

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.983/13/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000185048-58  
Impugnação: 40.010133348-41  
Impugnante: G & M Produtos para Fundação Ltda. - EPP  
IE: 001072050.00-79  
Proc. S. Passivo: Carlos Lacerda de Campos  
Origem: DF/Divinópolis

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - DOCUMENTO FISCAL IDEOLOGICAMENTE FALSO – Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacado em notas fiscais declaradas ideologicamente falsas nos termos do art. 39, § 4º, inciso II da Lei n.º 6.763/75. Como não restou comprovada a real e efetiva ocorrência da operação descrita nas notas fiscais, objeto da autuação, e não foram carreados aos autos comprovantes de recolhimento do ICMS devido pelos emitentes dos documentos fiscais, legítimas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXXI, majorada nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei n.º 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de creditamento indevido do ICMS destacado em documentos fiscais declarados ideologicamente falsos.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada, previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e, 55, inciso XXXI. A penalidade isolada foi majorada nos termos do §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75.

#### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 124/143, em síntese, aos seguintes argumentos:

- em 02 de abril de 2012 foi notificada do Auto de Infração n.º 01.0001.73248.56 cuja “Ocorrência” é a mesma dos presentes autos, sendo forçoso concluir estar-se diante de afronta ao princípio do *non bis in idem*;

- os tributos não se confundem com as penalidades, apesar de terem em comum a natureza compulsória e caráter patrimonial, além de corresponderem a obrigações de dar e consistirem em receitas derivadas;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a ação típica que obriga a multa fiscal e a que origina o tributo têm fundamento diverso, quais sejam, respectivamente: sancionar uma ação antijurídica, ilícita; e o dever social do cidadão de contribuir para o Estado com as receitas necessárias à satisfação das necessidades públicas;

- atualmente a tendência dos tribunais brasileiros segue a passos largos no sentido da proibição da múltipla persecução penal;

- o mais penoso é saber que o Auto de Infração citado foi fundamento de aplicação às sanções previstas no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei n.º 6.763/75;

- cita o art. 150, inciso IV da Constituição Federal e sustenta que o presente Auto de Infração se enquadra na vedação constitucional;

- a Constituição Federal de 1988 vedou o uso do tributo como instrumento de absorção, pelo Estado, dos meios de produção, ou seja, a proibição do tributo confiscatório impede o seu emprego como instrumento de supressão do denominado setor privado, e conseqüente instituição do regime de economia estatizada;

- não é outro o escólio de nossos Tribunais, vez que cabe "*ao Judiciário dizer quando um tributo é confiscatório. A regra constitucional, no mínimo, deu ao Judiciário mais um instrumento de controle da voracidade do Governo, cuja utilidade certamente fica a depender da provocação dos interessados e da independência e coragem dos magistrados, especificamente dos que integram o Supremo Tribunal Federal*". (Hugo de Brito Machado - Outro Prisma Sobre o Princípio a Vedação ao Confisco);

- na mesma esteira, como deve ser, palmilha nossa legislação estadual nos exatos termos do art. 4º da Lei n.º 13.515/00;

- a prosperar o intento fiscal, nos moldes em que se compusera, haverá inobservância aos ditames legais citados, bem como a nossa Lei Maior;

- igualmente, até mesmo à luz de sua movimentação financeira, vê-se que não se considerou sua capacidade contributiva;

- o valor alocado pelas notificações e as multas impostas, são reveladores da integral incapacidade de pagamento, quer pelo patrimônio empresarial, quer pelo patrimônio pessoal, enfatizando a prática, vedada pela Constituição Federal, de ofensa aos direitos dos contribuintes.

