

Acórdão: 22.145/16/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000205584-55
Impugnação: 40.010135623-80
Impugnante: Mecânica Industrial Nunes Eireli
IE: 459884552.00-72
Proc. S. Passivo: Evaristo Ferreira Freire Junior/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - DOCUMENTO FISCAL FALSO/IDEOLOGICAMENTE FALSO – Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de notas fiscais declaradas falsas/ideologicamente falsas nos termos do art. 39, § 4º, incisos I e II da Lei n.º 6.763/75. Não foram carreados aos autos comprovantes da real e efetiva ocorrência da operação descrita nas notas fiscais ou comprovantes de recolhimento do ICMS devido. Entretanto, deve-se excluir a multa isolada relativa às notas fiscais emitidas por Y.B. Ferreira Santos Sucata em Geral, tendo em vista a inexistência de ato declaratório correspondente, e as exigências relativas às notas fiscais emitidas pela Aços Trefita Ltda., por não terem sido abrangidas pelo ato declaratório constante dos autos. Legítimas as exigências remanescentes de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXXI, ambos da Lei n.º 6.763/75.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONCLUSÃO FISCAL. Mediante conferência de Termo de Autodenúncia e com base em informações fornecidas pela própria Impugnante em sua DAMEF, o Fisco concluiu pela ocorrência de saída de mercadorias sem o devido acobertamento fiscal. Procedimento tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, inciso V do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, ambos da Lei n.º 6.763/75. Entretanto, a citada Multa Isolada deve ser adequada à alínea “a” do inciso II do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca das seguintes imputações fiscais:

1) aproveitamento indevido de crédito provenientes de notas fiscais declaradas falsas e ideologicamente falsas mediante Atos declaratórios publicados no Diário Oficial do Estado, nos períodos de agosto de 2008; janeiro a março, julho e agosto e setembro a dezembro de 2011 e janeiro a março, junho e dezembro de 2012;

2) saídas desacobertas de documento fiscal, apurada pelo roteiro da conclusão fiscal, no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2011, deixando de recolher o ICMS.

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

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 154/183 alegando, em síntese:

- uma das infrações lhe imputadas diz respeito a supostas saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, mas analisando-se o parecer fiscal, constata-se que o suposto valor de ICMS é remanescente da diferença entre os valores objeto de sua denúncia espontânea e os valores apurados pela Fiscalização por meio da técnica fiscal chamada de conclusão fiscal;

- em total boa-fé, antecipou-se a qualquer procedimento fiscal e denunciou possíveis irregularidades em sua escrituração, nos exercícios de 2008 a 2011;

- com base no levantamento quantitativo de seu estoque e em diversos documentos particulares que comumente não são aceitos como prova pelo Fisco, conseguiu denunciar a totalidade das operações que supostamente teriam sido realizadas sem o acompanhamento de notas fiscais;

- contudo, os Agentes Fiscais valeram-se de um programa de computador para chegar ao pretense valor de ICMS não recolhido;

- nota-se que os próprios Agentes Fiscais confirmaram que não possuíam todos os dados necessários para auferir o valor exato da omissão de vendas;

- se os Agentes Fiscais não concordaram com o valor denunciado, deveriam ter procedido, antes de efetuar a lavratura do Auto de Infração, o levantamento quantitativo de seu estoque para, juntamente com a contabilidade, demonstrar o exato montante de saídas de mercadorias sem documentação fiscal;

- cita doutrina sobre o tema para concluir que a contagem física das mercadorias existentes no estoque da empresa fiscalizada é imprescindível, sob pena de invalidar todo o trabalho fiscal;

- não tendo se desincumbido a Fiscalização de auferir os reais valores supostamente omitidos, cumpre lembrar que um dos princípios norteadores do direito tributário é o do *in dubio pro contribuinte*, segundo o qual, se houver dúvida quanto à subsunção/tipificação ou ocorrência dos fatos, deve-se primar pela garantia de propriedade/liberdade do contribuinte, para afastar o risco de punir-se, injusta e indevidamente, um inocente, conforme art. 112 do Código Tributário Nacional;

- a Constituição Federal repele veementemente as presunções ou ficções jurídicas na tributação, como norteador do princípio da capacidade contributiva, o princípio realidade, conforme se verifica do conteúdo de seu art. 145, § 1º;

- em decorrência da necessidade precípua de se auferir a real capacidade contributiva do contribuinte, deve o Agente Fiscal ater-se à verdade dos fatos;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a autoridade lançadora ao executar o ato de lançamento deve cumprir a vontade e o que determina a lei, apurando se houve a ocorrência e, em que medida se deu o fato jurídico tributário, eis que tem o poder-dever de buscar a verdade real;
- aplicando a lei tributária por dever de ofício, sem qualquer interesse substancial a defender, obedecendo, conseqüentemente, aos princípios da legalidade objetiva e da imparcialidade, deve perseguir a autoridade fiscal o princípio da verdade material para legitimar o procedimento administrativo tributário;
- é preciso avaliar se os métodos probatórios indiciários são autorizados em lei e se são, em si mesmo, compatíveis com o princípio da verdade material;
- o agente da Administração Fazendária, que fiscaliza e apura os créditos tributários, está sujeito ao princípio da indisponibilidade dos bens públicos e deverá atuar aplicando a lei, sem margem de discricionariedade. Mas não se deve olvidar que só será realmente indisponível o crédito tributário, formalizado através de ato administrativo com lançamento, que reflita a verdade material;
- o lançamento reveste, pois, as características de um verdadeiro processo inquisitório, tendo por objeto o pressuposto do fato descrito na lei tributária;
- na investigação inquisitória não se pode deixar de lado o poder e o dever, em acatamento ao princípio constitucional da moralidade administrativa, que tem o contribuinte de ser um efetivo participante no acertamento do crédito tributário;
- na busca da verdade material, como decorrência do predomínio da livre convicção, deve a autoridade procurar evitar interpretações meramente axiológica;
- assim, não há dúvida de que a incerteza confessada pelos Agentes Fiscais e a ausência de exatidão dos valores auferidos pela Conclusão Fiscal do programa Auditor Eletrônico, encontram óbice no princípio da verdade material, do *in dubio pro contribuinte*, da capacidade contributiva, da segurança jurídica e da legalidade estrita, devendo ser cancelado o Auto de Infração no que tange à suposta diferença de valores entre o montante confessado e o incerto valor alcançado pelo Auditor Eletrônico;
- a outra suposta infração refere-se ao indevido aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes das operações de aquisição de mercadorias acobertadas por notas fiscais declaradas falsas ou ideologicamente falsas;
- o Auto de Infração não pode prevalecer, vez que o Fisco baseou-se exclusivamente na idoneidade ou inidoneidade das empresas emitentes das notas fiscais, não se importando com a efetiva realização do negócio jurídico realizado;
- o ICMS tem como um de seus pilares o princípio da não cumulatividade, previsto no Texto Constitucional no seu art. 155, § 2º, inciso I;
- na posição da doutrina predominante, confere-se autonomia ao direito de crédito, constitucionalmente assegurado;
- 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 ferir o princípio da não cumulatividade;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o direito ao crédito depende apenas da existência de operação 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;

