

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.529/14/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000189425-11  
Impugnação: 40.010134240-25  
Impugnante: Reframiner Indústria e Comércio de Insumos Refratários Ltda  
IE: 001012171.00-41  
Origem: DF/Betim

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - DOCUMENTO FISCAL FALSO.** Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de notas fiscais declaradas falsas nos termos do art. 39, § 4º, inciso I 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. Não restou comprovada nos autos a real e efetiva ocorrência da operação descrita nas notas fiscais objeto da autuação. Exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75.

**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, inciso II da Lei nº 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 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 aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em documentos fiscais declarados falsos e ideologicamente falsos, no período de janeiro de 2009 a maio de 2011.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXI, ambos da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 147/165, contra a qual a Fiscalização manifestou-se às fls. 195/200.

A Assessoria do CC/MG exarou Despacho Interlocutório de fls. 214, o qual é cumprido pela Autuada às fls. 234/557.

A Fiscalização anexa manifestação de fls. 221/227 e, posteriormente, manifesta-se às fls. 561/563, juntando a planilha de fls. 564.

Em decorrência da juntada da planilha acima mencionada, abre-se vista dos autos à Impugnante (fls. 567/568), que não se manifesta.

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em documentos fiscais declarados falsos e ideologicamente falsos, no período de janeiro de 2009 a maio de 2011.

O demonstrativo do crédito tributário encontra-se às fls. 16, e a recomposição da conta gráfica às fls. 17/19.

As cópias das notas fiscais declaradas falsas e ideologicamente falsas compõem o “Anexo 2” (fls. 24/52), e os atos de falsidade e inidoneidade relativos às empresas Rio Betim e Ita Comércio encontram-se presentes no “Anexo 3” (fls. 61/66).

Os documentos em nome da empresa Rio Betim não foram autorizados pela Repartição Fazendária, uma vez que a autorização que consta no rodapé pertence à empresa TELAJAN – Comércio de Telas Januária Ltda. Por outro lado, aqueles emitidos pela empresa Ita Comércio foram autorizados, o estabelecimento estava inscrito no cadastro do ICMS, mas não possuía estabelecimento comercial.

A Impugnante sustenta a regularidade dos negócios realizados, apresentando comprovantes de quitação das mercadorias, cita jurisprudência e contesta a retroatividade dos atos declaratórios, afirmando não lhe ser possível conhecer a inidoneidade dos documentos fiscais.

Cumprido registrar que a Fiscalização possui em seu cadastro grande número de contribuintes e, em casos de irregularidades cadastrais ou de simulações e fraudes, são necessários procedimentos de investigação e certificação do ocorrido, bem como o cumprimento de formalidades para o registro de informações sobre as irregularidades detectadas em seus cadastros. Com efeito, nem sempre é possível acompanhar em tempo real os atos praticados por *pseudos* contribuintes, sendo esse o motivo que leva à publicação dos atos de inidoneidade após a realização das operações.

E é por isso que estão pacificados na doutrina os efeitos *ex tunc* do ato declaratório de falsidade ou inidoneidade, pois não é o Ato Declaratório em si que

impregna os documentos de inidoneidade ou falsidade, uma vez que tais vícios os acompanham desde a sua emissão.

Na lição do mestre 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*)”.

O Ato Declaratório consiste em ato de reconhecimento de uma situação preexistente, não cria nem estabelece coisa nova, apenas explicita a existência do que já existia, possuindo natureza declaratória e não normativa. Não é o ato declaratório que torna o documento fiscal falso, e sim a inobservância de preceitos legais quando de sua emissão.

Dessa forma, as notas fiscais declaradas falsas ou ideologicamente falsas, desde a sua emissão, trazem consigo vício insanável que as tornavam inválidas para efeitos de geração de créditos do imposto.

Os atos declaratórios foram expedidos nos termos do art. 39, § 4º, incisos I e II da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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;

(...)

II - ideologicamente falso:

a) o documento fiscal autorizado previamente pela repartição fazendária:

(...)

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

(...)

O art. 135 da Parte Geral do RICMS/02 assim dispõe:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

A vedação ao crédito de ICMS destacado em documentos fiscais falsos e ideologicamente falsos não constitui restrição que ofenda o princípio da não cumulatividade. É certo que o direito ao crédito do imposto relativo às entradas de mercadorias decorre do princípio constitucional da não cumulatividade, consignado no inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988. No entanto, a própria Lei Maior, com nítido propósito de salvaguardar o interesse público, prevê o direito ao crédito apenas do imposto cobrado na operação anterior e delega à lei complementar a competência para disciplinar o regime de compensação do imposto, consoante alínea "c", inciso XII do § 2º acima referido, a saber:

Art. 155.

(...)

§ 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;

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

No exercício da função prevista pela Constituição, a Lei Complementar nº 87/96 estabeleceu uma série de requisitos para a validade dos créditos a serem abatidos. Entre eles o previsto no art. 23, transcrito a seguir, que deixa claro que o direito ao crédito para efeito de compensação com o débito do imposto está condicionado à idoneidade da documentação:

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.

A determinação foi incorporada à legislação mineira, que, no art. 30 da Lei nº 6.763/75 e no art. 70, inciso V da Parte Geral do RICMS/02, também veda o aproveitamento de crédito do imposto destacado em documento fiscal falso/inidôneo.

Dessa forma, fica claro que o direito ao crédito garantido pela Constituição Federal não se confunde com as providências formais exigidas para o seu exercício. Não basta a ocorrência de uma operação anterior tributável para o direito ao abatimento

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do crédito, sendo necessário o atendimento aos demais requisitos estabelecidos na legislação.

