

Acórdão: 23.897/21/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001445699-98
Impugnação: 40.010149975-68
Impugnante: Odebrecht Comércio e Indústria de Café Ltda
IE: 707116673.00-19
Proc. S. Passivo: Vanderson Ferreira
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - DOCUMENTO FISCAL IDEOLOGICAMENTE FALSO. Constatado o 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. Como não foram carreados aos autos comprovantes de recolhimento do ICMS devido pelos emitentes dos documentos fiscais, legítimas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXXI, c/c o § 2º, inciso I do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/06/15 a 30/04/18, oriundos de notas fiscais declaradas ideologicamente falsas pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, conforme atos declaratórios regularmente publicados no Diário Oficial do Estado.

Exigências de ICMS, Multa Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXI, c/c § 2º, inciso I do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 273/320 e requer, ao final, a procedência da impugnação.

Em razão da juntada de documentos, é aberta vista à Impugnante que se manifesta às fls. 522/526.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 529/543 pela procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG determina diligência às fls. 549/550 que resulta em intimações e juntada de documentos.

A Impugnante manifesta-se às fls. 562/564 e às fls. 567.

A Fiscalização junta documentos com abertura de vista à Impugnante que não se manifesta.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 600/603.

A Assessoria às fls. 605 certifica-se que o presente processo se enquadra na hipótese na hipótese prevista no art. 150, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, estando, pois, submetido ao Rito Sumário, não estando sujeito, por consequência, a parecer de mérito.

DECISÃO

Da Preliminar

Das Prefaciais Arguidas

A Impugnante argui a nulidade do Auto de Infração por, segundo ela, estar destituído do Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF (impossibilidade de revisão do lançamento – encerramento da fiscalização), por cerceamento de defesa, por ofensa ao contraditório e para permitir ao contribuinte demonstrar em procedimento administrativo a regularidade das operações.

Discorre a respeito da “Desconsideração de Atos e Negócios Jurídicos. Rito Disciplinado na Lei”.

Sustenta que o ato administrativo de lançamento exige pressupostos como legalidade estrita, motivação, garantia aos administrados, busca pelo interesse público e formalidade procedimental.

Não lhe assiste razão.

O Auto de Infração contém todos os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. A Impugnante compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, não se vislumbrando assim nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

O AIAF (fls. 02/03) foi emitido (AR datado de 16/05/19) para documentar o início da ação fiscal e solicitar ao Sujeito Passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, nos termos dos arts. 69, inciso I, e 70 do RPTA:

Art. 69. Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);

(...)

Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

§ 1º A solicitação deverá ser cumprida pelo sujeito passivo imediatamente, ou no prazo estabelecido pela autoridade solicitante.

§ 2º Excepcionalmente, o Auto poderá ser lavrado no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência (RUDFTO), considerando-se intimado o sujeito passivo no ato da lavratura.

§ 3º O Auto terá validade por 90 (noventa) dias, podendo ser prorrogado por iguais e sucessivos períodos pela autoridade fiscal.

§ 4º Esgotado o prazo previsto no parágrafo anterior, é devolvido ao sujeito passivo o direito a denúncia espontânea, o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura de AI, independentemente de formalização de novo início de ação fiscal.

§ 5º Na hipótese de cumprimento de Mandado de Busca e Apreensão o Auto de Início de Ação Fiscal terá validade por 180 (cento e oitenta) dias, podendo ser prorrogado por uma vez e por até igual período, pela autoridade fiscal.

(Grifou-se)

Após esgotado o prazo de validade do AIAF, é devolvido ao Sujeito Passivo o direito a denúncia espontânea, o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura do Auto de Infração, independente de formalização de novo início de ação fiscal.

A Contribuinte quis fazer crer que a fiscalização teria sido encerrada e que não teria sido detectada nenhuma irregularidade nas notas apresentadas.