- sendo assim, a declaração da inidoneidade ou falsidade documental não pode impor o estorno do direito de crédito 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, no meio de centenas de outras que circulam pelo seu estabelecimento, é ou não inidônea ou falsa;

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

- analisando os autos, infere-se que a autuação tem como base atos declaratórios de falsidade, que foram publicados posteriormente aos negócios jurídicos;

- a conduta do Fisco não encontra guarida no ordenamento jurídico, pois ninguém pode ser sancionado senão pela violação de uma conduta previamente descrita pela norma jurídica;

- o que a norma regulamentadora do ICMS determina é 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;

- a declaração de falsidade dos documentos fiscais não pode produzir efeitos retroativos nos termos do art. 100, inciso I do Código Tributário Nacional;

- cita decisões do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais e do Tribunal de Justiça sobre o tema;

- o equívoco do Fisco é que ele se baseia na inidoneidade das empresas emitentes das notas fiscais, e não na inidoneidade do documento representativo de uma operação comercial, não importando se houve ou não a realização do negócio jurídico;

- logo, a existência do negócio mercantil realizado entre as partes demonstra a efetividade das operações realizadas entre as partes, garantindo à adquirente de boa-fé, o direito constitucional ao aproveitamento do ICMS;

- discute as multas aplicadas afirmando que estas contrariam princípios constitucionais nos termos da doutrina e jurisprudência que cita;

- quanto às multas isoladas, destaca que estas extrapolam o valor da própria obrigação, o que é patentemente inconstitucional, face à ofensa aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, da capacidade contributiva e do não confisco.

Ao final, requer seja julgada procedente sua impugnação para cancelar o Auto de Infração, ou, caso assim não se entenda, para que seja reduzido o crédito tributário, e em qualquer das hipóteses, sejam anuladas ou, ao menos, reduzidas as multas de revalidação e isoladas a patamares mais razoáveis e proporcionais às obrigações que elas objetivam resguardar.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta às fls. 228/235 contraditando os argumentos apresentados pela Impugnante, resumidamente, aos argumentos seguintes:

- o Fisco agiu estritamente dentro dos princípios legais para a formalização do lançamento deste crédito tributário, não fosse a resistência da Autuada para entregar os livros obrigatórios e a dificuldade na obtenção de informações solicitadas, teria sido adotada outra técnica fiscal para a apuração dos valores devidos a título de ICMS;

- a resistência da empresa em atender a Fiscalização não pode impedir a sua ação e nem por isto a Auditoria Fiscal deve ficar inerte vez que a legislação tributária prevê as formas de se apurar os valores do crédito tributário devido;

- considerando a ausência dos livros contábeis, mas com base nas informações da escrita fiscal da empresa, a Fiscalização fez uma análise utilizando-se da técnica fiscal - Conclusão Fiscal – prevista na legislação estadual;

- o ato administrativo ora discutido se encontra fundamentado pelo Código Tributário Nacional e na legislação tributária estadual, notadamente os arts. 50 e 201 da Lei n.º 6.763/75 e 194 do RICMS/02;

- o procedimento adotado para fins de apuração das operações tributadas pelo ICMS fundamenta-se na análise dos dados e informações dos valores relativos a: 1) entradas de matéria prima e outros insumos de produção; 2) estoque inicial e final declarado em DAMEF; 3) despesas, estritamente necessárias à manutenção do estabelecimento e informadas em DAMEF; 4) depreciação dos itens do ativo permanente; 5) valor das saídas informadas no livro de Registro de Apuração do ICMS;

- a lógica da Conclusão Fiscal é a de que as despesas operacionais acrescida do Custo dos Produtos Vendidos mais o agregado arbitrado de 8% (oito por cento) alcança um valor superior ao faturamento declarado;

- a doutrina citada pela Impugnante não se aplica ao caso analisado, pois não se busca, para o caso em concreto, a demonstração de resultado da conta mercadorias e o estoque inicial e final já foi devidamente levantado e informado pelo próprio contribuinte;

- o Fisco trabalhou com cada exercício fechado, não carecendo contagem própria quando a contagem física foi realizada pela Autuada e objeto de informação oficial no DAMEF à SEF;

- tratar de um trabalho que aplicou as técnicas fiscais previstas, obedece a legislação tributária e aos princípios contábeis geralmente aceitos, não configurando nenhuma ofensa ao princípio da verdade material;

- a própria Autuada reconhece que suas operações não foram totalmente acobertadas com documento fiscal conforme se verifica na denúncia espontânea;

- o pedido de redução das multas deixa externar o raciocínio da empresa de que realmente a exigência está correta, apenas as multas cobradas, excessivas;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- no que tange a exigência das multas isoladas e de revalidação nada pode interferir a Fiscalização, considerando as normas legais e o princípio da vinculação legal previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional;

- entende, erroneamente, a Impugnante, que o seu direito ao crédito depende apenas da existência da 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 na sua integralidade;

- o art. 30 do Código Tributário de Minas Gerais, esculpido pela Lei n.º 6.763/75, prevê que o crédito do ICMS incidente nas aquisições está condicionado a idoneidade do documento fiscal;

- quando um documento fiscal é declarado falso ou ideologicamente falso, a empresa deve promover ao estorno, de forma espontânea, do valor correspondente ao crédito do imposto indevidamente lançado e, na omissão da empresa, deve agir o Fisco nos termos da legislação tributária;

- no caso concreto, o Fisco, cumprindo seu dever constitucional e com base no art. 70 do RICMS que veda a utilização do crédito com documento falso ou ideologicamente falso, promoveu, de ofício, ao estorno do crédito do imposto;

- a empresa não apensou nenhum documento que pudesse fazer prova daquilo que é argumentado na impugnação;

- quanto aos argumentos de “afronta o princípio da razoabilidade”, verifica-se que a Fiscalização as aplica, por dever de ofício, nos estritos termos definidos na legislação tributária vigente e não poderia ser de outra forma;

- não se vislumbra qualquer distúrbio às normas tributárias a imposição de duas penalidades exigidas de maneira cumulativa;

- o trabalho fiscal deve ser acolhido pelo Conselho dos Contribuintes de Minas Gerais vez que a venda sem documento fiscal já foi, por diversas vezes, tese aceita pela Autuada e com relação às multas, ficou demonstrado que foram cobradas nos exatos termos da legislação tributária de Minas Gerais.

