneidade do documento fiscal;

- cita o art. 30 da Lei Estadual n.º 6.763/75;

- não resta dúvida de que o direito ao crédito está vinculado legalmente à idoneidade do documento fiscal que o destaca. Diferentemente do que pensa a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

impugnante, não basta ter havido a transação comercial para que se possa falar em crédito de ICMS. Há também que se demonstrar que o recolhimento se deu;

- o Fisco do estado de localização do emitente dos documentos declarou que o estabelecimento não funciona no endereço apontado na DECA e nem no cadastro da JUCESP e que foi localizado outro estabelecimento no lugar;

- se o Contribuinte, à época, conseguiu contato com o emitente do documento fiscal a ponto de transacionar com ele e até mesmo efetivar pagamento, sabe-se lá a que título, deveria, agora, ter solicitado que este lhe possibilitasse demonstrar o efetivo recolhimento do ICMS;

- essa comprovação não se encontra nos autos;

- permitir que a simples comprovação da transação comercial, fato que aqui não se deu, afaste a incidência da Lei n.º 6.763/75 e da Lei Complementar n.º 87/96, principalmente diante dessa situação fática, seria um absurdo;

- cita o art. 70 do RICMS/02;

- considerar que o débito da operação não tem vínculo com o crédito a ser apropriado na entrada da mercadoria é negar vigência à legislação e também ao princípio da não cumulatividade;

- o ato declaratório apenas atesta e torna público o vício que macula o documento fiscal e que já existia desde sua origem, pois ele apenas declara uma situação que já existia. Portanto, seu efeito retroage a origem do documento maculado;

- no caso, o ato declaratório foi publicado fundamentado na não localização do contribuinte e o Sujeito Passivo foi notificado de sua existência, embora este seja público, tendo-lhe sido concedido prazo para regularização;

- o que se tem é nota fiscal sem comprovação de seu efetivo pagamento, muito menos do ICMS que destaca, e sem lastro de idoneidade do emitente;

- as multas foram aplicadas segundo a Lei n.º 6.763/75.

Ao final, pede que seja julgado procedente o lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de aproveitamento de crédito de ICMS, no período de 1º de fevereiro de 2011 a 31 de maio de 2012, destacados em notas fiscais emitidas pela Global Lácteos Indústria e Comércio Ltda, as quais tiveram sua declaração de falsidade ideológica pelo Ato Declaratório n.º 03.223.720.000041 de 21 de março de 2013, publicado em 23 de março de 2013.

O Fisco procedeu à recomposição da conta gráfica.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXXI.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Devem ser registrados os motivos da inidoneidade, com relação aos documentos emitidos pela Global Lácteos Indústria e Comércio Ltda. Por meio da Consulta de Ato Declaratório Falsidade/Inidoneidade n.º 03.223.720.000041, de 21 de março de 2013, cuja publicação se deu em 23 de março de 2013, verifica-se tratar-se de falsidade ideológica uma vez que os documentos, apesar de autorizados, foram emitidos por contribuinte sem estabelecimento, alcançando “*todos os documentos fiscais autorizados que possam ter sido emitidos*” (fl. 195).

Resta claro nos autos que o Fisco do estado de localização do emitente dos documentos (São Paulo) declarou que o estabelecimento não funciona no endereço apontado na DECA e nem no cadastro da JUCESP.

Em diligência, foi localizado outro estabelecimento no lugar e, os proprietários desse, ou não tem condições de conhecer a empresa anterior ou informam não conhecer o estabelecimento.

Os sócios da emitente dos documentos fiscais também não foram localizados e, nem o seu contador.

A inscrição estadual da emitente foi bloqueada desde sua abertura. Chega a falar-se em simulação de existência do estabelecimento.

A Lei n.º 6.763/75, em seu art. 30, estabelece 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.

Já o art. 70, inciso V, Parte Geral do RICMS/02 determinava que não implicaria crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou prestações subsequentes, a operação ou prestação acobertada por documento fiscal ideologicamente falso.

De acordo com o preceito contido no art. 135, Parte Geral do RICMS/02, os documentos inidôneos fazem prova somente a favor do Fisco, acrescentando em seu parágrafo único que a ação fiscal independe de ato declaratório prévio, *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.

Destaque-se que as normas estaduais estão em consonância com as determinações contidas na Lei Complementar n.º 87/96 a qual foi concebida à luz da regra constitucional que delegou a disciplina do ICMS a tal tipo de norma, a saber:

Constituição Federal

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

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 o 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;

.....
XII - cabe à lei complementar:

.....
c) disciplinar o regime de compensação 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.