Uma das funções da publicação do ato de falsidade é possibilitar aos destinatários dos documentos declarados falsos o saneamento da irregularidade, com o estorno dos créditos destacados nas notas fiscais. A Resolução nº 4.182, de 20 de janeiro de 2010, que trata da declaração de inidoneidade e/ou falsidade de documentário fiscal emitido com infração à legislação tributária, determina em seu art. 9º:

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.

Visando propiciar a ação dos contribuintes que registraram os créditos, os atos expedidos pela Autoridade Fazendária são amplamente divulgados, mediante publicação no Diário Oficial, em que constam os motivos que ensejaram a declaração de inidoneidade ou falsidade dos respectivos documentos, sendo assegurado a qualquer contribuinte, nos termos do art. 134-A da Parte Geral do RICMS/02, o direito de contestar o ato administrativo que declare a falsidade de documentos fiscais, o que, na hipótese da procedência das alegações, levaria a autoridade administrativa a retificar ou cancelar o ato expedido.

Portanto, uma vez declarado o documento falso ou ideologicamente falso e como a Autuada não tomou as providências previstas no dispositivo retrotranscrito, legítimo é o estorno de crédito, a teor dos dispositivos legais mencionados, cobrando-se o imposto decorrente e as respectivas multas.

Também não se pode falar que, ocorrendo a operação mercantil, o adquirente tem direito ao crédito do imposto, uma vez que o direito ao crédito está vinculado à regularidade das operações.

O princípio da não cumulatividade opera-se plenamente quando o imposto pago na aquisição de mercadorias é compensado, posteriormente, com o imposto devido pela operação de venda. Não ocorrendo o fato antecedente necessário para caracterizar o acúmulo do imposto na operação que se segue, não se justifica o aproveitamento do crédito.

Tendo em vista a constatação de que os documentos fiscais emitidos pela empresa Rio Betim não foram autorizados pela Fiscalização, é presumível que as

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operações acobertadas por documentos fiscais emitidos em seu nome não foram levadas à tributação, sendo correto afirmar que não houve recolhimento de imposto na etapa anterior.

De igual modo, em relação à empresa Ita Comércio que não possuía estabelecimento e nem efetuou o recolhimento do tributo destacado nos documentos fiscais, conforme atestado pela Fiscalização.

Assim, não havendo recolhimento de imposto na operação anterior, não ocorreu o fato antecedente necessário para caracterizar o acúmulo do imposto, não se justificando a compensação dos valores destacados nos documentos fiscais falsos ou ideologicamente falsos com o imposto devido pela operação subsequente. O aproveitamento de um crédito originado de um débito que não ocorreu efetivamente é que constituiria ofensa à não cumulatividade do imposto.

Ressalte-se que, em se tratando de operação acobertada por documento declarado falso ou ideologicamente falso, a regra é no sentido da vedação ao crédito. Contudo, em observância ao citado princípio da não cumulatividade, o legislador cuidou de estabelecer como ressalva, a apresentação “de prova concludente de que o imposto devido pelo emitente foi integralmente pago”, conforme disposto no art. 70, inciso V da Parte Geral do RICMS/02.

Destarte, somente a prova de que o imposto devido pelos emitentes das notas fiscais falsas ou ideologicamente falsas fora integralmente pago, poderia garantir à Autuada o direito ao crédito do imposto. No presente caso, considerando que essas provas não foram apresentadas pela Impugnante, justifica-se o estorno dos créditos consignados nas notas fiscais falsas ou ideologicamente falsas.

Na fase antecedente ao lançamento, a Autuada apresentou cópias de cheques rejeitadas pela Fiscalização, ao argumento de que não eram legíveis, não se referiam à totalidade dos pagamentos e não eram os documentos originais emitidos pelos bancos.

Destaca-se, que em decorrência desse fato, a Assessoria do CC/MG exarou o Despacho Interlocutório de fls. 214, que resultou na juntada das cópias de cheques de fls. 236/557, analisadas pela Fiscalização às fls. 561/564.

Conforme bem demonstrado pela Fiscalização na planilha de fls. 564, os cheques emitidos para comprovar o pagamento das supostas operações são nominais à própria Autuada ou a destinatários diversos, principalmente em relação às notas fiscais não autorizadas emitidas em nome da empresa Rio Betim.

No tocante aos pagamentos efetuados para Ita Comércio, além de alguns dos cheques terem sido destinados a outras pessoas que não o emitente do documento fiscal, tal fato pode até comprovar a realização do pagamento a alguém, mas não comprova a realização da operação, uma vez que o remetente não possuía estabelecimento comercial.

Ademais, não há qualquer comprovação do efetivo transporte das mercadorias do Município de Lavras para Betim.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cumpra-se destacar, ao final, que não se aplica ao caso as disposições do art. 112 do Código Tributário Nacional – CTN, uma vez que dúvidas não pairam sobre o presente lançamento.

Portanto, correta a exigência fiscal de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso XXXI, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 55. (...)

(...)

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

Ressalta-se que no caso dos autos, muito embora a Autuada não tenha emitido tais documentos, estes foram utilizados para apropriação dos créditos, sendo certo que a tipificação alcança a emissão ou utilização de documento fiscal falso ou ideologicamente falso.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Luciana Trindade Fogaça. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 03 de abril de 2014.**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Presidente / Revisora**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Relator**

GRT