Anexa às fls. 348, quando de sua Impugnação, “cópia reprográfica” do Ofício que afirma ser o de nº 213/19 da DF/Uberlândia com os seguintes dizeres:

Em atendimento à requisição de Vossa Senhoria no expediente nº 1.052.494, datado de 21/08/2019, temos a informa-lhe que: A empresa Odebrecht Comércio de Indústria de Café Ltda, inscrita no CNPJ nº 78.597.150/0011-93 e I.E nº 707.116673.0019, foi colocada sob Ação Fiscal, através do auto de início da Ação Fiscal (AIAF) Nº 10.000029928.73, sendo que não foi detectado nenhuma irregularidade nas Notas apresentadas.

Tendo em vista a Licidade dos Documentos, concluímos por encerrar os Trabalhos de Fiscalização.

“Empresa Não Autuada”.

Conforme requerimento da Autuada dirigido ao Juiz de Direito da 1ª Vara Criminal da Comarca de Patrocínio/MG e Ofício DF/Udi nº 213/19, de 28/08/19,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

anexado por ela ao citado requerimento, resta comprovado que a fiscalização não foi encerrada antes da lavratura do Auto de Infração.

Consta do Ofício DF/Udi n° 213/19, de 28/08/19 (fls. 596), o seguinte:

Em atendimento à requisição de Vossa Senhoria no Expediente n° 1.052.494, datado de 21/08/2019, temos a informa-lhe que: A empresa Odebrecht Comércio de Indústria de Café Ltda, inscrita no CNPJ n° 78.597.150/0011-93 e I.E n° 707.116673.0019, foi colocada sob Ação Fiscal, através do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) n° 10.000029928-73, sendo que o fisco está aguardando documentos que foram solicitados em outros órgãos para concluir a fiscalização do contribuinte, ainda sem data certa para conclusão dos trabalhos.

A Fiscalização assim se manifesta (fls. 600/603):

Em 13/09/2019 ao requerer o levantamento do sequestro dos bens determinado pela 1ª Vara Criminal da Comarca de Patrocínio/MG no processo n° 0040083-09.2018.8.13.0481, o escritório Pieve e Salviano Advogados Associados, assinado pelo advogado Raphael Henrique Borges Salviano, representando a empresa Odebrecht junta uma cópia autenticada do Ofício DF/Udi n° 0213-19 ao requerimento. No requerimento solicita o desbloqueio dos bens pelo excesso de prazo da medida assecuratória e reclama da demora das investigações utilizando o teor do Ofício n° 0213/19 para comprovar tal afirmação. Informa que entrou em contato com o Delegado Fiscal responsável pela condução das investigações, recebendo como resposta que o Fisco está aguardando documentos que foram solicitados em outros órgãos, sem data para conclusão dos trabalhos e anexa o Ofício n° 0213/19 ao requerimento autenticado pelo Serviço Notarial Privativo “BRAGA” 1º Ofício Varginha assinado pela Escrevente Autorizada Mariana Ferreira de Lima Brito.

Assim, o próprio Contribuinte utiliza o Ofício verdadeiro numa petição judicial e em março de 2020 apresenta na sua impugnação ao Auto de Infração n° 01.001445699-98 o mesmo documento com informações e assinatura completamente divergentes da original.

Conclui-se que não há se falar em formalização de novo início da ação fiscal, bem como em encerramento da fiscalização, pois o Ofício “verdadeiro” está anexado às fls. 596, inclusive juntado à petição judicial pela Contribuinte, conforme reproduzido acima da manifestação fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca-se ainda que não se trata de desconsideração do negócio jurídico para “permitir ao contribuinte demonstrar em procedimento administrativo a regularidade das operações”, e sim de aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de notas fiscais declaradas ideologicamente falsas.

Tal questão se confunde com a matéria meritória e assim será analisada.

Rejeitam-se as preliminares arguidas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacado em notas fiscais declaradas ideologicamente falsas pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, conforme atos declaratórios publicados no Diário Oficial de Minas Gerais.

Consta no corpo do Auto de Infração e no Relatório Fiscal o histórico e os elementos utilizados na ação fiscal.