- discorre sobre os princípios da legalidade, isonomia e proporcionalidade para concluir que o Auto de Infração em tela não os atendeu;

- refuta, com veemência, que sobre si recaiam as penalidades dispostas no art. 39 da Lei n.º 6.763/75, pois valeu-se das informações prestadas pelo próprio Fisco e, se porventura, ali, havia informação que não se coaduna com a realidade fática, é ato que não lhe competia averiguar;

- a garantia consagrada na teoria da responsabilização objetiva, com fundamento na teoria do risco administrativo, assegura ao particular que qualquer dano aos seus direitos será reparado civilmente;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- na mesma esteira, não se pode aceitar as penalidades, pois não há provas de sua reincidência no mesmo fato;
- o direito à prova insere-se no quadro das garantias do devido processo legal e liga-se ao direito de ação e de defesa e à atividade jurisdicional;
- cita os arts. 49 da Lei n.º 6.763/75 e o 4º da Lei n.º 13.515/00;
- dispõe o Código Civil, no sentido de que a cláusula penal não pode ultrapassar o valor da obrigação, e tais pensamentos civilistas ainda que não tenham validade e aplicabilidade nas relações jurídicas entre contribuintes e fisco, mostram que esta é uma implicação muito lógica;
- não há nenhuma razoabilidade, ao se punir, se impor como limite ao infrator obrigação de peso igual ao da que foi desrespeitada e esse excesso, como anteriormente defendido quando da proporcionalidade, precisa ser analisado sob o enfoque da razoabilidade da punição, pois a pena deve ser estipulada de forma suficiente a desestimular o ilícito e a punir o infrator. Nem mais, nem menos;
- o Auto de Infração em comento não tem esteio tributário e as multas exponenciadas significam um enriquecimento ilícito do Estado em ofensiva à igualdade das partes, garantia constitucional;
- estando suspensa a exigibilidade do tributo e face à interposição da presente defesa, as multas aplicadas pelos autos de infração devem necessariamente permanecer com a exigibilidade suspensa, sendo vedada sua inscrição em dívida ativa;
- as multas, conforme legislação atualmente em vigor, somente poderiam ser de 2% (dois por cento) sobre o valor corrigido, e não no percentual que restou imposto à Impugnada, o qual não consta nos autos de infração;
- não sendo permitida a capitalização de juros na execução fiscal, também não o é nos Autos de Infração, que posteriormente poderão ser inscritos em dívida ativa e fundamentar procedimento executório fiscal;
- se crê que todos são iguais perante à lei, e a sociedade deve ser justa, livre e solidária; tal crença jamais poderá se mostrar real se as leis impositivas forem inconstitucionais, quando impõem juros de 100% (cem por cento) do valor corrigido da obrigação, ficando patente a imposição tributária.
- estas penalidades, multa e juros, se mantidos, deverão ser reduzidos ao suportável pela capacidade contributiva de forma a não esvaziar os contribuintes de sua atividade e não permitir o locupletamento do Estado.

Ao final, requer o acolhimento das preliminares arguidas para o fim de nulificar o Auto de Infração e, se, porventura afastadas as preliminares, requer a insubsistência e improcedência do Auto de Infração.

### **Da Instrução Processual**

Tendo em vista que a Impugnante invocou duplicidade de penalização citando o Auto de Infração n.º 01.000173248-56, o Fisco anexou a relação das notas fiscais autuadas daquele lançamento reabrindo-lhe o prazo para manifestação (fls. 160/162 e 164/165). A Impugnante não retornou aos autos.

**Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 170/177, refuta as alegações da peça de defesa, sob os seguintes argumentos, resumidamente:

- são completamente insubsistentes e contrárias às provas dos autos as argumentações da Impugnante;

- a invocação do princípio de *non bis in idem*, não pode prosperar pelo simples fato que o contribuinte foi autuado pelo uso de documentos fiscais distintos do PTA n.º 01.0001.73248.56 em que se baseou a Impugnante;

- o trabalho fiscal pautou-se estritamente pela legislação tributária em vigor, não sendo este o foro adequado para discutir sobre a constitucionalidade da lei que instituiu as multas;

- os valores do Auto de Infração refletem a movimentação e o volume das operações da empresa, sendo efetuado o estorno dos créditos dos documentos fiscais ideologicamente falsos, indevidamente apropriados pela Impugnante, os quais resultaram em falta de pagamento do imposto;