Ao final, pede que seja julgado procedente o lançamento.

Da Instrução Processual

A Assessoria do Conselho de Contribuintes solicita diligência de fls. 239/240.

Às fls. 242/253, o Fisco presta os esclarecimentos solicitados pela Assessoria do Conselho de Contribuintes e anexa os documentos de fls. 254/300.

Na oportunidade, o Fisco retifica a presente peça fiscal, para corrigir a capitulação legal do item “Penalidade” do Auto de Infração, conforme Termo de Rerratificação de Lançamento de fl. 254, bem como para incluir as exigências relativas às Notas Fiscais n.ºs 019524, 21966, 22094 e 22730, emitidas pela Aços Trefita, e às Notas Fiscais n.ºs 40, 43, 56, 79, 84 e 86, emitidas pela Allifinit.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Regularmente intimada (fls. 305/306), a Impugnante comparece às fls. 310/311, ratificando os termos da impugnação apresentada.

O Fisco também volta a se manifestar às fls. 313/323 e pede a procedência do lançamento nos termos da reformulação de fls. 254/300.

Às fls. 324/325, a Assessoria do CC/MG, novamente, determina a realização de diligência, que resulta na Manifestação Fiscal de fls. 327/331, anexando documentos de fls. 334/354.

Nesse momento, o Fisco modifica novamente o crédito tributário para:

1) regularizar o período de exigência da Nota Fiscal n.º 019524, emitida pela Aços Trefita em 05 de agosto de 2011, alterando de agosto de 2008 para agosto de 2011;

2) incluir as exigências relativas à Nota Fiscal n.º 016073, emitida pela Aços Trefita;

3) excluir as exigências relativas às Notas Fiscais n.ºs 40, 43 e 46, que foram lançadas, de forma equivocada, como de emissão da empresa Aço Fer.

Mais uma vez reaberta vista, a Impugnante comparece às fls. 364/365, ratificando os termos das impugnações apresentadas anteriormente, enquanto o Fisco manifesta-se às fls. 370/372 (frente e verso) também mantendo os argumentos apresentados e pedindo a procedência do lançamento nos termos da reformulação de fls. 327/331.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 374/394, opina pela procedência parcial do lançamento nos termos das reformulações do crédito tributário às fls. 242/300 e 327/354 e, ainda, para excluir a multa isolada em relação às notas fiscais emitidas por Y.B. Ferreira Santos Sucata em Geral, tendo em vista a inexistência de ato declaratório correspondente; excluir as exigências relativas às Notas Fiscais n.ºs 016073, 019524, 021966, 022094 e 022730 (emitidas pela Aços Trefita Ltda.), por não terem sido abrangidas pelo ato declaratório constante dos autos; e também para adequar a Multa Isolada, exigida pela saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal, à alínea “a” do art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Da Instrução Processual

Em sessão realizada em 17 de março de 2016, a 3ª Câmara de Julgamento, em preliminar e a unanimidade, exara despacho interlocutório para que a Impugnante apresente documentos citados da Tribuna e demonstre em planilha analítica a correlação dos valores objeto do processo de execução com os exigidos no presente lançamento, evidenciando a duplicidade de exigências. Em seguida, vista a Fiscalização.

Regularmente intimada (fl. 405) a Impugnante retorna aos autos às fls. 406/428 procurando o cumprimento do despacho interlocutório e ratificando seus argumentos impugnatórios.

O Fisco também retorna aos autos às fls. 500/506 ratificando seu posicionamento anterior.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 512/518 ratifica seu parecer anterior opinando pela procedência parcial do lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de, no período de agosto de 2008, janeiro a março, julho a dezembro de 2011, janeiro a março, junho e dezembro de 2012, ter a Impugnante aproveitado créditos oriundos de notas fiscais declaradas falsas e ideologicamente falsas, mediante atos declaratórios publicados no Diário Oficial do Estado de Minas Gerais, e, no período de 2008 a 2011, ter dado saída a mercadoria desacobertada de documento fiscal, apurada pelo roteiro da Conclusão Fiscal.

Assim, após Recomposição da Conta Gráfica, conclui o Fisco ter ocorrido recolhimento a menor de ICMS.

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

Para que fiquem claras as questões tratadas nesta decisão, passa-se à análise de cada uma das irregularidades apontadas pela Fiscalização de forma separada.

1 - Aproveitamento indevido de créditos oriundos de notas fiscais declaradas falsas e ideologicamente falsas.

Nesse ponto, o Fisco imputa à Impugnante o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacado em notas fiscais declaradas falsas e ideologicamente falsas, mediante atos declaratórios publicados no Diário Oficial do Estado de Minas Gerais, nos termos do art. 39, § 4º, incisos I e II da Lei n.º 6.763/75, que assim determinam:

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:

I - falso o documento fiscal que:

a) não tenha sido previamente autorizado pela repartição fazendária, inclusive em relação a formulários para a impressão e emissão de documentos por sistema de processamento eletrônico de dados;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) não dependa de autorização prévia para sua impressão, mas que:

b.1) seja emitido por ECF ou sistema de processamento eletrônico de dados não autorizados pela repartição fazendária;

b.2) não seja controlado ou conhecido pela repartição fazendária, nos termos da legislação tributária;

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;

b) o documento relativo a recolhimento de imposto com autenticação falsa;

.....

Diante disso, exigiu ICMS, apurado após Recomposição de Conta Gráfica (Anexo 4), Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75, e Multa Isolada, prevista no art. 55, inciso XXXI da mesma lei.

O Fisco relacionou os documentos objeto desta irregularidade às fls. 19/46 (Anexo 1) e os correspondentes Atos Declaratórios de Falsidade, publicados no Diário Oficial do Estado de Minas Gerais, às fls. 47/59 (Anexo 2).

Por amostragem, foram anexadas ao Auto de Infração notas fiscais e cópias de DANFES, conforme fls. 101/148 (Anexo 6).