Exigências de ICMS, Multa Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXI, c/c § 2º, inciso I do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

Instruem o presente lançamento, dentre outros, o seguinte:

- AIAF nº 10.000029928-74 (fls. 02/03);
- Auto de Infração (fls. 04/09);
- Relatório Fiscal (fls. 10/12);
- Anexo I “Relatório da triangulação financeira nas operações de compra de mercadorias com crédito inidôneo – 2015/2018” (fls. 13/27);
- Anexo II “Relação de notas fiscais com crédito de ICMS inidôneo – 2015/2018” (fls. 28/36);
- Anexo III “DAPIs Modelo 1 – 01/2015 a 04/2018” (fls. 37/124);
- Anexo IV “Livro Registro de Entradas 2015, 2016, 2017 e 2018 (até abril) – Odebrecht Comércio e Indústria de Café Ltda” (fls. 125/ 186);
- Anexo V “Livro Registro de Saídas do contribuinte mineiro Minas Cerealista Comércio de Cereais Ltda” (fls. 187/205);
- Anexo VI “Livro Registro de Saídas do contribuinte mineiro Futura Café e Assessoria em Mercado de Café Ltda” (fls. 206/244);
- Anexo VII “Termos de Declaração – Ereni Vargas de Castro e Gleicimar Correia de Oliveira” (fls. 245/251);
- Anexo VIII “Atos Declaratórios de Documentos Fiscais Ideologicamente Falsos” (fls. 252/260);
- Anexo IX “Extratos bancários da Odebrecht, Minas Cerealista e Futura Café” (fls. 261/262).

A Autuada discorre a respeito “Da Dupla Sanção – Multa Isolada”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Menciona que a imposição de mais de uma sanção para a mesma conduta configura ofensa ao princípio da proporcionalidade (*bis in idem*).

Discorre a respeito “Da Efetividade das Operações Realizadas pela Autuada. Triangulação Financeira Pessoas Jurídicas sem a Participação da Autuada”.

Informa que o Fisco desqualificou as notas fiscais emitidas para Odebrecht considerando-as ideologicamente falsas por serem emitidas por uma rede de empresas de fachada (“noteiras”) para simular operações de compra e venda de café para a obtenção de créditos indevidos de ICMS.

Considera falsa essa premissa porque não houve nenhum benefício ilícito ou operação ilícita na emissão das notas fiscais para geração de créditos fiscais de ICMS, configurando-se numa mera presunção de irregularidade dos documentos fiscais.

Diz que a Odebrecht realiza operações com diversos fornecedores e não lhe compete imiscuir-se em suas vidas privadas fazendo exigências não previstas em lei, como apresentação de extratos bancários e a legalidade de operações com terceiros, verificando simplesmente a habilitação dessas empresas perante os órgãos do estado.

Aduz que na visão do Fisco havia apenas a transferência de recursos entre as empresas para gerar créditos de ICMS à Odebrecht, sem conseguir apontar que a Odebrecht tivesse conhecimento ou participação nessas operações financeiras sem a realização de operação lícita entre empresas estranhas à Odebrecht.

Sustenta que os regulamentos do IPI e ICMS não impedem a comercialização da Odebrecht com empresas que mantenham relações comerciais com outras empresas que sejam fornecedores ou clientes da própria Odebrecht e que as fornecedoras não emitiram notas fiscais apenas para a Odebrecht.

Menciona que o relatório fiscal é incapaz de comprovar o envolvimento da Odebrecht nas operações ilícitas, puras conjecturas, sem aprofundamento da fiscalização, sem o contraditório da Odebrecht, sem o depoimento dos transportadores, motoristas e das pessoas que receberam os recursos para comprovar o envolvimento da Odebrecht.

Aduz que as empresas inidôneas encontravam-se regularmente habilitadas, tanto no Sintegra quanto na RFB, nas datas das operações, e que é atribuição do Estado a fiscalização de empresas irregulares ou de “fachada”, não tendo como a Odebrecht fiscalizar todos os seus clientes e fornecedores.

Acrescenta que existiu a circulação da mercadoria, que os documentos fiscais foram validados pelo Estado por se tratar de notas fiscais eletrônicas e que a Odebrecht pode ser considerada no máximo como terceira de boa-fé.

Discorda dos atos declaratórios retroativos à constituição das empresas.

