

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

Acórdão: 21.942/15/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000263279-19  
Impugnação: 40.010137847-14  
Impugnante: Deckel Indústria e Comércio de Plásticos Técnicos Ltda.  
IE: 518075577.00-26  
Origem: DF/Poços de Caldas

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – DOCUMENTO FISCAL IDEOLOGICAMENTE FALSO.** Constatado, mediante verificação fiscal analítica, aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de notas fiscais declaradas ideologicamente falsas nos termos do art. 39, § 4º, inciso II, alínea “a”, subalínea “a.3” da Lei nº 6.763/75. Como não foram carreados aos autos quaisquer comprovantes de recolhimento do ICMS devido pelo emitente 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 pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A presente autuação é decorrente da constatação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, em virtude de ter a Autuada aproveitado, indevidamente, no período de maio de 2011, créditos do imposto destacados em nota fiscal declarada ideologicamente falsa pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais.

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.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 13/26, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 58/61.

**DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação refere-se a recolhimento a menor de ICMS, em virtude de ter a Autuada aproveitado, indevidamente, créditos de ICMS destacados em nota fiscal declarada ideologicamente falsa pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, conforme Ato Declaratório nº 11.707.720.000028, publicado no Diário Oficial de Minas Gerais do dia 08/08/14 (fls. 09), nos termos do art. 39, § 4º, inciso II, alínea “a”, subalínea “a.3” da Lei nº 6.763/75, a seguir transcrito:

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 4º - Na forma que dispuser o regulamento, para efeito da legislação tributária, fazendo prova somente a favor do Fisco, considera-se:

(...)

II - ideologicamente falso:

a) o documento fiscal autorizado previamente pela repartição fazendária:

(...)

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

(...).

A Autuada afirma que agiu de boa-fé ao se relacionar comercialmente com o emissor da nota fiscal (PAC Comercial Ltda, CNPJ: 08.997.294/0001-80) e que não deve ser responsabilizada pela inidoneidade alheia, reconhecida em momento posterior à operação realizada, por meio da publicação do referido ato declaratório.

Sustenta que as operações realmente ocorreram, tanto que há carimbo da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais no Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica – DANFE, o que comprova a passagem pelo posto fiscal desse Estado.

Diz que a questão trazida no Auto de infração já foi amplamente debatida tanto na esfera administrativa quanto na judicial e reproduz excertos de julgados do Superior Tribunal de Justiça – STJ (REsp. nº 1.148.444/MG que foi submetido ao regime do art. 543-C do CPC) e do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais (Acórdão nº 19.619/12/2ª) para respaldar o seu entendimento de que o crédito de ICMS pode ser aproveitado quando o adquirente comprova que as operações efetivamente ocorreram e que não tinha conhecimento da inidoneidade do fornecedor, ou seja, quando comprova sua boa-fé.

Alega que escriturou a nota fiscal objeto da autuação no seu livro Registro de Entradas, anexa extratos de transferência bancária e afirma que na época das operações (abril de 2011) não havia motivos para questionar a idoneidade da fornecedora.

Contudo, sem razão a Defesa.

Inicialmente, cabe destacar que o direito ao crédito garantido pelo princípio da não cumulatividade previsto na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 87/96 e na legislação tributária do Estado de Minas Gerais não se confunde com as providências formais exigidas para o seu exercício, para o qual há normas instrumentais de apuração.

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

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

§ 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;

(...).

A interpretação do dispositivo supra 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.

Também, conforme disposto na alínea “c” do inciso XII do § 2º do artigo retromencionado, cabe à lei complementar disciplinar o regime da compensação do ICMS. Examine-se:

Art. 155 - (...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

(...).

Nessa esteira, a Lei Complementar nº 87/96 disciplinou a matéria em seu art. 23, ao estatuir que o direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto está condicionado à idoneidade da documentação. Esse preceito foi reproduzido no art. 30 da Lei nº 6.763/75. Examine-se:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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:

Art. 70 - Fica vedado o aproveitamento de 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).

(...).

Entretanto, no presente caso, ainda que a Impugnante tenha alegado que há carimbo no DANFE e que, portanto, a operação teria realmente ocorrido e que teria agido de boa-fé, não foram anexados aos autos quaisquer comprovantes do recolhimento do imposto pago pelo remetente das mercadorias, o que poderia legitimar o creditamento pretendido, nos termos da legislação aplicável à matéria.

