

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 20.881/13/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000173535-54  
Impugnação: 40.010133027-44  
Impugnante: Decisão Comercial Ltda  
IE: 186598596.00-16  
Proc. S. Passivo: Henrique Daibert de Freitas/Outro(s)  
Origem: DF/Contagem

***EMENTA***

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - DOCUMENTO FISCAL IDEOLOGICAMENTE FALSO. Constatado, mediante verificação fiscal analítica, aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de notas fiscais declaradas ideologicamente falsas nos termos do art. 39, § 4º, incisos I e II da Lei nº 6.763/75. Procedimento fiscal devidamente respaldado no art. 30 da citada lei c/c art. 70, inciso V, do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada capituladas respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXXI ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

***RELATÓRIO***

**Da Autuação**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, constatado mediante conferência de notas fiscais, no período de agosto de 2007 a março de 2012, em virtude de ter a Autuada apropriado, indevidamente, créditos de imposto destacado em notas fiscais declaradas ideologicamente falsas pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais.

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

O processo foi instruído com o Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 02/03); Auto de Infração (fls. 04/05); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fl. 06); Relatório Fiscal (fls. 13/15); relação das notas fiscais declaradas ideologicamente falsas e dos atos declaratórios de falsidade ideológica (fls. 17/22); cópias das notas fiscais declaradas ideologicamente falsas com cópia do livro Registro de Entradas e do livro de Registro e Apuração do ICMS mostrando os respectivos lançamentos (fls. 23/131); recomposição da conta gráfica (fls. 133/135); demonstrativo do crédito tributário (fl. 136) e intimações para comprovação dos pagamentos realizados pelas operações relativas às notas fiscais declaradas ideologicamente falsas, com resposta da Autuada (fls. 140/235).

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 236/254, juntando documentos às fls. 255/371, onde alega, resumidamente, que:

- foram violados diversos princípios constitucionais brasileiros, devendo, então, o ato administrativo praticado ser anulado, em preliminar;

- o Fisco utiliza o termo “ideologicamente falsas”, quando se trata de documentos originais, devidamente expedidos pela própria Administração Pública, inclusive por meio eletrônico;

- por alguma razão, após a expedição das referidas notas fiscais, o Fisco as declarou inidôneas, por meio de atos declaratórios publicados após a data de emissão das notas fiscais;

- não poderia ter conhecimento sobre a existência de alguma irregularidade sobre os referidos fornecedores, pois o próprio Estado de Minas Gerais disponibilizava naquela época, através do SIARE, informações de regularidade da inscrição estadual destes contribuintes;

- não poderia ter conhecimento da inidoneidade destes fornecedores, pois os Atos Declaratórios foram publicados após a realização da transação comercial e da emissão das referidas notas fiscais;

- deve ser declarado nulo o Auto de Infração, por estar o ato administrativo praticado pelo Fisco eivado de irregularidades, ao ferir diversos princípios inerentes à administração pública, listados no art. 37 da Constituição Federal;

- os atos declaratórios foram publicados após a data de emissão das notas fiscais;

- todas as transações estão devidamente registradas nos livros de Registro de Entrada e Saída, que foram fiscalizadas pelo Fisco Estadual, e as operações foram regularmente pagas como se pode ver nos comprovantes de pagamento das aludidas notas fiscais, que anexa;

- as multas aplicadas são confiscatórias;

- mesmo que o Auto de Infração fosse procedente, a multa isolada aplicada não poderia ultrapassar o montante equivalente à 50% (cinquenta por cento) do crédito indevidamente apropriado, conforme o disposto no art. 50, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75;

- a multa isolada deve ser aplicada, tão somente, sobre aquelas operações em que houve aproveitamento de crédito de ICMS, e não em todas as operações cujas notas foram declaradas inidôneas, como foi considerado pelo Fisco.

Requer, ao final, que:

- sejam acolhidas as preliminares que demonstram a nulidade do Auto de Infração, por estar este eivado de vícios e ilegalidades, extinguindo-se o crédito tributário lançado;

- seja julgado improcedente o lançamento, em face da regularidade das operações cujos atos declaratórios de inidoneidade somente vieram a ser publicado após a aquisição das mercadorias;

- seja a multa isolada integralmente cancelada, ou ao menos reduzida à patamares razoáveis, não devendo, por sua vez, ultrapassar o limite legal de 50% (cinquenta por cento) do valor crédito tributário aproveitado.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em bem fundamentada manifestação de fls. 374/382, refuta os argumentos da Defesa e pede que seja o lançamento julgado procedente.