.....
Portanto, a legislação tributária veda o aproveitamento de créditos de ICMS oriundos de documentos fiscais declarados ideologicamente falsos, tendo a ora Impugnante infringido os dispositivos legais capitulados na peça inicial.

Importante observar que a publicação do ato declaratório de falsidade é precedida de procedimento próprio, e consiste na realização de diligências especialmente efetuadas com o objetivo de investigar a real situação do contribuinte e das operações praticadas, sobretudo no que concerne ao cumprimento das obrigações fiscais.

Oportuno esclarecer que com base no resultado de diligências é que se determina a partir de que data os documentos emitidos serão considerados falsos.

Sustenta a Impugnante que, para dar cumprimento e aplicação ao princípio da não cumulatividade aproveitou os créditos aqui discutidos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O princípio da não cumulatividade opera-se plenamente exatamente como dito pela Impugnante, quando um contribuinte a medida em que pagou pelo ICMS ao adquirir o produto, com o valor do tributo já inserido no preço da mercadoria, compensa o valor posteriormente quando da operação de venda.

Ocorre nestes autos é que a Autuada não alcançou demonstrou que tenha pago pela operação mercantil. Ou seja, neste processo não restou comprovado que a Impugnante pagou o valor do imposto de cujo crédito se apropriou. Não conseguiu a Defendente, em nenhum momento no presente processo, provar que pagou o ICMS embutido no preço das mercadorias que adquiriu e de cujo crédito se apropriou.

Em sua peça de defesa, no tópico *Do direito ao creditamento nas aquisições realizadas pela Impugnante – Ofensa ao Princípio da Não Cumulatividade*, a Impugnante defende seu direito ao crédito do ICMS destacado nas notas fiscais objeto do Auto de Infração, fundamentado na alegação de que as operações comerciais foram efetivadas porque os pagamentos foram corretamente feitos ao estabelecimento remetente das mercadorias, conforme documentação que anexa. Sustenta sua tese, como anteriormente dito, no princípio da não cumulatividade.

Embora a Defendente tenha elaborado um quadro discriminando os pagamentos e tenha juntado comprovantes bancários para demonstrar o efetivo pagamento das notas fiscais objeto da autuação, o que se apura da análise e confronto dos documentos juntados com as notas fiscais é que não há como vinculá-los.

Os documentos fiscais perfazem um total de R\$ 1.518.155,53 (um milhão, quinhentos e dezoito mil cento e cinquenta e cinco reais e cinquenta e três centavos - fl. 19) e os comprovantes de pagamentos, R\$ 967.728,23 (novecentos e sessenta e sete mil setecentos e vinte e oito reais e vinte e três centavos - conforme quadro de fl. 239). Assim, resta em aberto R\$ 550.427,30 (quinhentos e cinquenta mil, quatrocentos e vinte e sete reais e trinta centavos).

A Impugnante anexa comprovantes bancários ora de pagamento de títulos, ora de transferência bancária, mas não os fez acompanhar do correspondente boleto bancário, nem os vincula a um documento fiscal.

Salvo os boletos referentes à Nota Fiscal n.º 000726, a seguir evidenciados, os únicos boletos bancários apresentados estão nas fls. 284/287 e, de suas análises, apura-se que não mantêm vínculo com nenhum documento fiscal. Como se pode verificar, no campo número do documento, o número de nota fiscal que mencionam não coincide com as notas fiscais objeto do lançamento.

Apenas para Nota Fiscal n.º 000726 os boletos apresentados coincidem com as datas de pagamento discriminadas no campo informações complementares do DANFE (Vide fls. 248/249, 254/255, 257/260, 262/264 e fl. 304). Mesmo assim o boleto 726/7 não apresenta o comprovante de pagamento (fl. 265). Sabe-se que para a emissão do boleto bancário deve-se ter um documento fiscal correspondente.

Evidencia-se que a Nota Fiscal n.º 000726 reforça a necessidade da possibilidade de vinculação dos demais documentos fiscais com os valores pagos. Como isso não se verifica, tem-se que os demais pagamentos apresentados não podem ser relacionados com os documentos cravados com falsidade ideológica.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Atente-se para o fato de que as notas fiscais que consignam que se trata de pagamento a prazo (campo da fatura) discriminam no campo informações complementares os vencimentos e valores das faturas e, não se consegue vincular essas datas com os pagamentos apresentados juntamente com a impugnação.

E mais, a Nota Fiscal n.º 001016 (fl. 306) teve a fatura com vencimento em 20 de junho de 2011. Contudo, na planilha de fl. 239, verifica-se não ter havido nenhum pagamento nesta data.