- os arts. 53, incisos II, III e IV e §§ 1º, 2º, 6º e 7º, todos da Lei n.º 6.763/75, respaldam a aplicação das multas, inclusive da reincidência;

- a Multa Isolada, cobrada com base no valor da operação, encontra previsão no art. 55, inciso XXXI da Lei n.º 6.763/75;

- os documentos ideologicamente falsos, apesar de autorizados, têm sua idoneidade maculada conforme os vícios e circunstâncias de sua emissão, tornando-se inaptos para acobertar operações, como no caso presente, que versa sobre documentos, incluindo notas fiscais eletrônicas, de contribuintes inscritos, porém sem estabelecimento e, até de empresas que utilizaram de documentos falsos para a obtenção da inscrição estadual, eivando de vício as notas fiscais por elas emitidas;

- tais documentos, muitas vezes, prestam-se à função de gerar créditos fictícios ao destinatário ou acobertar mercadorias em estoque que foram adquiridas sem documentação fiscal, mas não deixam de ser falsos/ideologicamente falsos pelo simples fato de terem sido escriturados, pois é justamente o fato de sua escrituração que prova que a Autuada utilizou-os e, deles se beneficiou;

- todo contribuinte tem responsabilidade pelo aproveitamento indevido de crédito, de acordo com o art. 70, inciso V do RICMS/02 c/c o art. 136 do Código Tributário Nacional;

- as prefacias arguidas se confundem com a matéria meritória;

- o direito de crédito garantido pelo princípio da não cumulatividade previsto na Constituição Federal de 1988, na Lei Complementar n.º 87/96 e na legislação mineira não se confunde com as providências formais exigidas para o seu exercício;

- a interpretação do art. 155, inciso II, § 2º da Constituição Federal de 1988 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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o art. 23 da Lei Complementar n.º 87/96 e o art. 30 da Lei n.º 6.763/75 estatuem que o direito ao crédito está condicionado à idoneidade da documentação;
- 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 efetuadas para a verificação e comprovação de qualquer das situações irregulares elencadas no RICMS/02, sendo pacífico na doutrina seu efeito *ex tunc*;
- não há qualquer dúvida quanto à caracterização dos documentos fiscais como ideologicamente falsos;
- cita os arts. 70 e 135 do RICMS/02 e o art. 9º da Resolução n.º 4.182/10;
- não foram juntados aos autos quaisquer comprovantes do recolhimento do imposto pelo remetente das mercadorias, que seria a prova concludente de que o imposto correspondente teria sido integralmente pago;
- mesmo se houvesse escriturado regularmente os documentos - o que não é verdade, pois não há registros contábeis dessas operações - os documentos em questão foram assentados apenas nos livros fiscais;
- qualquer lançamento na escrita fiscal ou contábil da empresa há que estar lastreado em documento idôneo que confirme a operação ali mencionada, e que nenhum documento de lastreamento dos lançamentos foi apresentado;
- caracterizada a infringência à legislação tributária, tornam-se corretas as exigências de ICMS e das multas de revalidação e isolada;
- a multa isolada foi majorada nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei n.º 6.763/75, em função da reincidência constatada a partir de 21 de junho de 2011;
- as assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório das multas, não merecem acolhida, 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);
- a alegação da Impugnante de que houve ausência de dolo também não merece acolhida, tendo em vista o art. 207, § 2º da Lei n.º 6.763/75;
- já existe acórdão em relação ao Auto de Infração n.º 01.000163248.56 citado pela Impugnante.

Ao final, requer a procedência total da presente autuação, nos exatos moldes em que foi formulada.

---

### **DECISÃO**

Compete à Câmara analisar o presente lançamento o qual partiu da verificação analítica da escrita fiscal da ora Impugnante, no período de 1º de janeiro de a 30 de junho de 2012, e chegou à imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em documentos fiscais ideologicamente falsos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco destaca no Auto de Infração (fl. 03) que em todos os casos objeto de autuação não houve recolhimento do imposto em etapa anterior.