Em sessão realizada em 13 de março de 2013, presidida pelo Conselheiro José Luiz Drumond, nos termos da Portaria nº 04/01, deferiu-se o pedido de vista do processo formulado pelo Conselheiro presidente, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 19/03/2013.

Na oportunidade, foram proferidos os votos dos Conselheiros Orias Batista Freitas (Relator), René de Oliveira e Souza Júnior (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão que rejeitavam as prefaciais arguidas. No mérito, os Conselheiros Orias Batista Freitas (Relator) e Luciana Mundim de Mattos Paixão que julgavam improcedente o lançamento e René de Oliveira e Souza Júnior (Revisor) que o julgava procedente.

---

### ***DECISÃO***

#### **Da Preliminar**

A Autuada argui a nulidade do Auto de Infração (AI) alegando que o ato administrativo praticado pela Fiscalização está eivado de irregularidades e contraria diversos princípios constitucionais inerentes à administração pública.

Entretanto, razão não lhe assiste.

O Auto de Infração foi lavrado contendo todos os elementos necessários para que se determine, com segurança, a natureza das infrações e o valor do imposto exigido. Foram citados os dispositivos infringidos, as penalidades e observados todos os requisitos formais e materiais previstos nos art. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747 de 03/03/08.

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (princípios inerentes à administração pública, listados no art. 37 da Constituição Federal) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, *“a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”*.

Outrossim, verifica-se que a Autuada compreendeu a acusação fiscal completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que

aborda, minuciosamente, todos os aspectos relacionados com as operações objeto da autuação.

Aduz que a Fiscalização utiliza o termo “ideologicamente falsas” para tratar de documentos originais, devidamente expedidos pela própria Administração Pública, inclusive por meio eletrônico, que foram declarados inidôneos por meio de atos declaratórios publicados após a data de emissão das notas fiscais e da realização da transação comercial e, que não poderia ter conhecimento sobre a existência de alguma irregularidade sobre os referidos fornecedores, pois o próprio Estado de Minas Gerais disponibilizava na época, no Sintegra, informações de regularidade da inscrição estadual desses contribuintes.

Vê-se que a questão se confunde com o mérito e, assim será analisada.

Desse modo, rejeitam-se as prefaciais arguidas.

### **Do Mérito**

Decorre o presente contencioso, conforme relatado, sobre recolhimento a menor de ICMS, em virtude de ter a Autuada apropriado, indevidamente, créditos de imposto destacado em notas fiscais declaradas ideologicamente falsas, pelo que se exigiu ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75.

A Fiscalização anexou a relação das notas fiscais declaradas ideologicamente falsas e dos atos declaratórios de falsidade ideológica (fls. 17/22). Os atos declaratórios foram expedidos 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:

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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

A Impugnante argumenta, quanto ao aproveitamento indevido de crédito de documentos fiscais declarados ideologicamente falsos, que é legítimo e legal, em observância ao princípio da não cumulatividade previsto no art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal.

Porém, o direito de crédito garantido pelo princípio da não cumulatividade previsto na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 87/96 e na legislação tributária mineira não se confunde com as providências formais exigidas para o seu exercício. O direito é amplo, submetendo-se, unicamente, aos limites constitucionais, mas seu exercício depende de normas instrumentais de apuração.

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

Lei Complementar nº 87/96

Art. 23 - O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Lei Estadual nº 6.763/75

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

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

A falta de instrumentalização necessária para o exercício do direito, que depende exclusivamente do interessado, não implica qualquer inconstitucionalidade, já que o direito mantém-se pleno e intacto aguardando sua regular fruição.

A Impugnante entende que não pode ser considerado incorreto o uso do crédito do imposto destacado nos documentos fiscais, uma vez que as transações foram firmadas antes da publicação dos atos de falsidade das notas fiscais autuadas.

Entretanto, no que tange ao estorno de créditos, consubstanciado pela declaração de que os documentos fiscais relacionados são ideologicamente falsos, destaca-se 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 pela Autoridade Fazendária, mediante a sua publicação no Diário Oficial, constando os motivos que ensejaram a declaração de falsidade dos respectivos documentos.

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Cumpra 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.

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

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

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

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

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

Dispõe o Regulamento do ICMS de Minas Gerais, em seu art. 70, inciso V, que, na hipótese de declaração de falsidade documental, o crédito somente será admitido mediante prova inequívoca de que o imposto destacado tenha sido efetivamente pago na origem. Confira-se:

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)

A Autuada, apesar de intimada para comprovar a efetiva realização das operações, mediante a apresentação de comprovantes de pagamento, tais como cópias de cheques, extratos bancários, ordens de pagamento e respectivos lançamentos contábeis (intimações às fls. 140/141), não logrou fazê-lo, uma vez que cópias de extratos bancários e TEDs não fazem prova de recolhimento do imposto aos cofres públicos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Não se discute a efetividade das operações referentes às notas fiscais declaradas ideologicamente falsas, mas sim, a legitimidade do aproveitamento dos valores destacados.

