

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.405/14/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000208406-81  
Impugnação: 40.010135717-88  
Impugnante: Cerealista Pereira Importação e Exportação Ltda  
IE: 102161084.00-60  
Origem: DF/Ubá

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - DOCUMENTO FISCAL FALSO/IDEOLOGICAMENTE FALSO. Constatado, mediante verificação fiscal analítica, aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de notas fiscais declaradas falsas ou 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, essa última majorada em 100% (cem por cento), nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da citada lei. Entretanto, exclui-se a majoração da multa isolada por não restar caracterizada a reincidência.**

**Lançamento parcialmente 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 01/10/09 a 31/08/11, em virtude de ter a Autuada aproveitado, indevidamente, créditos de imposto destacado em notas fiscais consideradas falsas e/ou ideologicamente falsas pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, conforme atos declaratórios de fls. 38/69.

As exigências são do ICMS, apurado em recomposição da conta gráfica, da Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no inciso XXXI do art. 55 do citado diploma legal, sendo essa última majorada em 100% (cem por cento) devido à reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei.

#### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 195/201, requerendo a sua procedência e o cancelamento do Auto de Infração.

**Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 213/218, rebate os argumentos da Impugnante e requer a procedência do lançamento.

**DECISÃO**

Trata-se de aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de notas fiscais declaradas falsas e ideologicamente falsas, no período de 01/10/09 a 31/08/11, pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, ficando a Autuada sujeita ao recolhimento do ICMS resultante do estorno dos créditos utilizados referentes a esses documentos.

Os dados das notas fiscais e dos respectivos números dos atos declaratórios constam da planilha de fls. 24/25. Já o demonstrativo do imposto estornado em relação a cada nota fiscal e do crédito tributário exigido encontra-se nos quadros de fls. 26/30.

A Impugnante argumenta que o aproveitamento do crédito 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.

O direito ao crédito relativo às entradas de mercadorias decorre do princípio constitucional da não cumulatividade, consignado no inciso I do § 2º do art. 155 da CF/88. Porém, a própria Lei Maior prevê a possibilidade de creditamento apenas do imposto cobrado na operação anterior, com nítido escopo de salvaguardar o interesse público e, atribuiu à lei complementar disciplinar sobre o regime de compensação do imposto, consoante alínea "c", inciso XII do § 2º do art. acima mencionado, a saber:

Art. 155. (...)

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

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

Desse modo, a Lei Complementar nº 87/96 prevê, no *caput* do art. 23, que o direito ao crédito está condicionado à idoneidade da documentação fiscal:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (Grifou-se).

Na legislação mineira a vedação aos créditos vem expressa no art. 30 da Lei nº 6763/75 c/c art. 70, inciso V da Parte Geral do RICMS/02, salientando que o presente lançamento não contesta a efetividade das operações retratadas nos documentos fiscais em comento, mas, sim, a legitimidade do crédito de ICMS neles destacados:

### Lei 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 da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação.

### RICMS/02

Art. 70 - Fica vedado o aproveitamento do imposto, a título de crédito, quando:

(...)

V - a operação ou a prestação estiverem acobertadas por documento fiscal falso, ideologicamente falso ou inidôneo, salvo prova concludente de que o imposto devido pelo emitente foi integralmente pago;

(Grifou-se).

A Impugnante reclama que, à época das compras, desconhecia quaisquer irregularidades com as notas fiscais, objeto do lançamento, pois as operações ocorreram em período anterior à publicação pela Secretaria de Fazenda de Minas Gerais dos atos declaratórios de falsidade, o que a levou a acreditar que estava diante de operação acobertada por documentos idôneos.

Entretanto, destaca-se que a expedição de um ato declaratório é antecedida por diligências especialmente efetuadas para a verificação e comprovação das situações irregulares elencadas no § 4º do art. 39 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

II - ideologicamente falso:

a) o documento fiscal autorizado previamente pela repartição fazendária:

a.1 - que tenha sido extraviado, subtraído, cancelado ou que tenha desaparecido;

a.2 - de contribuinte que tenha encerrado irregularmente sua atividade;

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

a.4 - que contenha selo, visto ou carimbo falsos;

a.5 - de contribuinte que tenha obtido inscrição estadual ou alteração cadastral com a utilização de dados falsos;

a.6 - não enquadrado nas hipóteses anteriores e que contenha informações que não correspondam à real operação ou prestação; (Grifou-se)

A Fiscalização anexou todas as informações coletadas e procedimentos realizados para publicação dos atos declaratórios (fls. 38/69).