Na Nota Fiscal n.º 001288 (fl. 310) está consignado tratar-se de compra à vista em 20 de julho de 2011 no valor de R\$ 93.077,50 (noventa e três mil e setenta e sete reais e cinquenta centavos). Também neste caso, verifica-se que não há pagamento deste valor nesta data e nem no mês de julho de 2011.

A falta de correspondência entre os pagamentos anexados e os documentos fiscais objeto do presente trabalho não permite se chegar à conclusão da ocorrência das operações mercantis descritas nos documentos fiscais cujo crédito a Impugnante pretende aproveitar.

Assim, não há que se falar em pagamentos efetivamente realizados ao estabelecimento emitente e, em efetividade das operações comerciais que embasaram sua emissão.

Como pode ser visto da transcrição acima, diz o art. 155, inciso II, § 2º da Constituição Federal que o ICMS *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 de tal dispositivo 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.

Assim, já no texto constitucional, existem dois pressupostos básicos 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.

Portanto, para que se proceda ao creditamento do imposto deve ficar provada a existência de uma operação anterior, o que não restou demonstrado nestes autos e, que o imposto foi cobrado nesta operação. Como a Impugnante não alcançou demonstrar que tenha havido uma operação anterior e que pagou ao pretense remetente pelas mercadorias adquiridas, não estão atendidos os pressupostos para justificar o creditamento do ICMS como por ela efetivado.

Frise-se que o lançamento em questão refere-se à constatação de recolhimento a menor do ICMS, proveniente de aproveitamento indevido de créditos do imposto, relativos a notas fiscais que foram declaradas ideologicamente falsas.

Acrescente-se que o princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS, está descrito no próprio texto constitucional, como visto acima. Entretanto, o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c” da Carta Magna de 1988, estabelece que caberá a lei complementar “*disciplinar o regime de compensação do imposto*”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Atendendo a esta premissa da Constituição Federal, encontra-se o art. 23 da Lei Complementar n.º 87/96.

Verifica-se assim, que o lançamento, ora analisado, encontra-se amparado no art. 23 da Lei Complementar n.º 87/96 e no art. 30 da Lei n.º 6.763/75.

O estorno do crédito, diante de todo o conteúdo do presente processo, foi devidamente realizado, tendo em vista que a Impugnante, em tempo algum comprovou que os impostos foram pagos na origem ou que tenha feito o correto pagamento das operações mercantis.

A doutrina e a jurisprudência tem se pautado para o direito ao aproveitamento dos créditos, na comprovação, de forma inequívoca, do pagamento das transações comerciais.

Para aproveitamento de crédito de ICMS relativo a notas fiscais consideradas ideologicamente falsas pelo Fisco, é necessário que o contribuinte demonstre que a operação comercial efetivamente se realizou, incumbindo-lhe, pois, o ônus da prova.

Lembra-se que a publicação posterior da declaração de falsidade de quem emitiu documento ideologicamente falso não exonera o contribuinte que aproveitou o crédito de provar-lhe a autenticidade.

Torna-se importante esclarecer que o comerciante de “boa-fé”, acreditando na aparência da nota fiscal, não ficará prejudicado por isso, porque poderá excluir sua responsabilidade demonstrando que as notas fiscais representam a verdadeira compra e venda das mercadorias.

Não é o presente caso, pois embora a Impugnante tenha alegado a realização das operações, não apresentou documento capaz de atestar a veracidade destas.

Registre-se que as notas fiscais cujo crédito está sendo objeto de estorno dão conta de que o emitente teria “vendido” mercadorias para a Autuada. Entretanto, nos autos não foi apresentado qualquer documento sobre o transporte destas mercadorias.

Não tendo, a Defendente, comprovado a efetividade das operações mercantis espelhadas nas notas fiscais tidas por ideologicamente falsas, não restou demonstrado o alegado direito ao creditamento de ICMS.

Nesse contexto, a alegada boa fé não pode ser admitida para se eximir do cumprimento de obrigação tributária.

Ademais a responsabilidade por infrações de ordem tributária é objetiva, conforme art. 136 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

Art. 136. 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Também não pode ser acatada a alegação de irretroatividade das normas tributárias baseado na publicação dos atos declaratórios das notas fiscais após a operação entre as empresas.

São pacíficos na doutrina os efeitos “*ex tunc*” dos atos declaratórios, pois não é o ato em si que impregna os documentos de falsidade, uma vez que tais vícios os acompanham desde sua emissão.