Assim, 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. A legislação é clara ao condicionar o aproveitamento do imposto a título de crédito à idoneidade do documento respectivo.

Com relação às consultas feitas pela Impugnante no Sintegra não são capazes de comprovar a regularidade das empresas emitentes dos documentos fiscais declarados ideologicamente falsos. A própria consulta do Sintegra traz a seguinte informação: "os dados acima estão baseados em informações fornecidas pelos próprios contribuintes cadastrados. Não valem como certidão de sua efetiva existência de fato e de direito, não são oponíveis à Fazenda e nem excluem a responsabilidade tributária derivada de operações com eles ajustadas".

Assim, restando plenamente caracterizada a infringência à legislação tributária, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e, não tendo a Autuada apresentado provas capazes de ilidir 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 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;

A multa isolada foi corretamente exigida, não podendo ser reduzida ao valor do imposto creditado indevidamente como quer a Impugnante, porque, como acima transcrito, a multa é exigida sobre o valor da operação e não, sobre o valor do imposto estornado.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, não merecem acolhida, como já dito acima, haja vista que não compete ao órgão julgador administrativo apreciá-las, dado o impedimento previsto no art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), que assim dispõe:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 13/03/13. ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Orias Batista Freitas (Relator) e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que o julgavam improcedente. Designado relator o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior (Revisor). Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 19 de março de 2013.**

**José Luiz Drumond  
Presidente**

**René de Oliveira e Sousa Júnior  
Relator designado**

CL

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	20.881/13/3 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000173535-54	
Impugnação:	40.010133027-44	
Impugnante:	Decisão Comercial Ltda	
	IE: 186598596.00-16	
Proc. S. Passivo:	Henrique Daibert de Freitas/Outro(s)	
Origem:	DF/Contagem	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Orias Batista Freitas, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, constatado mediante conferência de notas fiscais, no período de agosto de 2007 a março de 2012, em virtude de ter a Autuada apropriado, indevidamente, créditos de imposto destacado em notas fiscais declaradas ideologicamente falsas pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais.

O ato é derivado da constatação pelo Fisco que não existia estabelecimento do remetente das mercadorias, considerando assim que todas as notas fiscais emitidas seriam ideologicamente falsas.

Importante salientar, que a Impugnante apresenta comprovante de realização do negócio jurídico, ou seja, os boletos de pagamentos com a autenticação bancária e os respectivos comprovantes das operações para os documentos fiscais declarados ideologicamente falsos, às fls. 263/368.

Foi demonstrado em sua contabilidade o registro de todas as operações, nos livros Registro de Entrada e livro Registro de Apuração do ICMS, às fls. 16/131.

Tal fato deixa evidenciada a regular circulação das mercadorias constantes naqueles documentos fiscais, jogando por terra os argumentos do Fisco de que os documentos foram considerados inidôneos.

Assim, a efetiva existência do negócio jurídico, como ocorrido na espécie dos autos, é de fundamental importância para o aproveitamento de créditos de ICMS.

Na lição do renomado jurista José Eduardo Soares de Melo, em sua obra "ICMS Teoria e Prática", 8<sup>a</sup> Edição, temos:

*"Reputo necessária, obrigatória, louvável sob todos os aspectos, a preocupação fazendária em coibir os negócios ilícitos, espúrios, e, sobretudo, sonegatórios que tenham por escopo permitir*

*transferências de créditos, simuladas em pseudas vendas de bens e prestações de serviços. A superioridade do interesse público sobre o privado constitui princípio de Direito Administrativo, haurido pela compreensão dos inúmeros postulados constitucionais. A arrecadação dos tributos decorre da competência da pessoa de direito público, significando um autêntico poder-dever, indispensável para atender à eficaz prestação dos serviços públicos. Todavia, demais princípios constitucionais devem também ser observados de modo coerente, harmônico e sistemático, para que a ação governamental não se torne desmedida, desrespeitando o estatuto do contribuinte".*

Isto posto, ocorrendo, "in casu", a efetiva circulação da mercadoria, como de fato ocorreu, não há que se falar em falsidade ideológica da documentação fiscal citada nos autos.

Em face do exposto e, tendo em vista o que dispõe a legislação tributária, julgo pela improcedência do lançamento.

**Sala das Sessões, 19 de março de 2013.**

**Orias Batista Freitas**  
**Conselheiro**