À fl. 150, o Fisco juntou CD contendo arquivos em PDF dos livros Registro de Entrada e de Apuração do ICMS da Impugnante, referentes aos exercícios de 2011 e 2012 (Anexo 7).

A Defendente afirma que esta exigência não pode prevalecer, uma vez que o Fisco baseou-se, exclusivamente, na inidoneidade das empresas emitentes das notas fiscais, não se importando com a efetiva realização do negócio jurídico e nem com sua boa-fé.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Salienta que “o ICMS tem como um de seus pilares o princípio da não cumulatividade, previsto no Texto Constitucional no seu artigo 155, § 2º, inciso I”.

Entende que, de acordo com a doutrina predominante, “na relação tributária de ICMS, o Estado é o credor, surgindo um débito para o contribuinte, pessoa que realizou a operação, em relação jurídica que não é atingida pelas vicissitudes sofridas anteriormente pela operação anterior (pagamento ou não do tributo da etapa anterior)”.

Acrescenta que “há uma outra relação jurídica em que as posições se invertem, passando o contribuinte a credor, com direito à compensação, e o Estado a devedor”, sendo que “essa segunda relação, que nasce da singela aquisição de mercadorias sujeitas ao imposto nas operações anteriores, é de caráter do contribuinte”.

Conclui que “o direito ao crédito depende apenas da existência de operação de compra e venda mercantil sujeita à incidência do imposto”.

Porém, o direito de crédito garantido pelo princípio da não cumulatividade previsto na Constituição Federal, na Lei Complementar n.º 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.

Dispõe 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;

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

O art. 23 da Lei Complementar n.º 87/96 e o art. 30 da Lei n.º 6.763/75, a seguir transcritos, estatuem que o direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, está condicionado à idoneidade da documentação, sendo que a apropriação indevida de créditos enseja recolhimento a menor do imposto:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei Complementar n.º 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 n.º 6.763/75

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

A Lei Complementar n.º 87/96 introduziu a exigência de escrituração idônea, a fim de que a apuração do imposto devido pudesse prevalecer, mantendo a consonância com a Lei Federal n.º 6.404/76 e os princípios contábeis geralmente aceitos.

Ainda nessa linha de condicionantes legais para o creditamento do imposto, dispõe o Regulamento do ICMS de Minas Gerais, em seu art. 70, inciso V, que, na hipótese de declaração de falsidade documental, o crédito somente será admitido mediante prova inequívoca de que o imposto destacado tenha sido efetivamente pago na origem, o que não foi observado pela Autuada. Confira-se:

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;

..... (Grifou-se)

É importante destacar que não foram anexados aos autos quaisquer comprovantes do recolhimento do imposto pelos remetentes das mercadorias, que seria a prova concludente de que o imposto correspondente teria sido integralmente pago.

A Defendente reporta-se à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - STJ, o qual decidiu, em sede de recurso repetitivo, que o adquirente de boa-fé não pode ser responsabilizado pela irregularidade de notas fiscais emitidas pelos fornecedores, cujos atos declaratórios de falsidade foram expedidos posteriormente à realização das operações, sendo possível o aproveitamento dos créditos destacados em tais documentos fiscais, cabendo-lhe, porém, demonstrar a efetiva realização das operações.

Não se está aqui a desprezar este entendimento consolidado que deve ser seguido.

Entretanto, para se aplicar a orientação jurisprudencial de forma correta é preciso verificar a existência de prova concludente da realização do negócio jurídico descrito no documento fiscal questionado pelo Fisco.

Contudo, a Impugnante, embora alegue, não traz aos autos nenhum documento capaz de comprovar as transações realizadas, não permitindo concluir que ela seja uma adquirente de boa-fé, conforme o entendimento externado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, por ela mesmo mencionada.

Ademais, para comprovação da boa-fé, na linha da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, é necessária a prova inequívoca de que houve o repasse do recurso financeiro ao fornecedor, o que, também, não foi demonstrado pela Impugnante.

Dessa forma, não pode ser acatado argumento da Impugnante em face da inexistência de provas capazes de subsidiá-lo.

A Impugnante argumenta que os Atos Declaratórios de Falsidade foram publicados posteriormente aos negócios jurídicos por ela realizados, sendo que não é possível saber se o seu fornecedor se transformará em uma empresa inidônea.

Salienta, ainda, que a declaração de falsidade de documentos fiscais não pode produzir efeitos retroativos. Nesse sentido, apresenta jurisprudência judicial e julgamento realizado por este Conselho, nos termos do Acórdão n.º 14.773/01/1ª.

Destaca-se, no entanto, que os atos declaratórios foram publicados em datas anteriores ao início da ação fiscal.

A expedição de um ato declaratório é precedida de diligências especialmente efetuadas para a verificação e comprovação de qualquer uma das situações irregulares elencadas no RICMS/02. Ampla divulgação é dada aos atos expedidos, mediante a sua publicação no Diário Oficial, constando os motivos que ensejaram a declaração de falsidade/inidoneidade dos respectivos documentos.

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

Assim, o ato declaratório tem o condão apenas de atestar uma situação preexistente, não cria nem estabelece nova circunstância.

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

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

Portanto, o ato declaratório é de natureza declaratória e não normativa. A publicação do ato no Diário Oficial do Estado visa apenas tornar público o que já existia.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cumprе salientar que não há qualquer dúvida quanto à caracterização dos documentos fiscais como 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.

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

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

.....

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

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

Assim, restando caracterizada a infringência à legislação tributária, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Impugnante apresentado provas capazes de ilidir o trabalho fiscal, legítimo o estorno do crédito com a conseqüente exigência de ICMS e multas de revalidação e Isolada, esta última prevista no inciso XXXI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, *in 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;

.....

Entretanto, importante observar que a Assessoria do CC/MG, tendo em vista a necessidade de informações para melhor compreensão do trabalho fiscal, determinou a realização de diligência de fls. 239/240.