Os créditos foram estornados pelo Fisco, resultando em falta de pagamento do imposto devido, não tendo sido necessária a recomposição da conta gráfica, uma vez que no período auditado, a conta corrente não apresentou saldos credores.

O crédito tributário está demonstrado nos quadros de fls. 09/12 e 121/122.

No Anexo 02 do Auto de Infração (fls. 13/17) encontram-se cópias dos atos declaratórios de falsidade ideológica extraídos do Sicaf e, no Anexo 03 (fls. 18/89) cópias dos Danfes que espelham as notas fiscais objeto da autuação.

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

A penalidade isolada foi majorada nos termos do §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75.

### **Da Preliminar**

Inicialmente cumpre analisar a alegação da Impugnante de que o Auto de Infração, como ato administrativo que é, estaria sujeito a regime jurídico de direito público e, portanto, deveria observar a exigência dos pressupostos de validade dos atos administrativos, quais sejam: competência, finalidade, forma, motivo e objeto.

Neste ponto deve ser ressaltado que a forma a ser cumprida pelo lançamento, que, efetivamente é um ato administrativo adstrito à lei, encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

### SEÇÃO III

#### DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

.....  
II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;  
.....

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

.....”

Pela leitura dos dispositivos normativos acima transcritos e o confronto das regras neles dispostas com os fatos e fundamentos que nortearam a lavratura do presente Auto de Infração, não restou configurada a alegada nulidade da presente autuação, uma vez restar demonstrado que esta condiz com a realidade dos fatos, descreve correta e claramente a conduta da Impugnante tida como infracional e promove o adequado embasamento legal na peça lavrada, sendo indiscutível, por consequência, não ter havido qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa, assegurado o cumprimento do princípio da ampla defesa e do contraditório.

Assim, o relatório do Auto de Infração, complementado que foi pelos demonstrativos explicativos do lançamento regularmente enviados ao contribuinte, identificam plenamente todos os requisitos do ato administrativo previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional. São eles: o sujeito passivo, a matéria tributável, a base de cálculo do imposto, o valor do imposto devido, os dispositivos legais que foram infringidos e as respectivas penalidades cabíveis.

Neste sentido, cite-se a seguinte decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, a saber:

**NÚMERO DO PROCESSO** 1.0024.06.002479-1/001 (1)

**RELATOR:** FERNANDO BOTELHO

**DATA DO JULGAMENTO:** 05/02/2009

**DATA DA PUBLICAÇÃO:** 26/05/2009

**EMENTA:**

**EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E DO PTA. INOCORRÊNCIA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMÉRCIO DE LÂMPADAS. INSTITUIÇÃO PELO PROTOCOLO 18/98. ISENÇÃO DE RECOLHIMENTO NO PERÍODO DE CRISE DE ENERGIA.**

**MULTA DE REVALIDAÇÃO. 100%. CARÁTER NÃO CONFISCATÓRIO.** I - NÃO HÁ QUE SE FALAR EM IRREGULARIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO, SE ESTE REVELA A VIOLAÇÃO COMETIDA PELO AUTUADO E A PENALIDADE CORRESPONDENTE, HABILITANDO E OPORTUNIZANDO DEFESA PLENA. - PRELIMINAR REJEITADA. II - INOCORRE CERCEAMENTO DE DEFESA SE O IMPUGNANTE, MESMO APÓS APRESENTAÇÃO DA DEFESA ADMINISTRATIVA, É REGULARMENTE NOTIFICADO SOBRE A OCORRÊNCIA DE RETIFICAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO IMPUGNADO. - PRELIMINAR REJEITADA.

Argui, ainda, a Impugnante que o presente lançamento configuraria afronta ao princípio de *non bis in idem*, motivo pelo qual não poderia prosperar. Para tanto cita que foi autuada, pela mesma razão e período, por meio do Auto de Infração n.º 01.0001.73248-56.