O ato declaratório tem o condão apenas de atestar uma situação que não é nova, não nascendo essa com a publicação do mesmo no Diário Oficial do Estado, a qual somente visa tornar pública uma situação preexistente.

Consiste em ato de reconhecimento de uma situação preexistente, não cria nem estabelece coisa nova, explicita a existência do que já existia, possuindo natureza declaratória e não natureza normativa.

O entendimento acima esposado acerca dos efeitos dos atos declaratórios de falsidade está inclusive presente em inúmeros julgados desta Casa.

Neste sentido, assim esclarece o Ilustre Professor Hely Lopes Meireles, quanto ao conceito de ato declaratório:

“O ato que visa a preservar direitos, reconhecer situações preexistentes ou mesmo, possibilitar seu exercício”.

O ato de falsidade tem natureza meramente declaratória, evidenciando uma situação de fato, caracterizadora de um vício existente já à época da emissão dos documentos fiscais objeto da presente autuação.

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 fiscais.

Cumprе esclarecer que não é o ato declaratório que torna o documento falso, e sim, a inobservância de preceitos legais quando da emissão do documento fiscal.

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*).”

Conclui-se, portanto, que as notas fiscais declaradas ideologicamente falsas, desde a sua emissão, já traziam consigo vício insanável que as tornavam inválidas para efeitos de geração de créditos do imposto.

Com relação ao ônus da prova, vale relembrar que a prova da falsidade do documento fiscal de entrada está presente nos autos, desde o Relatório de Apuração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, a documentação que acompanha o Auto de Infração evidencia com clareza que não houve ofensa ao princípio da verdade material, porque dela fica patente a ocorrência do fato gerador.

O trabalho fiscal encontra-se embasado em ato declaratório, fundamentadamente lavrado e regularmente publicado e se faz acompanhar de cópia dos documentos de consultas feitas aos arquivos eletrônicos enviados pelo contribuinte que evidenciam o aproveitamento do ICMS destacado nos documentos fiscais.

Ora, o Ato Declaratório de Falsidade n.º 03.223.720.000041, de 21 de março de 2013 foi publicado em 23 de março de 2013, conforme a tela à fl. 195 dos autos.

Conforme documentos de fls. 04/05 a Impugnante foi cientificada da publicação do referido Ato Declaratório tendo lhe sido concedido prazo de 30 (trinta) dias para providenciar o estorno do crédito, bem como promover a recomposição de sua conta gráfica.

Ademais, até a data da emissão do Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF (fl. 02) a Autuada poderia ter estornado os créditos indevidamente apropriados por meio do instrumento da denúncia espontânea. No entanto, isto não foi feito; não restou ao Fisco outra alternativa, senão autuar.

Verifica-se, também, a perfeita adequação do tipo descrito na norma que determina a aplicação da penalidade isolada e da conduta da empresa autuada tida pela Fiscalização como infracional, a saber:

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;
.....

Também não se sustentam as alegações da Impugnante sobre os efeitos confiscatórios das penalidades aplicadas, porquanto o presente Auto de Infração foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais encontra-se o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.

As multas aplicadas são aquelas disciplinadas pela legislação tributária vigente, tanto na forma quanto no conteúdo, e encontram-se regularmente capituladas no Auto de Infração e no Relatório Fiscal.

Conforme informação trazida pelo Fisco, a Impugnante foi autuada em 29 de abril de 2013 – Auto de Infração n.º 01.000192333-27 – e reconheceu a procedência do trabalho fiscal efetivando o pagamento do crédito tributário a ele correspondente. Este trabalho dizia respeito ao ano de 2010.

Frise-se, pela importância, que a Autuada foi cientificada do Ato Declaratório de Falsidade Ideológica, em 24 de dezembro de 2013 (fls. 04/05) e, mais tarde pelo Auto de Início de Ação Fiscal de 25 de fevereiro de 2014, foi intimada a apresentar os documentos fiscais de entrada referentes ao período de 1º de janeiro de 2011 a 31 de dezembro de 2012, mas, em nenhum dos momentos, apresentou os documentos.

Assim, resta claro o pleno atendimento ao princípio da verdade material, configurado pelo acatamento e análise de todos os documentos apresentados pela Impugnante, o que levou à conclusão de legitimidade do trabalho fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conceder o prazo de 48 (quarenta e oito) horas para que o procurador da Impugnante junte aos autos o instrumento de substabelecimento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Felipe Andrade Gibram e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros José Luiz Drumond (Revisor), Luciana Goulart Ferreira e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 14 de agosto de 2014.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Relatora