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.

É pacífico na doutrina os efeitos *ex tunc* do ato declaratório, uma vez que, reiterando, não é o ato em si que impregna os documentos de falsidade já que tal vício os acompanham desde suas emissões.

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*).

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

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 falsos e ideologicamente falsos. O ato declaratório, além de configurar formalmente a irregularidade, descreve a situação que ensejou a declaração,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

Não foi alvo desse trabalho de fiscalização o questionamento da existência ou não da operação, mas sim, o estorno de crédito de notas fiscais declaradas falsas conforme prevê a legislação, e com isso, o crédito lançado nos livros fiscais é indevido.

O que se busca no processo tributário é a verdade material para se garantir o interesse público, dentro de um devido processo legal e possibilitando a ampla defesa e o contraditório. Quanto as notas fiscais do Quadro 1 – folha 24 e 25, apesar de terem sido em parte comprovado a ocorrência da operação por meio de comprovantes de pagamento, em nenhuma nota fiscal foi apresentado comprovante de recolhimento do ICMS.

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

A apresentação parcial dos comprovantes de pagamento das notas fiscais do Anexo C (folhas 70 a 179) e, a apresentação de parte das notas fiscais com carimbos dos Postos de Fiscalização, não autoriza a Fiscalização a acatar, pela legislação do ICMS, os créditos das notas fiscais constatadas como falsas. Não há ofensa ao princípio da não cumulatividade porque não houve recolhimento do imposto na etapa anterior. Reiterando, a Impugnante não trouxe aos autos nenhuma prova que possa atestar que os emitentes dos documentos fiscais recolheram o imposto destacado nas notas fiscais a ela destinadas.

A propósito, o STJ decidiu, em sede de recurso repetitivo, pacificando, assim, o entendimento sobre a matéria, no sentido de que, realmente, o adquirente de boa-fé não pode ser responsabilizado pela irregularidade de notas fiscais emitidas pelos fornecedores, sendo possível o aproveitamento dos créditos, cabendo-lhe, porém, demonstrar a efetiva realização das operações:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.148.444 - MG (2009/0014382-6)

RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX

EMENTA

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-

CUMULATIVIDADE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.

(...)

NADA OBSTANTE, A JURISPRUDÊNCIA DAS TURMAS DE DIREITO PÚBLICO É NO SENTIDO DE QUE O COMERCIANTE QUE ADQUIRE MERCADORIA, CUJA NOTA FISCAL (EMITIDA PELA EMPRESA VENDEDORA) TENHA SIDO, POSTERIORMENTE DECLARADA INIDÔNEA, É CONSIDERADO TERCEIRO DE BOA-FÉ, O QUE AUTORIZA O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DO ICMS PELO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE, DESDE QUE DEMONSTRADA A VERACIDADE DA COMPRA E VENDA EFETUADA (EM OBSERVÂNCIA AO DISPOSTO NO ARTIGO 136, DO CTN) ...

(...)

NO MESMO DIAPASÃO, CONFIRAM-SE AS EMENTAS DOS SEGUINTE JULGADOS DESTA CORTE:

"EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO MERCANTIL. NOTAS FISCAIS DECLARADAS INIDÔNEAS. COMPROVAÇÃO DA REALIZAÇÃO DA OPERAÇÃO COMERCIAL. SÚMULA 7/STJ. CABIMENTO. OMISSÃO. OBSCURIDADE. CONTRADIÇÃO. REITERAÇÃO DE TESE JÁ SUPERADA. VÍCIOS INEXISTENTES. EMBARGOS REJEITADOS. CARÁTER PROCRASTINATÓRIO. MULTA.

(...)

2. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA PACIFICOU-SE NO SENTIDO DE QUE O ADQUIRENTE DE BOA-FÉ NÃO PODE SER RESPONSABILIZADO PELA INIDONEIDADE DE NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELA EMPRESA VENDEDORA. NESSE CASO, É POSSÍVEL O APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS RELATIVO ÀS REFERIDAS NOTAS FISCAIS. TODAVIA, PARA TANTO, É NECESSÁRIO QUE O CONTRIBUINTE DEMONSTRE, PELOS REGISTROS CONTÁBEIS, QUE A OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA EFETIVAMENTE SE REALIZOU, INCUMBINDO-LHE, PORTANTO, O ÔNUS DA PROVA.