Rechaça a possibilidade da emissão de documentos fiscais eletrônicos por contribuinte inabilitado, em face da denegação automática do sistema de emissão por irregularidade fiscal do contribuinte, conforme Manual de Orientação do Contribuinte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma que a não apresentação dos comprovantes de recolhimento do ICMS na origem se deveu à dispensa dessa obrigação por opção do legislador na aquisição de café.

Rechaça a utilização de dois termos de declaração para tentar demonstrar a verdade material.

Discorre a respeito “Da Recomposição da Conta Gráfica. Direito do Contribuinte. Garantia ao Princípio da Não-cumulatividade”.

Diz que a falta da recomposição da conta gráfica viola a não cumulatividade e que deveria ter sido efetuada pela Fiscalização pelo fato de o contribuinte apresentar saldo credor de ICMS.

A Fiscalização por sua vez esclarece, conforme parte da manifestação abaixo reproduzida, o seguinte:

Quanto ao argumento de que não existe prova cabal de que houve participação da impugnante nas transações financeiras de outras empresas não procede. O Anexo I do Auto de Infração é bem didático para essa comprovação onde o lado esquerdo apresenta as notas fiscais de entradas e saídas e o lado direito apresenta os respectivos pagamentos e recebimentos dessas aquisições e vendas. Com a quebra do sigilo bancário de algumas empresas autorizadas pela Justiça foi possível vislumbrar o *modus operandi* da Odebrecht. A Odebrecht supostamente adquiria mercadorias dos fornecedores situados em outros Estados da Federação. As empresas mineiras Minas Cerealista e Futura Café supostamente adquiriam mercadorias da Odebrecht. As aquisições geravam créditos de ICMS e as saídas se davam sem recolhimento do imposto abrigadas pelo instituto do diferimento. Esse era o trâmite das notas fiscais.

A Odebrecht efetuava o pagamento para o seu suposto fornecedor pelas aquisições das mercadorias e recebia os valores das vendas para a Minas Cerealista ou Futura Café. Mas antes de fazer os pagamentos para a Odebrecht a Minas Cerealista ou a Futura Café recebiam os valores de um dos fornecedores que haviam acabado de receber os pagamentos da Odebrecht. Esse dinheiro remetido por cada um dos oito fornecedores para as duas empresas mineiras não envolvia nenhuma contrapartida comercial, ou seja, não existia nada, nenhuma operação de compra e venda que justificasse essa transferência de dinheiro. Esse é o fechamento da triangulação financeira que a Odebrecht realizava para poder adquirir créditos inidôneos de ICMS. O dinheiro saía da Odebrecht para um dos oito fornecedores que transferiam esse dinheiro para as empresas mineiras que efetuavam a

transferência de volta para a Odebrecht. Os Anexos V e VI apresentam os Livros Registros de Saídas de Minas Cerealista e Futura Café para comprovar que não existe uma única nota fiscal emitida para as empresas fornecedoras da Odebrecht que transferiram os valores. Ou seja, não existe relação comercial que justifique essa transferência de valores. Como os valores não são exatamente iguais presume-se que tanto o fornecedor da Odebrecht quanto as empresas mineiras receberam comissões pelo “serviço”.

Conclui que as empresas fornecedoras da Odebrecht eram apenas de fachada (“empresas noteiras”) cuja única finalidade era emitir notas fiscais para gerar crédito de ICMS, já que o dinheiro era praticamente todo devolvido para a Odebrecht pela Minas Cerealista ou Futura Café, ficando apenas com uma “comissão” sobre cada operação.

Afirma que o Termo de Declaração de Ereni Vargas de Castro (Anexo VII) comprova que a Odebrecht é o único elo entre essas empresas fornecedoras e as empresas mineiras.

Sustenta que a Odebrecht é a beneficiária final da apropriação do crédito de ICMS inidôneo destacado nas notas fiscais das fornecedoras, ao contrário do que afirma na Impugnação de que não houve benefício ilícito ou operação ilícita.

Discorre a respeito do Termo de Declaração de Gleicimar Correa de Oliveira, demonstrando a prática utilizada pela empresa para o aproveitamento de crédito de ICMS proveniente das operações.

