

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.943/13/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000185806-60  
Impugnação: 40.010133549-73  
Impugnante: Supermercado Faria de Itapecerica Ltda  
IE: 335064988.00-52  
Proc. S. Passivo: Eduardo Arrieiro Elias/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - DOCUMENTO FISCAL IDEOLOGICAMENTE FALSO - UTILIZAÇÃO.** Constatado, mediante verificação fiscal analítica, utilização e 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, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

A autuação versa sobre utilização de documento fiscal declarado ideologicamente falso e aproveitamento indevido de crédito, resultando em recolhimento a menor de ICMS, constatado mediante conferência de notas fiscais, no período de 01/01/08 a 28/02/10, em virtude de ter a Autuada lançado em sua contabilidade e 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 Fisco instruiu o processo com Auto de Infração - AI (fls. 02/03); Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF (fls. 04/06); consulta de Ato Declaratório junto ao SICAF (fl. 07); primeiras vias das notas fiscais (fls. 08/49); cópia do livro Registro de Entradas (fls. 50/80); relação das notas fiscais e ICMS exigido (fls. 81/83) e Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fl. 86).

#### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 91/101, juntando documentos às fls. 102/204, alegando, em apertada síntese, que:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a administração tributária atenta contra a pacífica jurisprudência do STJ, segundo a qual o comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não cumulatividade, nos casos em que é demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada;

- no caso em exame, comprova-se a veracidade das operações pela escrituração das entradas nos livros registro de entradas e o respectivo pagamento pelas cópias do livro Diário;

- Fisco não pode desprezar o fato de que o imposto relativo à operação já foi pago pela impugnante, por ocasião da aquisição (já incluído no preço), fazendo com que tenha, por determinação constitucional e legal, direito ao respectivo crédito, sob pena de violação ao princípio da não cumulatividade;

- à autoridade fiscal não cabe interpretar a lei, tão só cumpri-la, já que a atividade fiscal é vinculada e se submete ao princípio da legalidade;

- cabe à Fazenda Estadual investigar a regularidade fiscal dos fornecedores, não se podendo pretender que o contribuinte promova uma verdadeira devassa na vida das empresas com quem contrata;

- o vocábulo “utilizar”, previsto no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75, deve ser entendido no sentido de utilização para aproveitamento dos créditos do ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição, não na simples escrituração de tais notas;

- segundo o art. 53, §§3º, 5º e 6º, nos casos em que não fique caracterizado o aproveitamento indevido de créditos ou a ausência de pagamento do ICMS, e não estando o contribuinte em situação de reincidência, a multa isolada pode ser cancelada ou reduzida, a critério deste órgão julgador.

Requer, ao final, a procedência de sua impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em bem fundamentada manifestação de fls. 207/210, refuta as alegações da Defesa, pedindo que o lançamento seja julgado procedente.

---

### ***DECISÃO***

Versa o presente contencioso sobre utilização de documento fiscal declarado ideologicamente falso e aproveitamento indevido de crédito, resultando em recolhimento a menor de ICMS, constatado mediante conferência de notas fiscais, em virtude de ter a Autuada lançado em sua contabilidade e apropriado, indevidamente, créditos de imposto destacado em notas fiscais declaradas ideologicamente falsas pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, pelo que se exigiu ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75.

As notas fiscais foram declaradas ideologicamente falsas, conforme Ato Declaratório nº 03 261 060 000206, publicado no Diário Oficial de Minas Gerais do dia 25/03/09, nos termos do art. 39, § 4º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 apropriação de crédito de documentos fiscais declarados ideologicamente falsos não é legítima e nem legal, exatamente para que se cumpra o princípio da não cumulatividade previsto no art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal.

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.

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

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### 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.

### 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.

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 empreendida pelo Fisco.

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, espandendo 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.

Cumprе 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.

Ressalte-se 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.

Portanto, a comprovação da boa-fé do adquirente que legitima o aproveitamento de crédito oriundo de nota fiscal ideologicamente falsa se materializa com o lançamento contábil das notas fiscais autuadas e dos respectivos pagamentos efetivados.

Apesar de não ter demonstrado a efetiva realização das operações na forma solicitada pelo Fisco, poderia a Impugnante, em conformidade com o disposto no art. 9º da Resolução nº 4.182/10, ter promovido o recolhimento do imposto indevidamente aproveitado, atualizado monetariamente e acrescido de multa de mora, antes da ação fiscal, *in verbis*:

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

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

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. Confira-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Assim, restando plenamente caracterizada a infringência à legislação tributária, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Impugnante apresentado provas capazes de ilidir o feito 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; (grifou-se)

Ressalte-se que, é claro na redação da penalidade retrotranscrita, basta a utilização do documento fiscal declarado ideologicamente falso, como no caso em análise, para que seja configurada a subsunção à norma. A interpretação dada pela Impugnante para o vocábulo “utilizar”, restringe de maneira muito simplória o alcance do preceito. A utilização abrange a escrituração mesmo que não seja aproveitado o crédito e cumula com o estorno se este for aproveitado.

Com relação ao pedido de cancelamento da penalidade, nos termos do art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75, o benefício não pode ser aplicado ao caso presente, tendo em vista o disposto no § 5º, item 5 do citado artigo:

Art. 53

(...)

§ 3º- A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

(...)

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

5) de aproveitamento indevido de crédito;

(Grifou-se).

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Eduardo Arrieiro Elias e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Orias Batista Freitas (Revisor) e Alexandre Périssé de Abreu.

**Sala das Sessões, 24 de abril de 2013.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente**

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

T