Em resposta à diligência, o Fisco manifestou-se às fls. 242/253, esclarecendo, para a solicitação “1-a”, o seguinte:

1-a) A Secretaria de Estado de Fazenda do Maranhão – SEFAZ-MA – ainda não emitiu o Ato Declaratório de Falsidade, porém, a mensagem enviada para o Delegado Fiscal de Betim, conforme as MENSAGENS RELACIONADAS À INEXISTÊNCIA DA EMPRESA Y.B. FERREIRA SANTOS SUCATA EM GERAL constante no

Anexo 1 deixam claro que a empresa Y.B. FERREIRA SANTOS SUCATA EM GERAL – I.E. 123649994 – CNPJ 14.103.706/0001-93 inexistente. Eis a manifestação da SEFAZ do Maranhão: *“Em vistoria realizada no endereços indicados, constatamos que nenhum dos citados contribuintes existe. Vamos encaminhar os termos da vistorias para o setor de cadastro para providenciar o cancelamento das inscrições.”*

Verifica-se que, embora não haja Ato Declaratório correspondente, o Fisco mantém as exigências relativas às notas fiscais emitidas por Y.B. Ferreira Santos Sucata em Geral, CNPJ n.º 14.103.706/0001-93, tendo em vista a declaração de inexistência do estabelecimento, apresentada pela Secretaria de Estado de Fazenda do Maranhão – SEFAZ-MA (fls. 257/259), e a falta de comprovação da Impugnante de que ela efetuou o pagamento relativamente às notas fiscais ou de que recebeu os produtos especificados nos documentos.

A Impugnante contesta a manifestação fiscal, salientando que não pode haver glosa dos créditos constantes das notas fiscais emitidas pela empresa Y.B. Ferreira Santos Sucata em Geral, ao argumento de que a publicação do Ato Declaratório se deu em momento posterior à realização dos negócios jurídicos.

Contudo, não é possível acatar o argumento apresentado pela Impugnante, pois, não há Ato Declaratório relativo às notas fiscais emitidas pela empresa Y.B. Ferreira Santos Sucata em Geral, CNPJ n. 14.103.706/0001-93.

Verifica-se que, de fato, é incorreto o aproveitamento de crédito do imposto destacado em notas fiscais emitidas por empresa inexistente, sendo, então, válidas as exigências relativas a ICMS e correspondente multa de revalidação.

Entretanto, o Fisco exigiu a Multa Isolada prevista no inciso XXXI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, que é aplicada aos casos de utilização de documentos fiscais declarados falsos/ideologicamente falsos por meio de Ato Declaratório de Falsidade. Como, na situação em análise, não houve emissão de ato declaratório, conclui-se que os fatos relativos às notas fiscais em questão não coadunam com a tipificação prevista no citado dispositivo legal.

Portanto, deve ser excluída a referida multa isolada relativa às notas fiscais emitidas por Y.B. Ferreira Santos Sucata em Geral, CNPJ n.º 14.103.706/0001-93, tendo em vista que a inexistência de ato declaratório correspondente às referidas notas, impede a caracterização da conduta descrita na norma como possível de sanção.

Com relação ao Ato Declaratório solicitado pela Assessoria no item “1-b”, o Fisco saneou o processo, anexando o ato correto à fl. 297, demonstrando que, de fato, as notas fiscais autuadas emitidas pela empresa Fixofer Comércio e Indústria Ltda., CNPJ 19.682.491/0001-26, foram declaradas ideologicamente falsas.

Registre-se que a Impugnante teve ampla condição de se defender da questão, pois teve vista dos autos e oportunidade de se manifestar.

No tocante ao item “1-c” da diligência proposta pela Assessoria, qual seja, *“esclarecer sobre a existência do Ato Declaratório de Falsidade às fls. 50, uma vez*

que não há correspondência aos documentos objeto de autuação”, o Fisco declara que as notas fiscais correspondentes ao referido ato (n.º 13062710000577), emitidas pela “Aços Trefita Ltda.”, listadas à fl. 245, foram indevidamente excluídas da relação de documentos objeto de autuação.

Dessa forma, o Fisco alterou o crédito tributário incluindo as exigências relativas às Notas Fiscais n.ºs 019524, 021966, 022094 e 022730.

Observando que o aludido Ato Declaratório n.º 13062710000577 refere-se a documentos emitidos pela “Aços Trefita Ltda.”, cuja AIDF é de n.º 0001134242008 (conforme fls. 50, 245 e 300), a Assessoria, às fls. 324/325, diligencia, novamente, solicitando o seguinte:

- 1) acostar aos autos as Notas Fiscais n.ºs 019524, 021966, 022094 e 022730, relacionadas às fls. 245, que foram inseridas neste lançamento, quando da reformulação fiscal, as quais foram declaradas falsas mediante Ato Declaratório anexado às fls. 50, 245 e 300;
- 2) observa-se que, na reformulação fiscal, o valor exigido de ICMS, no período de agosto de 2008, passou de R\$44.094,24 para R\$46.386,97, sendo que não se verificou nenhuma alteração efetuada pelo Fisco que correspondesse a esse período autuado (agosto de 2008). Ressalta-se que o valor acrescido confere com o valor de ICMS estornado referente à Nota Fiscal n.º 019524, citada no item anterior, cuja data de emissão é de agosto de 2011, conforme fls. 245 dos autos. Pede-se, então, que informe a que se refere o acréscimo em questão;

O Fisco, por sua vez, anexa, às fls. 334/344, o espelho das referidas notas fiscais extraídas do Auditor Eletrônico, como também os respectivos DANFEs e, em relação ao item 2 declara:

“Com razão a assessoria do CCMG, a Nota Fiscal 019524, cujo valor de ICMS é de R\$ 2.292,73 é datada de agosto de 2011. Não poderia haver acréscimo no valor de agosto de 2008, vez que todas as Notas Fiscais deste ano se referem apenas à empresa Fixofer (fl. 20).

Excluiu-se o ICMS do mês de agosto de 2008 e incluiu-se no mês de agosto de 2011.

Assim, o valor exigido para agosto de 2008 volta a ser R\$ 44.094,24.”

Na oportunidade, acrescenta ao presente lançamento as exigências relativas à Nota Fiscal n.º 016073, extraída do programa Auditor Eletrônico, também emitida

pela Aços Trefita Ltda., cujo crédito, de acordo com o Fisco, foi indevidamente apropriado pela Impugnante.

Analisando o ato declaratório em questão, verifica-se que ele se refere a notas fiscais mod. 1, série 1, forma de impressão “formulário contínuo” de n.º 000.001 a 005.000 – AIDF n.º 0001134242008.

Por outro lado, os documentos fiscais objeto de autuação correspondem a notas fiscais eletrônicas (fls. 334/344), ou seja, não são documentos impressos (“formulário contínuo”), obedecem ao modelo 55 e não há AIDF relacionada a eles. Acrescenta-se que a numeração das notas fiscais em questão não corresponde à numeração constante do ato (000.001 a 005.000).