(...)

7. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS, COM APLICAÇÃO DE MULTA." (EDCL NOS EDCL NO RESP 623.335/PR, REL. MINISTRA DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 11.03.2008, DJE 10.04.2008)

"TRIBUTÁRIO - CRÉDITO DE ICMS - NOTAS FISCAIS CONSIDERADAS INIDÔNEAS PELO FISCO - DEMONSTRAÇÃO DA EFETIVIDADE DA OPERAÇÃO COMERCIAL - IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME DO CONTEXTO FÁTICO PROBATÓRIO DOS AUTOS - SÚMULA 7/STJ.

(...)

3. A JURISPRUDÊNCIA DESTA TURMA É NO SENTIDO DE QUE, PARA APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS RELATIVO A NOTAS FISCAIS CONSIDERADAS INIDÔNEAS PELO FISCO, É NECESSÁRIO QUE O CONTRIBUINTE DEMONSTRE PELOS REGISTROS CONTÁBEIS QUE A OPERAÇÃO COMERCIAL EFETIVAMENTE SE REALIZOU, INCUMBINDO-LHE, POIS, O ÔNUS DA PROVA, NÃO SE PODENDO TRANSFERIR AO FISCO TAL ENCARGO, PRECEDENTES.

(...)

5. RECURSO PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA PARTE, IMPROVIDO." (RESP737.135/MG, REL. MINISTRA ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 14.08.2007, DJ 23.08.2007)

"RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO MERCANTIL. NOTAS FISCAIS DECLARADAS INIDÔNEAS. COMPROVAÇÃO DA REALIZAÇÃO DA OPERAÇÃO COMERCIAL. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. TRIBUNAL DE ORIGEM. SOBERANIA NA ANÁLISE DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ. RECURSO DESPROVIDO.

(...)

2. A JURISPRUDÊNCIA DESTA SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA PACIFICOU-SE NO SENTIDO DE QUE O ADQUIRENTE DE BOA-FÉ NÃO PODE SER RESPONSABILIZADO PELA INIDONEIDADE DE NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELA EMPRESA VENDEDORA, SENDO CERTO QUE, NESSE CASO, É POSSÍVEL O APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS RELATIVO ÀS REFERIDAS NOTAS FISCAIS. TODAVIA, PARA TANTO, É NECESSÁRIO QUE O CONTRIBUINTE DEMONSTRE, PELOS REGISTROS CONTÁBEIS, QUE A OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA EFETIVAMENTE SE REALIZOU, INCUMBINDO-LHE, PORTANTO, O ÔNUS DA PROVA.

3. O DISPOSTO NO ART. 136 DO CTN NÃO DISPENSA O CONTRIBUINTE, EMPRESA COMPRADORA, DA COMPROVAÇÃO DE QUE AS NOTAS FISCAIS DECLARADAS INIDÔNEAS CORRESPONDEM A NEGÓCIO EFETIVAMENTE REALIZADO.

(...)

5. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO." (RESP 623.335/PR, REL. MINISTRA DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 07.08.2007, DJ 10.09.2007)

(...)

"PROCESSUAL - TRIBUTÁRIO - REEXAME DE PROVA - VEDAÇÃO PELA SÚMULA 7/STJ - VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC - INOCORRÊNCIA - CRÉDITO DE ICMS - NOTAS

FISCAIS CONSIDERADAS INIDÔNEAS PELO FISCO -  
DEMONSTRAÇÃO DA EFETIVIDADE DA OPERAÇÃO  
COMERCIAL - ÔNUS PROBANDI DO CONTRIBUINTE.

(...)

4. A JURISPRUDÊNCIA DESTA TURMA É NO SENTIDO DE QUE,  
PARA APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS RELATIVO A  
NOTAS FISCAIS CONSIDERADAS INIDÔNEAS PELO FISCO, É  
NECESSÁRIO QUE O CONTRIBUINTE DEMONSTRE PELOS  
REGISTROS CONTÁBEIS QUE A OPERAÇÃO COMERCIAL  
EFETIVAMENTE SE REALIZOU, INCUMBINDO-LHE, POIS, O ÔNUS DA  
PROVA, NÃO SE PODENDO TRANSFERIR AO FISCO TAL ENCARGO.  
PRECEDENTES.