Importante mencionar, em face da decisão desfavorável à Fazenda Pública, em sede de recurso repetitivo, no Superior Tribunal de Justiça (STJ), trazida pela Impugnante, que tal discussão possui fundo constitucional, consoante inciso I e alínea “c” do inciso XII, ambos do § 2º do referido art. 155 da Constituição da República, o que garante a apreciação dessa matéria, ainda, pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Cumpra registrar que a matéria em exame está disciplinada na legislação tributária de regência e que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência prevista no art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

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;

(...).

Acrescente-se que o Acórdão nº 19.619/12/2ª trazido pela Defesa, favorável ao contribuinte, teve sua decisão reformada na Câmara Especial, conforme Acórdão nº 3.902/12/CE.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Também, há decisão recente desse Conselho, que considerou procedente o lançamento referente à situação similar, confirmada pela Câmara Especial, nos termos do Acórdão nº 4.401/15/CE, ementado da seguinte forma:

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 FORAM CARREADOS AOS AUTOS COMPROVANTES DE RECOLHIMENTO DO ICMS DEVIDO PELOS EMITENTES DOS DOCUMENTOS FISCAIS, LEGÍTIMAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DAS MULTAS DE REVALIDADAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS, RESPECTIVAMENTE, NOS ARTS. 56, INCISO II E 55, INCISO XXXI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. MANTIDA A DECISÃO ANTERIOR.

RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO À UNANIMIDADE E NÃO PROVIDO PELO VOTO DE QUALIDADE.

A impugnante aduz que foi atribuído efeito retroativo à declaração de falsidade, conforme publicação do ato declaratório no Diário Oficial de Minas Gerais (fls. 09), em 2014, que os documentos emitidos a partir de 2010 possuem essa condição e afirma que tal fato mostra-se claramente em descompasso com o entendimento do STJ.

Nesse sentido, cumpre esclarecer que o ato declaratório tem o condão apenas de atestar uma situação preexistente, não cria nem estabelece um novo fato.

A expedição de um ato declaratório é precedida de diligências especialmente efetuadas para a verificação e comprovação de qualquer uma das situações irregulares previstas no RICMS/02. Ampla divulgação é dada aos atos expedidos pela Autoridade Fiscal, mediante a sua publicação no Diário Oficial, constando os motivos que ensejaram a declaração de falsidade/inidoneidade 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/inidoneidade, uma vez que os vícios os acompanham desde que foram emitidos.

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*).

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.

Destaque-se que o ato declaratório (fls. 09) foi publicado em data anterior ao início da ação fiscal (fls. 02) e que não houve contestação do referido ato de falsidade, nos moldes previstos no art. 134-A do RICMS/02, a seguir transcrito:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...).

Assim, observando-se a legislação aplicável à matéria e considerando os elementos constantes dos autos, resta plenamente caracterizada a infringência à legislação tributária. Lado outro, a Impugnante não apresentou provas bastantes a elidir o lançamento fiscal.

Dessa forma, legítimo o estorno do crédito efetuado pela Fiscalização e a exigência de ICMS, multas de revalidação e Isolada, esta última prevista no inciso XXXI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

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

A Impugnante pede a redução ou cancelamento das penalidades aplicadas, com fulcro no art. 213 do RICMS/02, aduz que há “bis in idem” ao argumento de que teriam sido impostas duas multas sobre uma única conduta e que, no caso, aplicar-se-ia a norma ínsita no art. 112 do Código tributário Nacional – CTN para manter apenas a multa de revalidação (penalidade que lhe é mais benéfica).

Alternativamente, alega que a multa de revalidação deve ser cancelada por afronta ao princípio da legalidade tributária, já que incidiu sobre o imposto e sobre os juros de mora.

Afirma, ainda, que não há nexo de causalidade entre um ato infracional praticado pela empresa fornecedora e a conduta dela, Impugnante, e que por mais esse motivo, requer o cancelamento das multas.

Contudo, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal (falta de recolhimento do ICMS). Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXXI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória (aproveitamento indevido de créditos).

A aplicação cumulativa da multa de revalidação e da multa isolada obteve autorização do Poder Judiciário deste Estado, conforme Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE

COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Quanto à assertiva de ilegalidade trazida pela Defesa, deve-se registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA).