Pelo exposto, constata-se que as Notas Fiscais n.ºs 016073, 019524, 021966, 022094 e 022730, emitidas pela Aços Trefita Ltda. não foram abarcadas pelo Ato Declaratório n.º 13062710000577, devendo ser excluídas as exigências a elas relativas.

No que tange ao item “1-d” da diligência de fls. 239/240, qual seja, *“esclarecer sobre as notas fiscais anexadas às fls. 122/127 dos autos, uma vez que elas não compõem a relação de documentos objeto de autuação”*, o Fisco explica que *selecionou as referidas notas fiscais, emitidas pela “Allifinit-Comércio de Resíduos Metálicos e Plásticos Ltda.”*, uma vez que elas guardavam semelhança com as demais comprovadamente irregulares.

Porém, como o ato declaratório de inidoneidade correspondente não foi localizado quando da elaboração do presente trabalho, elas não foram objeto de lançamento.

Entretanto, ao realizar uma nova pesquisa no sistema, quando do atendimento à referida diligência, o Fisco localizou o Ato Declaratório n.º 11382060000497, que foi publicado em 03 de maio de 2013, referente a todos os documentos fiscais autorizados que possam ter sido emitidos pela “Allifinit-Comércio de Resíduos Metálicos e Plásticos Ltda.”, conforme fl. 299.

Assim, diante da constatação, mediante ato declaratório devidamente publicado antes do início da ação fiscal, de que as notas fiscais anexadas às fls. 122/127 são ideologicamente falsas, uma vez que foram autorizadas para contribuinte inscrito, mas sem estabelecimento, o Fisco inseriu, no presente lançamento, as exigências cabíveis em relação a tais documentos.

Analisando essas Notas Fiscais que foram incluídas no lançamento (n.ºs 40, 43, 56, 79, 84 e 86), relacionadas à fl. 246, verifica-se que elas possuíam dados idênticos (numeração, data de emissão, valores de base de cálculo e ICMS) aos constantes de outras notas objeto de autuação, listadas à fl. 45 e emitidas por outra empresa (Aço Fer).

Neste sentido, a Assessoria solicitou ao Fisco (item 3 da diligência de fls. 324/325) que averiguasse a possibilidade de duplicidade de lançamento.

O Fisco, então, respondeu que as Notas Fiscais n.ºs 40, 43, 56, 79, 84 e 86, de fato, foram de emissão da empresa Allifinit, conforme DANFEs anexados às fls. 122/127.

Portanto, foram excluídas as exigências relativas às Notas Fiscais n.ºs 40, 43 e 56, “*que constavam, erroneamente, como se fossem da empresa Açofer*”, conforme se verifica à fl. 271, entretanto, em relação às Notas Fiscais n.ºs 79, 84 e 86, o Fisco afirma que nunca foram computadas em duplicidade.

De fato, verifica-se que não houve lançamento em duplicidade no tocante às Notas Fiscais n.ºs 79, 84 e 86. O que ocorreu foi que, inicialmente, elas foram lançadas como de emissão da empresa Aço Fer, conforme fl. 45, mas, posteriormente, o Fisco regularizou, lançando como de emissão da empresa Allifinit, conforme fl. 272.

Assim, encontram-se corretas as exigências fiscais, com as adequações propostas de exclusão da multa isolada relativa às notas fiscais emitidas por Y.B. Ferreira Santos Sucata em Geral, CNPJ 14.103.706/0001-93, e das exigências (ICMS e multas) relativas e às Notas Fiscais n.ºs 016073, 019524, 021966, 022094 e 022730, emitidas pela Aços Trefita Ltda.

Quanto à multa isolada, cumpre destacar que, diante da constatação, à fl. 11 (Auto de Infração), 18 (Relatório Fiscal) e 234 (Manifestação Fiscal), de que o Fisco citou também a penalidade prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, a Assessoria solicitou esclarecimentos, conforme item “1-e” da diligência de fls. 239/240.

Em atendimento ao solicitado, o Fisco explica que:

“De fato não haveria nenhuma necessidade da citação do artigo 55-XXVI vez que o Inciso XXXI do mesmo artigo é que define a penalidade para a irregularidade em comento. Tanto que em nossa manifestação fiscal de fls. 234 comentamos e refletimos apenas o que dispõe o inciso XXXI.

Nesse caso, houve entendimento entre o autor e o Controle de Qualidade que o excesso não prejudicaria, mas se isto é motivo de objeção, devemos reconhecer que a capitulação correta é somente o Inciso XXXI.”

Assim, o Fisco excluiu o inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, corrigindo a capitulação legal do item “Penalidade” do Auto de Infração, de acordo com o Termo de Rerratificação de Lançamento de fl. 254.

Por todo o exposto, devem ser mantidas parcialmente as exigências em relação a este tópico do Auto de Infração.

2 – Saída desacobertada – Conclusão Fiscal

Em relação a este item sustenta o Fisco que, mediante conferência do Termo de Autodenúncia n.º 05.000232128-46, conforme inciso I do art. 211 do RPTA, apurou-se que a Impugnante, no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2011, promoveu saída de mercadorias desacobertada de documento fiscal, apurada pelo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

roteiro da Conclusão Fiscal, deixando de recolher o ICMS, conforme quadro demonstrativo do Anexo 3 e Parecer Fiscal n.º 004/13 (Anexo 5).

Como bem esclarecido pela própria Impugnante, o valor do imposto exigido refere-se à diferença entre os valores por ela declarados em sua denúncia espontânea e os valores apurados pelo Fisco.

A apuração do ICMS devido nos anos de 2008 a 2011 encontra-se detalhada às fls. 95/98, cujos dados foram levados ao quadro comparativo constante do Anexo 3 (fl. 61), em que se efetuou o cotejo entre os valores objeto de “Autodenúncia” e os levantados pelo Fisco, apurando, ao final, os valores relativos a saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, que não foram objeto de denúncia.

A Impugnante declara que, com base em levantamento quantitativo de estoque e em diversos documentos não aceitos como prova pelo Fisco, “conseguiu denunciar a totalidade das operações que supostamente teriam sido realizadas sem o acompanhamento de notas fiscais”, mas o Fisco valeu-se de programa de computador (Auditor Eletrônico) para chegar ao suposto montante do imposto não recolhido, ao argumento de que não haviam livros contábeis e informações da escrita fiscal da empresa.

Entende que, se o Fisco não concordou com o valor denunciado, deveria ter procedido ao levantamento quantitativo do estoque do estabelecimento, para, juntamente com a contabilidade, demonstrar o exato montante de saídas de mercadorias sem documentação fiscal.