Discorre a respeito do Ofício DF/Udi nº 213/19, o qual foi objeto de análise aqui em preliminar.

A seguir, passa-se a análise da matéria.

O estorno de créditos do imposto é decorrente da escrituração de notas fiscais declaradas ideologicamente falsas 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:

a) o documento fiscal autorizado previamente pela repartição fazendária:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

(...) (Grifou-se)

O direito de crédito garantido pelo princípio da não cumulatividade previsto na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 87/96 e na legislação tributária mineira não se confunde com as providências formais exigidas para o seu exercício, o qual depende de normas instrumentais de apuração.

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

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

(...)

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

(...)

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

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

A interpretação do dispositivo retrotranscrito 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, estatuem que o direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, está condicionado à idoneidade da documentação, *in verbis*:

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. (Grifou-se)

Lei Estadual nº 6.763/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

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 a 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.

Assim foi reproduzido no RICMS/02:

Art. 69. O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou os bens ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidas na legislação. (Grifou-se)

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

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 ideológica documental, o crédito somente será admitido mediante prova inequívoca de que o imposto destacado tenha sido efetivamente pago na origem. Confira-se:

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

(...)

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

É importante destacar que não vieram aos autos prova concludente de que o imposto devido pelo emitente dos documentos fiscais declarados ideologicamente falsos tenha sido integralmente pago, o que legitimaria o creditamento pretendido.

A Autuada foi intimada (AIAF nº 10.000029928-73) a apresentar “Guias de recolhimento do ICMS na origem que acompanharam as notas fiscais de entrada em operações interestaduais que geraram crédito de ICMS”.

Conforme consta no corpo do Auto de Infração, bem como na manifestação fiscal “não foram apresentados os comprovantes de recolhimento de ICMS na origem que foram solicitados no AIAF”.

Cumprido esclarecer que o ato declaratório tem o condão apenas de atestar uma situação preexistente, não cria nem estabelece um novo fato.

É pacífico na doutrina o efeito “extunc” dos atos declaratórios, pois não é o ato em si que impregna os documentos de falsidade ideológica, uma vez que os vícios os acompanham desde suas emissões.

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

“O ato declaratório não cria, não extingue, nem altera um direito. Ele apenas determina, faz certo, apura, ou reconhece um direito preexistente, espancando dúvidas e incertezas. Seus efeitos récuam até a data do ato ou fato por ele declarado ou reconhecido (extunc)”.

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.

Por outro lado, a expedição de um ato declaratório é precedida de diligências especialmente efetuadas para a verificação e comprovação de qualquer uma das situações irregulares elencadas na lei.

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 ideológica dos respectivos documentos.

Cabe aqui destacar que constatada a falsidade ou a inidoneidade de documento fiscal, a ação fiscal independe de ato declaratório prévio que o tenha considerado falso ou inidôneo e que os documentos falsos, ideologicamente falsos ou inidôneos fazem prova apenas a favor do Fisco, nos termos do 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. (Grifou-se).

Ademais, não houve qualquer manifestação de parte interessada, visando à contestação do ato declaratório, em consonância com o art. 134-A do RICMS/02, conforme se transcreve:

Art. 134-A - Declarada a falsidade de documento fiscal, qualquer contribuinte interessado poderá recorrer dos fundamentos do ato administrativo,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

no prazo de 10 (dez) dias, contado da publicação do ato declaratório, apresentando:

I - petição dirigida à autoridade que o expediu;
e

II - prova inequívoca da inexistência dos pressupostos para sua publicação.

Parágrafo único - Reconhecida a procedência das alegações, a autoridade competente retificará ou cancelará o ato, nos termos de resolução que disciplina a matéria. (Grifou-se)

Cumprido salientar que não há qualquer dúvida quanto à caracterização dos documentos fiscais como ideologicamente falsos. O ato declaratório além de configurar formalmente a irregularidade, descreve a situação que ensejou a declaração, demonstrando de maneira inequívoca ser os documentos fiscais, materialmente, inábeis para legitimar o aproveitamento de créditos.

Os comprovantes da triangulação financeira comprovam a inexistência das operações.

Ainda que as operações tivessem sido comprovadas pela Impugnante, o que não é o caso, irrelevante seria, pois se discute a legitimidade da apropriação dos créditos do imposto provenientes de documentos fiscais declarados ideologicamente falsos mediante atos declaratórios devidamente fundamentados e publicados, cujos recolhimentos do imposto na origem não foram comprovados.

Com relação ao argumento da Defesa de que os documentos fiscais foram validados pelo Estado por se tratar de notas fiscais eletrônicas, cabe mencionar que esse fato não atesta a idoneidade do documento fiscal, conforme § 1º da Cláusula Quarta do Ajuste SINIEF nº 07/05:

Cláusula quarta O arquivo digital da NF-e só poderá ser utilizado como documento fiscal, após:

I - ser transmitido eletronicamente à administração tributária, nos termos da cláusula quinta;

II - ter seu uso autorizado por meio de Autorização de Uso da NF-e, nos termos da cláusula sexta.

§ 1º - Ainda que formalmente regular, não será considerado documento fiscal idôneo a NF-e que tiver sido emitida ou utilizada com dolo, fraude, simulação ou erro, que possibilite, mesmo que a terceiro, o não-pagamento do imposto ou qualquer outra vantagem indevida.

(Grifou-se)

Vale acrescentar que, nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional – CTN, a alegada boa-fé da Impugnante não lhe socorre:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

(...)

Quanto à alegação de que não fora realizada a recomposição da conta gráfica da Autuada para se apurar o real montante do pretense crédito tributário, a legislação tributária dispensou a recomposição da conta gráfica, desde fevereiro de 2015, nos termos do disposto no art. 195 do RICMS/02, que regulamenta a matéria e prevê que, na hipótese de escrituração de créditos ilegítimos ou indevidos, eles deverão ser estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos de juros de mora e as penalidades cabíveis, *in verbis*:

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

(...)

Assim, conforme previsão legal e, pelo conjunto dos documentos acostados aos autos, afigura-se plenamente caracterizada a infringência à legislação tributária. E, como a Impugnante não apresentou provas capazes de elidir o trabalho fiscal, legítimo o estorno do crédito com a consequente exigência de ICMS e multas de revalidação e isolada, esta última prevista no inciso XXXI, do art. 55 da Lei nº 6763/85, limitada a duas vezes o imposto incidente, nos termos do § 2º, inciso I do citado artigo da mencionada Lei.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades (“dupla sanção”) exigidas de maneira cumulativa, com flagrante *bis in idem*.

A multa de revalidação foi exigida em razão da falta de pagamento do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte, conforme determina o inciso III do art. 53 c/c o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas ou da base de cálculo estabelecida pela legislação;

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

(...)

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.

(...)

E a multa isolada pelo aproveitamento indevido do ICMS em razão da utilização de documento fiscal falso, aplicada no percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor da operação, conforme determina o inciso II do art. 53 supratranscrito. Confira-se:

Lei nº 6.763/75

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;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

Efeitos de 1º/07/2017 a 28/12/2017 - Acrescido pelo art. 56 e vigência estabelecida pelo art. 80, ambos da Lei nº 22.549, de 30/06/2017:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação, exceto nos casos de dolo, fraude ou simulação;

Efeitos de 1º/01/2012 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978, de 28/12/2011:

§ 2º Nas hipóteses dos incisos II, IV, XVI e XXIX do caput, observado, no que couber, o disposto no § 3º deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação ou prestação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Oportuno mencionar que a última alteração legislativa do referido § 2º, resulta mais favorável à Autuada, sendo necessária a aplicação do art. 106 do CTN, o qual assim dispõe:

CTN

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

(...)

Os dispositivos acima transcritos foram observados pelo Fisco, adequando-se a exigência da referida Multa Isolada a duas vezes o valor do imposto incidente na operação.

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

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)

(...)

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação à afronta ao princípio do não-confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

(...)

Assim, tem-se que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, e os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Flávia Sales Campos Vale.

Sala das Sessões, 28 de setembro de 2021.

Hélio Victor Mendes Guimarães
Relator

Marco Túlio da Silva
Presidente

CCMG