Em relação à alegação de incidência da multa de revalidação sobre os juros, cabe esclarecer que tal penalidade incide sobre o imposto não recolhido, nos termos do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

Importante mencionar que a exigência da referida penalidade decorre da exigência do imposto e tem a mesma data de vencimento deste, de forma que sobre ela deva incidir também os juros de mora, nos termos do art. 226 da Lei nº 6.763/75:

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais. (Grifou-se).

Portanto, o que consta do Demonstrativo do crédito Tributário (fls. 03), reproduzido pela Autuada em sua Impugnação (fls. 25), é a incidência de juros de mora sobre a multa de revalidação, e não o contrário, nos termos da legislação tributária vigente.

Por fim, quanto ao pedido de cancelamento ou redução das penalidades, nos termos do art. 53, § 3º e § 5º, itens 3 e 5 da Lei nº 6.763/75, o benefício não pode ser aplicado ao caso presente já que a infração resultou em falta de pagamento do imposto e, além disso, trata-se de aproveitamento indevido de crédito. Examine-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

1. de reincidência;
2. de inobservância de resposta em decorrência de processo de consulta já definitivamente solucionada ou anotações nos livros e documentos fiscais do sujeito passivo;
3. em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.
4. de imposição da penalidade prevista no inciso XXIV do art. 55 desta Lei;
5. de aproveitamento indevido de crédito;  
(Grifou-se).

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Relator) e Luciana Goulart Ferreira, que o julgavam improcedente. Designada relatora a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros (Revisora). Participou do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 06 de agosto de 2015.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente / Relatora designada**

P



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.942/15/1ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000263279-19	
Impugnação:	40.010137847-14	
Impugnante:	Deckel Indústria e Comércio de Plásticos Técnicos Ltda. IE: 518075577.00-26	
Origem:	DF/Poços de Caldas	

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, em virtude de ter a Autuada aproveitado, indevidamente, no mês de maio de 2011, créditos do imposto destacado em nota fiscal declarada ideologicamente falsa pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais.

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

“Data venia”, não merece prosperar o feito fiscal.

A Contribuinte trouxe aos autos elementos de convicção de que as mercadorias “saíram” do estabelecimento remetente, na medida em que o DANFE relativo à Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) considerada como ideologicamente falsa está carimbado pela autoridade fiscal do Estado de Minas Gerais, ou seja, há a homologação da realização da operação naquela aposição perpetrada pelo Fisco.

Há de se convir que este “carimbo” tem que “servir” para alguma coisa.

E, efetivamente, ele (carimbo) realmente serve para “convalidar”, no mínimo, a circulação, pois é um instrumento de controle fiscal.

Veja-se, ainda, que o Fisco não “enfrenta” o argumento referente a esse carimbo, mas queda-se inerte, o que também repercute na convalidação da regular circulação das mercadorias lançadas no documento fiscal tido como ideologicamente falso.

Acrescenta-se o fato de que a Contribuinte, no corpo de sua defesa, também colacionou o comprovante de pagamento da operação, demonstrando também em tais documentos, a realização da operação mercantil, circunstância que legitima o crédito estornado pelo Fisco.

Veja-se que também aqui, a Fiscalização não refuta esse pagamento, demonstrando em seu silêncio, a aceitação como prova, até porque, insiste-se, o documento em si, ainda que “scaneado”, comprova o referido pagamento.

A Fiscalização limita-se a invocar em favor do trabalho fiscal a literalidade da norma, ou seja, trazendo à colação o art. 30 da Lei nº 6.763/75.

Ora, o ICMS é regido por princípios, dentre os quais, o princípio da não cumulatividade e o da primazia da realidade.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A “realidade” da operação está demonstrada pelo que já foi colocado aqui e, no que diz respeito ao princípio da não cumulatividade, tem-se que a regra constitucional é prestigiada pelo fato de a destinatária, ou seja, a Autuada, ter suportado o ICMS destacado no documento fiscal desclassificado. Ela é o contribuinte de fato, pois o imposto está literalmente inserido no valor que ele pagou ao seu fornecedor.

Neste compasso, vê-se que é legítimo o crédito e que tal legitimidade aqui observada não macula a legislação mineira nem a constitucional, pois os dois ordenamentos citados são respaldados no aspecto tributário pelos princípios já citados.

Diante do exposto, julga-se improcedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 06 de agosto de 2015**

**Antônio César Ribeiro  
Conselheiro**