Alega que, de acordo com a doutrina contábil pátria, a contagem física das mercadorias existentes no estoque da empresa fiscalizada é imprescindível, sob pena de invalidar todo o trabalho fiscal.

Inicialmente, cumpre mencionar que o procedimento adotado pelo Fisco encontra amparo no art. 194, incisos I e V do RICMS/02, em que se utilizou da análise da escrita fiscal e documentos fiscais e da técnica de “Conclusão Fiscal”, *in verbis*:

Art. 194. Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

V - conclusão fiscal;

Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2015 - Redação original:

“V - verificação fiscal analítica e conclusão fiscal;”

Ressalta-se que esse procedimento foi executado, tendo em vista a ausência dos livros contábeis da Contribuinte, mesmo após diversas intimações efetuadas pelo Fisco no intuito de conferir devidamente o Termo de Autodenúncia n.º 05.000232128-46.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Salienta-se que a resistência da empresa em atender o Fisco não pode ser motivo para deixá-lo inerte, pois a legislação tributária prevê outras formas de se apurar o crédito tributário.

Assim, diante da não entrega de livros contábeis, o Fisco ficou impedido de realizar roteiros fiscais específicos, optando, então, por proceder ao arbitramento do valor das saídas desacobertas, utilizando-se da técnica da “Conclusão Fiscal”, em que, conforme manifestação do Fisco à fl. 230, fundamentou-se na análise dos dados relativos a:

- entradas de matéria-prima e outros insumos de produção;
- estoque inicial e final declarado pela Contribuinte em DAMEF;
- despesas, estritamente necessárias à manutenção do empreendimento e informadas em DAMEF;
- depreciação dos itens do ativo permanente;
- valor das saídas informadas no Livro de Registro de Apuração do ICMS.

A partir dessas informações, o Fisco, com o auxílio da técnica da “Conclusão Fiscal”, conseguiu constatar que o Custo da Mercadoria Vendida, acrescida das despesas operacionais e da Margem de Lucro prevista em lei (8% - oito por cento), alcança valores superiores ao faturamento declarado pela Contribuinte.

Percebe-se, então, que não procede o argumento de defesa de ser imprescindível, no presente trabalho, a contagem física de estoque, uma vez que os valores de estoque inicial e final foram obtidos de declarações da própria Impugnante (DAMEF), não sendo objeto de arbitramento.

A Defendente alega que, não auferindo os reais valores supostamente omitidos pela Impugnante, deve ser lembrado que um dos princípios norteadores no direito tributário é o *“in dubio pro contribuinte”*, segundo o qual, *“se houver dúvida quanto à subsunção/tipificação ou ocorrência dos fatos, deve-se primar pela garantia de propriedade/liberdade do contribuinte ou do réu, para afastar o risco de punir-se, injusta e indevidamente, um inocente”*, sendo que tal princípio encontra-se positivado no art. 112 do Código Tributário Nacional.

Todavia, no caso dos autos, a situação posta está clara e não remanescem quaisquer dúvidas sobre o perfeito enquadramento do fato apurado pelo Fisco à norma por ele invocada para sustentar o lançamento.

Salienta-se que a própria Impugnante reconhece que suas operações não foram totalmente acobertadas com documento fiscal, conforme se verifica na denúncia espontânea que originou o PTA n.º 05.000232128-46.

Cumprе registrar que, no intuito de trazer aos autos maiores esclarecimentos em relação à apuração de saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal, a Assessoria exarou o despacho de fls. 239/240.

O Fisco, por sua vez, informa, conforme manifestação de fl. 249, que *“o percentual de 8% (oito por cento) para arbitramento da Margem de Lucro foi utilizado considerando o percentual que a Receita Federal utiliza para arbitrar o Lucro*

Presumido das empresas do ramo, conforme os artigos 223 e 516 do Regulamento do IRPJ”.

Informa, também, que os valores apresentados nos demonstrativos de fls. 94/98 foram extraídos da escrita fiscal da Contribuinte, como DAMEF (anexado às fls. 287/292), em sua grande maioria, e livro de Apuração do ICMS, com relação às aquisições de serviço de comunicação, energia elétrica, transportes, aquisição de produtos de uso e consumo, etc.

No tocante ao estoque declarado na DAMEF, o Fisco, à fl. 250, regularizou o estoque inicial de 2011, conforme observado pela Assessoria do CC/MG, de acordo com os dados constantes da DAMEF. Entretanto, isso não acarretou alteração na apuração do ICMS devido, uma vez que houve, também, uma adequação de mesmo valor no campo “Outras Deduções”, no cálculo do “Custo da Mercadoria Vendida”, neutralizando o efeito da citada correção.

Ainda em relação à apuração do ICMS devido nas saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, a Assessoria, conforme fls. 324/325, solicita novos esclarecimentos, a saber:

4) no tocante à irregularidade de saída desacoberta, apurada mediante conclusão fiscal, o Fisco informa, às fls. 230, que os dados relativos a estoque inicial, estoque final e despesas necessárias à manutenção (operacionais) foram extraídos da DAMEF da Contribuinte. Analisando cada DAMEF anexada aos autos pelo Fisco às fls. 287/292, verifica-se que os valores relativos a despesas operacionais não correspondem aos lançados nos demonstrativos de fls. 95/98. Assim, pede-se que demonstre, analiticamente e para cada exercício (2008 a 2011), como foi definido o valor lançado como “Despesas Indispensáveis à Manutenção (Operacionais)”.

O Fisco, então, detalha como foram obtidos os valores relativos a “Despesas Indispensáveis à Manutenção (Operacionais)”, de acordo com o quadro apresentado à fl. 329, demonstrando que foram consideradas as despesas constantes da DAMEF e do Livro Registro de Apuração do ICMS.

A Defendente argui que a Constituição Federal repele veementemente as presunções ou ficções jurídicas na tributação, sendo, então, ilegal o lançamento realizado com base em suposições criadas por um programa de computador.

Argumenta, também, que, *“em decorrência da necessidade precípua de se auferir a real capacidade contributiva do contribuinte, deve o Agente Fiscal buscar incessantemente e ater-se à verdade dos fatos”*, a fim de legitimar o procedimento administrativo tributário.

Afirma que *“a prova da ocorrência dos fatos e a averiguação da verdade material para a Administração Fiscal, muito mais do que um ônus se constitui em um dever jurídico”*.