Entretanto, embora a situação posta realmente seja bastante relevante devendo ser cuidadosamente análise, a questão posta pela Impugnante não se materializou no caso dos autos.

Ocorre que o Auto de Infração n.º 01.0001.73248-56, citado pela Impugnante, não se refere aos mesmos documentos cujo crédito está sendo questionado nos presentes autos.

Destaque-se que a Fiscalização anexou aos autos (fls. 160/162) o Quadro I do qual consta a relação de notas fiscais objeto da autuação no processo citado pela Impugnante. Da análise desta relação verifica-se não haver coincidência com os documentos objeto da presente autuação.

Deste quadro elaborado pela Fiscalização foi concedido prazo à Impugnante para dele tomar conhecimento e apresentar sua contestação. Contudo, ela não se manifestou.

Desta forma, não é possível acolher a arguição de duplicidade de exigências.

Pelo exposto, devem ser rejeitadas as prefaciais arguidas, passando-se à análise do mérito das exigências.

### **Do Mérito**

Em relação ao mérito propriamente dito cumpre lembrar que o lançamento versa acerca da imputação fiscal de creditamento indevido do ICMS destacado em documentos fiscais declarados ideologicamente falsos.

A Impugnante alega ausência de conduta imprópria de sua parte, bem como falta de tipificação legal que a obrigue a fazer o que lhe exige o documento condenatório; discrepância entre sua conduta e os dispositivos que estão a fundamentar o Auto de Infração e, ao final, exacerbado valor da condenação pecuniária.

No entanto, de pronto cabe ressaltar que o trabalho fiscal pautou-se na legislação tributária em vigor que veda o aproveitamento de créditos de ICMS oriundos de documentos fiscais declarados ideologicamente falsos, tendo a Impugnante infringido os dispositivos legais capitulados na peça inicial.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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.

Na mesma esteira, a Lei n.º 6.763/75, em seu art. 30, estabelece que o direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, está condicionado à idoneidade da documentação, sendo que a apropriação indevida de créditos enseja recolhimento a menor do imposto, *in verbis*:

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.

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

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;

.....

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importante observar que a publicação do ato declaratório é precedida de procedimento próprio, disciplinado pela Resolução n.º 4.182/10, e consiste na realização de diligências especialmente efetuadas com o objetivo de investigar a real situação do contribuinte e das operações praticadas, sobretudo no que concerne ao cumprimento das obrigações fiscais, quando detectada a ocorrência de quaisquer das situações arroladas nos incisos I a IV do art. 3º da referida resolução.

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

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

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

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

Note-se que também não há provas de que a mercadoria efetivamente tenha saído da pretensa emitente e chegado à ora Impugnante.

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.

Assim, já no texto constitucional, existem dois pressupostos básicos para o cumprimento do princípio da não cumulatividade, quais sejam, deve haver efetivamente uma operação anterior e deve ter sido cobrado o imposto nesta operação.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Não é o caso dos autos, pois a Impugnante não alcançou comprovar cabalmente a realização das operações.

Registre-se que nos autos não foi apresentado qualquer documento sobre o transporte, como, por exemplo, Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

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

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

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

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

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

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

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

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

Ampla divulgação é dada aos atos expedidos pela Autoridade Fazendária, mediante a sua publicação no Diário Oficial, constando os motivos que ensejaram a declaração de falsidade dos respectivos documentos fiscais.

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

No tocante às alegações da Impugnante de ausência de dolo e, de que não lhe compete fiscalizar as informações sobre os fornecedores, todo contribuinte tem responsabilidade pelo aproveitamento indevido de crédito, de acordo com o art. 70, inciso V do RICMS/02 c/c o art. 136 do Código Tributário Nacional.

Desta forma, mesmo se a Impugnante tivesse escriturado regularmente os documentos - o que não ocorreu, pois não há registros contábeis dessas operações - os documentos em questão foram assentados apenas nos livros fiscais: Registro de Entradas para aproveitamento de crédito e na apuração do ICMS-DAPI.

Para sustentar os dados constantes no livro Diário, Razão e no balanço patrimonial há que ocorrer uma vinculação do lançamento contábil à respectiva nota fiscal e ao seu comprovante de quitação, tais como: cópia dos cheques emitidos, comprovantes de extratos bancários, transferências bancárias ou mesmo duplicatas com aceite bancário.

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

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

.....  
XXXI - por emitir ou utilizar documento fiscal falso ou ideologicamente falso - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação, cumulado com estorno de crédito na hipótese de sua utilização, salvo, nesse caso, prova concludente de que o imposto correspondente tenha sido integralmente pago;  
.....

Os arts. 53, incisos II, III e IV e §§ 1º, 2º, 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75, respaldam a aplicação das multas, inclusive da reincidência, não se podendo falar em desrespeito normativo, excesso punitivo, não observância dos requisitos do devido processo legal e dos princípios regentes da administração pública.

Com relação à multa isolada, cabe realçar, ainda, que esta foi majorada em 50% (cinquenta por cento), nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75, em

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

função da reincidência constatada a partir de 21 de junho de 2011, conforme DAF n.º 04.002210648.45, relativo à penalidade idêntica àquela constante da acusação do Auto de Infração ora examinado.

Cabe destacar que a alegação da Impugnante de que houve ausência de dolo em sua conduta, também não merece acolhida, tendo em vista que o art. 207, § 2º da Lei n.º 6.763/75, preceitua:

Art. 207 - Constitui infração toda ação ou omissão voluntária ou involuntária, que importe em inobservância, por parte da pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida por lei, por regulamento ou pelos atos administrativos de caráter normativo destinados a complementá-los.

.....  
§ 2º - Salvo disposição em contrário, a responsabilidade por infração independente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato.

Não se verifica aqui a arguição de confisco na atual cobrança, porquanto o presente Auto de Infração foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais encontra-se o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento a teor do art. 182 da Lei n.º 6.763/75 que assim determina:

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;

II - a aplicação da equidade.

Finalmente, cumpre destacar que o Auto de Infração n.º 01.000163248.56, citado pela Defendente, já foi analisado por este Conselho de Contribuintes que manteve integralmente as exigências conforme fundamentação contida no Acórdão n.º 19.687/12/2ª do qual se extrai:

ACÓRDÃO: 19.687/12/2ª RITO: SUMÁRIO

PTA/AI: 01.000173248-56

IMPUGNAÇÃO: 40.010131751-14

IMPUGNANTE: G & M PRODUTOS PARA FUNDIÇÃO LTDA.

IE: 001072050.00-79

PROC. S. PASSIVO: CARLOS LACERDA DE CAMPOS

ORIGEM: DF/DIVINÓPOLIS

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO –  
DOCUMENTO FISCAL FALSO/IDEOLOGICAMENTE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

FALSO. COMPROVADO NOS AUTOS APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS PROVENIENTES DE NOTAS FISCAIS DECLARADAS FALSAS/IDEOLOGICAMENTE FALSAS. COMO NÃO RESTOU COMPROVADO A REAL E EFETIVA OCORRÊNCIA DA OPERAÇÃO DESCRITA NAS NOTAS FISCAIS OBJETO DA AUTUAÇÃO E NÃO FORAM CARREADOS AOS AUTOS COMPROVANTES DE RECOLHIMENTO DO ICMS DEVIDO PELOS EMITENTES DOS DOCUMENTOS FISCAIS, LEGÍTIMAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E A MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXXI , MAJORADA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO) NOS TERMOS DO ART. 53, §§ 6º E 7º, TODOS DA LEI Nº 6.763/75.LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Eduardo de Souza Assis e Orias Batista Freitas.

**Sala das Sessões, 15 de maio de 2013.**

**José Luiz Drumond**  
**Presidente / Revisor**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Relatora**