5. RECURSO IMPROVIDO." (RESP 556.850/MG, REL. MINISTRA  
ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 19.04.2005,  
DJ 23.05.2005)

(...)

"TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITOS RESULTANTES DE NOTA  
FISCAL. DECLARAÇÃO SUPERVENIENTE DA  
INIDONEIDADE DE QUEM A EMITIU. VERIFICADO QUE O  
CONTRIBUINTE APROVEITOU CRÉDITO DECORRENTE  
DE NOTA FISCAL EMITIDA POR QUEM ESTAVA EM  
SITUAÇÃO IRREGULAR (AINDA QUE SÓ DECLARADA  
POSTERIORMENTE), O RESPECTIVO MONTANTE SÓ É  
OPONÍVEL AO FISCO SE DEMONSTRADO, PELOS  
REGISTROS CONTÁBEIS, QUE A OPERAÇÃO DE  
COMPRA E VENDA REALMENTE ACONTECEU.  
HIPÓTESE, TODAVIA, EM QUE O LANÇAMENTO FISCAL  
FOI EFEITO IMEDIATO DA DECLARAÇÃO,  
SUPERVENIENTE, DA INIDONEIDADE DO EMITENTE DA  
NOTA FISCAL, SEM QUE A EFETIVIDADE DA OPERAÇÃO  
DE COMPRA E VENDA TENHA SIDO CONTESTADA.  
RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO." (RESP  
89.706/SP, REL. MINISTRO ARI PARGENDLER, SEGUNDA  
TURMA, JULGADO EM 24.03.1998, DJ 06.04.1998)

GRIFOU-SE.

Em relação ao Recurso Especial nº 89.706-SP, vale transcrever excerto do  
voto condutor do Ministro Ari Pargendler (Relator):

NO SISTEMA DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À  
CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, A  
NOTA FISCAL VALE, ENTRE CONTRIBUINTES, COMO UM TÍTULO DE  
CRÉDITO CONTRA A FAZENDA DO ESTADO.

TRATA-SE, TODAVIA, DE UM TÍTULO DE CRÉDITO QUE SÓ  
SUBSISTE ENQUANTO NÃO FOR CONTESTADO.

VERIFICADO QUE O CONTRIBUINTE APROVEITOU CRÉDITO  
DECORRENTE DE NOTA FISCAL EMITIDA POR QUEM ESTAVA EM  
SITUAÇÃO IRREGULAR (AINDA QUE SÓ DECLARADA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

POSTERIORMENTE), O RESPECTIVO MONTANTE SÓ É OPONÍVEL AO FISCO SE DEMONSTRADO, PELOS REGISTROS CONTÁBEIS, QUE A OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA REALMENTE ACONTECEU.

A PUBLICAÇÃO, POSTERIOR, DA DECLARAÇÃO DE INIDONEIDADE DE QUEM EMITIU A NOTA FISCAL NÃO EXONERA O CONTRIBUINTE QUE APROVEITOU O CRÉDITO DE PROVAR-LHE A AUTENTICIDADE.

DE OUTRO MODO, SERIA A CONVALIDAÇÃO DAS FRAUDES QUE, EVIDENTEMENTE, SÓ SÃO APURADAS DEPOIS DE PRATICADAS - COM O SEGUINTE EFEITO: A FAZENDA PÚBLICA SUPORTARIA OS PREJUÍZOS DAS FRAUDES ENQUANTO NÃO DECLARASSE A INIDONEIDADE DOS CONTRIBUINTES EM SITUAÇÃO IRREGULAR.

O COMERCIANTE QUE, DE BOA FÉ, ACREDITOU NA APARÊNCIA DA NOTA FISCAL NÃO FICA PREJUDICADO POR ISSO, PORQUE EXCLUIRÁ SUA RESPONSABILIDADE TÃO LOGO DEMONSTRE PELOS REGISTROS CONTÁBEIS QUE A NOTA FISCAL É REPRESENTATIVA DE VERDADEIRA COMPRA E VENDA.

(GRIFOU-SE.)

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

Destaca-se que a simples apresentação de cópias de cheques e extratos bancários contendo os pagamentos não é prova suficiente. Os recursos financeiros utilizados como pagamento, mesmo transitando pelas contas bancárias da empresa, se não levados à contabilização, podem ser considerados extrafiscais.

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, já transcrito.

Nesse sentido, reforça, é inaplicável a tese de boa-fé pretendida pela Impugnante, nos termos do mencionado entendimento do STJ, visto que, para comprovação da boa-fé, é imprescindível, reiterando, que a Autuada demonstre, pelos registros contábeis, que a compra e a venda realizaram-se de fato. Incumbindo, a quem comprou, o ônus de provar a existência do negócio jurídico, além da necessidade de haver a comprovação do efetivo pagamento das operações mercantis com recursos financeiros contabilizados e declarados à Fiscalização, por ambos os envolvidos nas operações.

Quando se cria uma empresa com o fim de burlar a Fiscalização (inscrição estadual obtida com dados falsos; empresa sem estabelecimento, entre outros) ou se “fabrica” uma nota fiscal falsa como no caso dos remetentes aqui envolvidos (fls. 37/69), não se tem interesse em recolher nenhum imposto, o preço da mercadoria na maioria dos casos é atrativa porque não é considerado o imposto que normalmente teriam de recolher.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta-se também que, conforme demonstrado no Quadro Resumo do Anexo C (fls. 71/72), para algumas notas fiscais não foram apresentadas recibos de pagamento, apenas informado na planilha de fls. 35/36 que foi feito pagamento direto no Caixa (NFs nºs 6377; 5566; 2169; 2885; 2852 e 2990), por depósito (NF nº 2103) e outra sem qualquer dado (NF nº 2466).

E, ainda, quanto a NF nº 2103 (fls.35) informa que foi feito depósito no valor de R\$ 42.628,60 referente às NF nºs 2102 e 2103, entretanto, o valor da NF nº 2102 é de R\$ 43.660,00 (fls. 132 e 133).

Em assim sendo, o estorno do crédito do ICMS relativo às notas fiscais declaradas falsas e ideologicamente falsas tem amparo legal e não fere o princípio da não cumulatividade, mas, pelo contrário, ratifica-o, na medida em que estorna créditos de ICMS inexistentes, uma vez comprovado que o imposto devido pelo emitente não foi pago.

Com relação às multas aplicadas, cumpre registrar que foram baseadas na legislação tributária do Estado de Minas Gerais. A multa prevista no art. 55, XXXI da Lei nº 6763/75 engloba não só quem emite o documento fiscal falso ou ideologicamente falso, mas também quem utiliza o documento fiscal falso ou ideologicamente falso.

Logo, caracterizada a infringência à legislação tributária e, não tendo a Impugnante apresentado provas capazes de ilidir o trabalho fiscal, corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75:

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;

Quanto à majoração da Multa Isolada do art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75 em 100% (cem por cento), deve ser decotada porque não se confirmou a reincidência tendo em vista que os PTAs indicados pela Fiscalização são posteriores ao período autuado.

Com relação ao pedido de cancelamento ou redução das penalidades, nos termos do art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75, o benefício não pode ser aplicado em razão da vedação constante no item 5 do § 5º, senão veja-se:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 3º- A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a majoração da multa isolada por não restar caracterizada a reincidência. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora) e Orias Batista Freitas, que excluíam, ainda, as exigências relativas às notas fiscais para as quais houve a comprovação do pagamento das operações. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Eduardo de Souza Assis.

**Sala das Sessões, 04 de junho de 2014.**

**José Luiz Drumond  
Presidente / Relator**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	21.405/14/3ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000208406-81	
Impugnação:	40.010135717-88	
Impugnante:	Cerealista Pereira Importação e Exportação Ltda.	
	IE: 102161084.00-60	
Origem:	DF/Ubá	

---

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 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 e reside na necessidade de exclusão das exigências fiscais relativas às notas fiscais para as quais houve a comprovação do pagamento das operações.

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, no período de 1º de agosto de 2009 a 31 de agosto de 2011, em face do aproveitamento de créditos do imposto destacado em notas fiscais consideradas falsas e/ou ideologicamente falsas pelo Estado de Minas Gerais, conforme atos declaratórios de fls. 38/69.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, no inciso II do art. 56 e no inciso XXXI do art. 55. A penalidade isolada foi majorada em 100% (cem por cento). Contudo, como a reincidência que justificaria esta majoração não restou comprovada, a decisão majoritária excluiu, a unanimidade de votos, tal majoração.

Quanto ao mérito alega a Impugnante que as operações efetivamente se realizaram tendo ocorrido a circulação física, econômica e jurídica da mercadoria constante das notas fiscais cujo crédito o Fisco pretende estornar.

Já a Fiscalização alega que os documentos que supostamente teriam sido emitidos pela fornecedora da Impugnante foram declarados falsos/ideologicamente falsos nos termos do art. 39, inciso I, alínea "a" e §4º da Lei n.º 6.763/75. Portanto, a Impugnante não faz jus ao creditamento do tributo.

Contudo, em que pesem as alegações da Fiscalização, o lançamento não merece prosperar, pois há provas nos autos que conduzem ao entendimento de que a operação descrita nos documentos fiscais questionados ocorram.

O Ato Declaratório por meio do qual foi declarada a falsidade dos documentos fiscais cujo crédito pretende-se estornar por meio do lançamento em discussão foi publicado no Diário Oficial do Estado – “Minas Gerais”. Há, nos presentes autos, cópia da tela extraída do SICAF a eles relativa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pelos documentos relativos ao Ato Declaratório é possível verificar que a ora Impugnante à época das operações comerciais tinha as informações da empresa como em regular funcionamento.

Acrescente-se que o próprio Fisco, para detectar tal irregularidade, levou algum tempo e teve dificuldades, pois o Ato Declaratório tem, data posterior à emissão da nota fiscal constante do presente processo.

Cumprir destacar que esta decisão minoritária acompanha o entendimento segundo o qual os atos declaratórios apenas tornam público um vício preexistente. No entanto, a própria emissão dos atos atesta que nem mesmo a Fazenda Pública Estadual tinha conhecimento anterior dos vícios que os documentos continham.

Também é importante reconhecer que o ato declaratório de inidoneidade ou falsidade, via de regra, decorre de realização de diligência especialmente efetuada para a investigação real da situação do contribuinte e das operações por ele praticadas, providenciado nos termos do art. 1º da Resolução n.º 1.926/89, quando detectada a ocorrência de quaisquer das situações arroladas no art. 3º da referida Resolução.

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

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.

A par destas considerações aplicáveis genericamente à matéria sob examine o julgador não pode se furtar a uma análise quanto a efetividade das operações comerciais referentes às notas fiscais declaradas ou falsas/ideologicamente falsas.

Neste ponto reside a divergência de posicionamento constante deste voto.

Para o Fisco Mineiro, o aproveitamento de crédito não se justifica, se o imposto, por qualquer razão, deixou de ser recolhido, na origem. E, declarada a inidoneidade da nota fiscal, presume-se não ter havido recolhimento do tributo referente à operação, devendo aquele que se beneficia do ato, para desfazer a presunção, provar sua existência. Este é também o posicionamento consagrado pela decisão majoritária.

Ambos, tanto o Fisco como a decisão majoritária, amparam-se no dispositivo regulamentar mineiro que determina que tais créditos, decorrentes de documentos falsos ou ideologicamente falsos, só podem ser aproveitados na hipótese de se comprovar o recolhimento do imposto, na origem, nos termos do inciso V do art. 70 do Regulamento do ICMS/MG.

Entretanto, há de ficar clara a dificuldade, quase impossibilidade, presente neste ordenamento. Mesmo sob a análise jurídica esta situação não se altera, uma vez que não há como se exigir que o contribuinte mineiro seja detentor da documentação fiscal de outros contribuintes. Por estes fatos verificasse o esvaziamento do conteúdo da norma legal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Repita-se pela importância que, economicamente, o ICMS pelas suas próprias características, é transferido para o adquirente. Assim, realizada a operação e quitada a dívida, cessam as responsabilidades do adquirente quanto a esta etapa comercial. A falta de repasse do imposto, ao Estado, pelo vendedor/emittente, não pode ser imputada à compradora.

Esta característica leva alguns a denominar o ICMS de “imposto indireto”, denominação dada àqueles tributos onde o contribuinte de fato é o adquirente da mercadoria, sendo o remetente considerado contribuinte de direito, ou seja, aquele que é responsável pelo recolhimento ao Estado.

A não cumulatividade do ICMS faz nascer para os contribuintes, quando da efetiva entrada de mercadorias em seu estabelecimento ou da aquisição de serviços tributados pelo imposto, um crédito contra o sujeito ativo - Estados e Distrito Federal. De fato, a dicção do inciso I do § 2º do art. 155 da Carta Magna - "... *compensando-se o que for devido...* " - confere, de modo direto, ao sujeito passivo do ICMS o direito de abatimento, oponível ao Poder Público.

Destaque-se que a Impugnante apresentou comprovante de pagamento da operação mercantil e a escrituração contábil para algumas operações demonstrando a legalidade de seus atos quando do exercício da atividade empresarial.

Como ressaltado linhas atrás, a doutrina e a jurisprudência tem acatado a chamada “teoria da aparência”, conforme o entendimento aqui exposto que está presente em inúmeros julgados dos tribunais brasileiros, adiante representados pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, a saber:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITO DECORRENTE DE NOTA FISCAL EMITIDA POR EMPRESA CUJA INSCRIÇÃO FOI DECLARADA INIDÔNEA. PARA APROVEITAR OS CRÉDITOS DE ICMS EMBUTIDOS NO VALOR DAS MERCADORIAS QUE ENTRAM NO SEU ESTABELECIMENTO, O COMPRADOR NÃO DEPENDE DA PROVA DE QUE O VENDEDOR PAGOU O TRIBUTO; SÓ SE EXIGE DO COMPRADOR A COMPROVAÇÃO DE QUE A NOTA FISCAL CORRESPONDE A UM NEGÓCIO EFETIVAMENTE REALIZADO E DE QUE O VENDEDOR ESTAVA REGULARMENTE INSCRITO NA REPARTIÇÃO FAZENDÁRIA COMO CONTRIBUINTE DO TRIBUTO. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO”.

(STJ – 2ª TURMA - AGA 173817/RJ – REL. MIN. ARI PARGENDLER - DJ 06/04/1998, P. 00095)

“TRIBUTÁRIO - ICMS - CRÉDITOS RESULTANTES DE NOTA FISCAL - INIDONEIDADE DA EMPRESA EMITENTE - ENTRADA FÍSICA DA MERCADORIA - NECESSIDADE - VENDEDOR DE BOA-FÉ - INEXISTÊNCIA DE DOLO OU CULPA - PRECEDENTES.

- O VENDEDOR OU COMERCIANTE QUE REALIZOU A OPERAÇÃO DE BOA-FÉ, ACREDITANDO NA APARÊNCIA DA NOTA FISCAL, E DEMONSTROU A VERACIDADE DAS TRANSAÇÕES (COMPRA E VENDA), NÃO PODE SER RESPONSABILIZADO POR

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IRREGULARIDADE CONSTATADA POSTERIORMENTE, REFERENTE À EMPRESA, JÁ QUE DESCONHECIA A INIDONEIDADE DA MESMA.

- RECURSO CONHECIDO E PROVIDO”.

(RESP 112.313/SP, RELATOR MINISTRO PEÇANHA MARTINS, 2ª TURMA, UNÂNIME, DJ DE 17/12/99, P. 00343).

O Superior Tribunal de Justiça decidiu, em sede de recurso repetitivo, pacificando assim o entendimento sobre a matéria, no sentido de que realmente o adquirente de boa fé não pode ser responsabilizado pela inidoneidade de notas fiscais emitidas pelos fornecedores, sendo possível o aproveitamento dos créditos relativos às mesmas, cabendo-lhe, porém, demonstrar a efetiva realização das operações, a saber:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.148.444 – MG (2009/0014382-6)

RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX

EMENTA: PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.

1. O COMERCIANTE DE BOA-FÉ QUE ADQUIRE MERCADORIA, CUJA NOTA FISCAL (EMITIDA PELA EMPRESA VENDEDORA) POSTERIORMENTE SEJA DECLARADA INIDÔNEA, PODE ENGENDRAR O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DO ICMS PELO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE, UMA VEZ DEMONSTRADA A VERACIDADE DA COMPRA E VENDA EFETUADA, PORQUANTO O ATO DECLARATÓRIO DA INIDONEIDADE SOMENTE PRODUZ EFEITOS A PARTIR DE SUA PUBLICAÇÃO (PRECEDENTES DAS TURMAS DE DIREITO PÚBLICO: EDCL NOS EDCL NO RESP 623.335/PR, REL. MINISTRA DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 11.03.2008, DJE 10.04.2008; RESP 737.135/MG, REL. MINISTRA ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 14.08.2007, DJ 23.08.2007; RESP 623.335/PR, REL. MINISTRA DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 07.08.2007, DJ 10.09.2007; RESP 246.134/MG, REL. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 06.12.2005, DJ 13.03.2006; RESP 556.850/MG, REL. MINISTRA ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 19.04.2005, DJ 23.05.2005; RESP 176.270/MG, REL. MINISTRA ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 27.03.2001, DJ 04.06.2001; RESP 112.313/SP, REL. MINISTRO FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 16.11.1999, DJ 17.12.1999; RESP 196.581/MG, REL. MINISTRO GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 04.03.1999, DJ 03.05.1999; E RESP 89.706/SP, REL. MINISTRO ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 24.03.1998, DJ 06.04.1998).

2. A RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE DE BOA-FÉ RESIDE NA EXIGÊNCIA, NO MOMENTO DA CELEBRAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO, DA DOCUMENTAÇÃO PERTINENTE À ASSUNÇÃO DA REGULARIDADE DO ALIENANTE, CUJA VERIFICAÇÃO DE IDONEIDADE INCUMBE AO FISCO, RAZÃO PELA QUAL NÃO INCIDE, À ESPÉCIE, O ARTIGO 136, DO CTN, SEGUNDO O QUAL "SALVO DISPOSIÇÃO DE LEI EM CONTRÁRIO, A RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES DA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA INDEPENDENTE DA INTENÇÃO DO AGENTE OU DO RESPONSÁVEL E DA EFETIVIDADE, NATUREZA E EXTENSÃO DOS EFEITOS DO ATO" (NORMA APLICÁVEL, IN CASU, AO ALIENANTE).

3. IN CASU, O TRIBUNAL DE ORIGEM CONSIGNOU QUE: "(...)OS DEMAIS ATOS DE DECLARAÇÃO DE INIDONEIDADE FORAM PUBLICADOS APÓS A REALIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES (F. 272/282), SENDO QUE AS NOTAS FISCAIS DECLARADAS INIDÔNEAS TÊM APARÊNCIA DE REGULARIDADE, HAVENDO O DESTAQUE DO ICMS DEVIDO, TENDO SIDO ESCRITURADAS NO LIVRO DE REGISTRO DE ENTRADAS (F. 35/162). *NO QUE TOCA À PROVA DO PAGAMENTO, HÁ, NOS AUTOS, COMPROVANTES DE PAGAMENTO ÀS EMPRESAS CUJAS NOTAS FISCAIS FORAM DECLARADAS INIDÔNEAS (F. 163, 182, 183, 191, 204), SENDO A MATERIAL (SIC) INCONTROVERSA, COMO ADMITE O FISCO E ENTENDE O CONSELHO DE CONTRIBUINTES.*"

4. A BOA-FÉ DO ADQUIRENTE EM RELAÇÃO ÀS NOTAS FISCAIS DECLARADAS INIDÔNEAS APÓS A CELEBRAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO (O QUAL FORA EFETIVAMENTE REALIZADO), UMA VEZ CARACTERIZADA, LEGITIMA O APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DE ICMS.

5. O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ NÃO INCIDE À ESPÉCIE, UMA VEZ QUE A INSURGÊNCIA ESPECIAL FAZENDÁRIA RESIDE NA TESE DE QUE O RECONHECIMENTO, NA SEARA ADMINISTRATIVA, DA INIDONEIDADE DAS NOTAS FISCAIS OPERA EFEITOS *EX TUNC*, O QUE AFASTARIA A BOA-FÉ DO TERCEIRO ADQUIRENTE, MÁXIME TENDO EM VISTA O TEOR DO ARTIGO 136, DO CTN.

6. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO REGIME DO ARTIGO 543-C, DO CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ 08/2008.

Ainda mais recente é a publicação, em 31 de março de 2014, da Súmula 509 do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria, com o seguinte teor:

É LÍCITO AO COMERCIANTE DE BOA-FÉ APROVEITAR OS CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTES DE NOTA FISCAL POSTERIORMENTE DECLARADA INIDÔNEA, QUANDO DEMONSTRADA A VERACIDADE DA COMPRA E VENDA.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir, além da majoração da multa isolada por não restar caracterizada a reincidência, as exigências relativas às notas fiscais para as quais houve a comprovação do pagamento das operações.

**Sala das Sessões, 04 de junho de 2014.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Conselheira**