Contudo, o Fisco, considerando que não tinha em mãos a documentação solicitada e por força do art. 142 do Código Tributário Nacional, utilizou-se da técnica da conclusão fiscal para apuração do valor das saídas das mercadorias, baseando-se em informações prestadas pela própria Impugnante.

Cumprido destacar que é admissível o uso de presunções, como meios indiretos de prova que são, na impossibilidade de se apurar concretamente o crédito tributário, quando há fortes indícios, vestígios e indicações claras da ocorrência do fato gerador sem o devido pagamento do tributo devido.

A presunção é uma ilação que se tira de um fato conhecido para se provar, no campo do Direito Tributário, a ocorrência da situação que se caracteriza como fato gerador do tributo.

Note-se que a utilização de presunção não fere o princípio da estrita legalidade ou da tipicidade cerrada, pois não há alargamento da hipótese de incidência do tributo, tão pouco aumento da base de cálculo.

Importante, também, destacar que a utilização de presunção pelo Fisco não inibe a apresentação de provas por parte do contribuinte em sentido contrário ao fato presumido. Antes pelo contrário, faz crescer a necessidade de apresentação de tal prova a fim de refutar a referida presunção.

Sobre a questão, a mesma professora citada pela Defesa, Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, assim se manifesta em seu livro “Processo Administrativo Tributário”:

Quando a lei estabelece a presunção para abranger pela tributação certas realidades econômicas, o contribuinte deve provar que o ato que praticou se encontra fora da previsão legal.

Nesses casos é a lei que dispensa a Administração Fiscal da prova direta de certos fatos – o que permite concluir que os julgadores, então, não podem deixar de aplicar tais normas, até prova em contrário do contribuinte.

Verifica-se que a utilização de presunção tem fundamentação nas disposições contidas no já citado art. 194 do RICMS/02.

Pela análise desse dispositivo, percebe-se que ele contém hipótese para aplicação da presunção legal nele ditada, dentre elas, a conclusão fiscal.

É exatamente esta a hipótese dos autos.

Maria Rita Ferragut, em sua obra “Presunções no Direito Tributário”, assim se manifesta sobre a questão da utilização de presunções pelo Fisco:

O arbitramento do valor ou preço de bens, direitos, serviços e atos jurídicos poderá validamente ocorrer sempre que o sujeito passivo ou terceiro legalmente obrigado:

- não prestar declarações ou esclarecimentos;

- não expedir os documentos a que esteja obrigado; e
- prestar declarações ou esclarecimento que não mereçam fé ou expedir documentos que também não a mereçam.

No entanto, não basta que algum dos fatos acima tenha ocorrido, a fim de que surja para o Fisco a competência de arbitrar: faz-se imperioso que, além disso, o resultado da omissão ou do vício da documentação implique completa impossibilidade de descoberta direta da grandeza manifestada pelo fato jurídico.

Assim, o agente não poderá deter-se a uma provável impossibilidade de descoberta da verdade material; deverá constatar a completa inviabilidade de se obterem dados confiáveis a partir de uma investigação.

Dessa forma, não restou evidenciado ter havido presunção fiscal, como quer a Impugnante, houve uma presunção fundada em norma legal e não refuta com os meios de prova em direito admitidos pela Defendente.

Assim, as presunções legais *juris tantum* têm o condão de transferir o ônus da prova do Fisco para o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária, cabendo a este comprovar a não ocorrência da infração presumida.

Não procede a alegação da Impugnante de que não se verificou a busca pela verdade material antes de se lavrar o presente auto.

Pelas provas constantes dos autos, constata-se que o Fisco esteve sempre em busca da verdade dos fatos.

Observa-se que o Fisco expediu diversas intimações para a Contribuinte fornecer a documentação necessária à apuração das irregularidades. No entanto, não houve o devido atendimento.

No intuito de trazer aos autos todos os documentos probatórios da busca do Fisco pela verdade material e da falta de atendimento da Impugnante, a Assessoria exarou a seguinte diligência de fls. 239/240.

Em resposta, o Fisco relatou, à fl. 248, sobre todas as intimações entregues à Contribuinte, as quais não foram atendidas na íntegra, especialmente em relação aos livros contábeis. As intimações e respectivas respostas foram anexadas às fls. 274/285.

Verifica-se, então, que o Fisco aplicou as técnicas fiscais previstas na legislação mineira, não configurando nenhuma ofensa ao princípio da verdade material.

Cumprido destacar que a Câmara de Julgamento, preocupada com as questões levantadas pela Impugnante, reabriu oportunidade para juntada de documentos ao exarar despacho interlocutório em sessão realizada em 17 de março de 2016 (fl. 402). Contudo, apesar de terem sido apresentados documentos, estes não se mostram suficientes a alteração do crédito tributário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, a Impugnante não apresentou a planilha requisitada pela Câmara para comprovar sua alegação de duplicidade de exigências.

Assim, corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei n.º 6.763/75.

Contudo, no presente caso, cabe uma ressalva em relação à aplicação dessa multa isolada.

A alínea “a” do inciso II do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 determina o seguinte:

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:

.....
II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

..... (grifos não constam do original)

Pelos documentos trazidos aos autos, observa-se que a apuração realizada pelo Fisco, no tocante às saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, foi com base exclusivamente em documentos da Contribuinte (DAMEF, Sintegra, Livro Registro de Apuração do ICMS, Livro Registro de Saída, DAPI).

Dessa forma, a multa isolada exigida para essa irregularidade (40% do valor da operação) deverá ser adequada ao percentual de 20% (vinte por cento), nos termos da alínea “a” do inciso II do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defendente (violação aos Princípios da Proporcionalidade, da Razoabilidade e da Moralidade), inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório das multas, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei n.º 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

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

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

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário às fls. 242/300 e 327/354 e, ainda, para: 1) excluir a multa isolada em relação às notas fiscais emitidas por Y.B. Ferreira Santos Sucata em Geral, tendo em vista a inexistência de ato declaratório correspondente; 2) excluir as exigências relativas às Notas Fiscais n.ºs 016073, 019524, 021966, 022094 e 022730 (emitidas pela Aços Trefita Ltda.), por não terem sido abrangidas pelo ato declaratório constante dos autos; e 3) adequar a Multa Isolada, exigida pela saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, à alínea “a” do art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Soraia Brito de Queiroz Gonçalves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira e Maria Gabriela Tomich Barbosa.

Sala das Sessões, 09 de agosto de 2016.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Revisor

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora