

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.507/15/CE Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000219339-85  
Recurso de Revisão: 40.060138582-83  
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento  
Recorrida: Supermercado Peixoto & Filhos Ltda  
Proc. S. Passivo: Rodrigo de Castro Lucas/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - DOCUMENTO FISCAL IDEOLOGICAMENTE FALSO.** Constatação fiscal de utilização de notas fiscais de entrada declaradas ideologicamente falsas, nos termos do art. 39, § 4º, inciso II da Lei nº 6.763/75, com o aproveitamento de créditos de ICMS. 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. Reconhecimento parcial das exigências pela Recorrida. Restabelecidas as exigências fiscais. Reformada a decisão anterior.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como embalagem, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Reconhecimento parcial das exigências pela Recorrida. Foram excluídas as exigências relativas aos itens “bandejas”, “caixa para pizza”, “disco para pizza”, “embalagem redonda com tampa”, “refil para bolo com furo”, “resinite em PVC”, “saco para embalagem a vácuo”, “saco papel Kraft” e “tampa para rocambole”, por se enquadrarem no conceito de embalagem. Mantida a decisão recorrida.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE REGISTRO/ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL NOS LIVROS PRÓPRIOS - LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS.** Constatada a falta de escrituração no livro Registro de Entradas da EFD (Escrituração Fiscal Digital) de notas fiscais de aquisição de mercadorias não destinadas à revenda. Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso I da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada. Acionado o permissivo legal, nos termos do art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75, para reduzir a multa isolada a 5% (cinco por cento) do seu valor. Matéria não objeto de recurso.

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE REGISTRO DE ENTRADA - PRESUNÇÃO.** Constatada a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, decorrente da falta de escrituração de notas fiscais no livro Registro de Entradas da EFD, apurada por meio de cruzamento de dados de arquivos eletrônicos e notas fiscais emitidas pelos remetentes, conforme disposto

no art. 51, parágrafo único, inciso I da Lei nº 6.763/75. Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, uma vez que se refere a mercadorias sujeitas a substituição tributária. Infração caracterizada. Matéria não objeto de recurso.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - ARQUIVO ELETRÔNICO - FALTA DE ENTREGA - EFD.** Constatada a falta de entrega, no prazo e na forma legal, de arquivos eletrônicos referentes à totalidade das operações de entrada e de saída de mercadorias ou bens e das aquisições e prestações de serviços realizadas, relativos à emissão de documentos fiscais e à escrituração de livros fiscais, conforme previsão contida nos arts. 44, 46, 50 e 54 do Anexo VII do RICMS/02. Exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso XXXIV da Lei nº 6.763/75. Acionado o permissivo legal, nos termos do art. 53, §§ 3º e 13, da Lei nº 6.763/75, para reduzir a multa isolada a 50% (cinquenta por cento) do seu valor. Matéria não objeto de recurso.

**Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e parcialmente provido pelo voto de qualidade.**

#### **RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração relativo ao período de 01/01/09 a 31/05/14, decorrente das seguintes irregularidades fiscais:

1) falta de recolhimento de ICMS/ST em virtude de entradas desacobertas de documento fiscal, relativo a mercadorias sujeitas à substituição tributária, no exercício de 2010, apuradas mediante levantamento quantitativo – Anexo I (fls. 16/101). São exigidos ICMS/ST, Multa de Revalidação (em dobro) prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, e Multa Isolada (20%) capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75; **Crédito tributário reconhecido pela Recorrida;**

2) utilização de notas fiscais de entrada declaradas ideologicamente falsas, com o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, causando recolhimento a menor do imposto – Anexo II (fls. 102/208). São exigidos 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; **Crédito tributário parcialmente reconhecido pela Recorrida;**

3) aproveitamento indevido de créditos do imposto destacado em notas fiscais de aquisição de materiais de uso e consumo, acarretando recolhimento a menor de ICMS – Anexo III (fls. 209/258). São exigidos ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75; **Crédito tributário parcialmente reconhecido pela Recorrida;**

4) falta de recolhimento do diferencial de alíquota de ICMS nas aquisições interestaduais de produtos destinados a uso e consumo do estabelecimento – Anexo IV (fls. 259). São exigidos ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75; **Crédito tributário reconhecido pela Recorrida;**

5) falta de escrituração no livro Registro de Entradas da EFD (Escrituração Fiscal Digital) de diversos documentos fiscais de mercadorias não destinadas a revenda

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

– Anexo V (fls. 260/271). Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso I da Lei nº 6.763/75;

6) saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, devido à falta de escrituração no livro Registro de Entradas da EFD de diversos documentos de aquisição de mercadorias destinadas à revenda e sujeitas à substituição tributária – Anexo VI (fls. 272/284), com base na presunção legal do art. 194, § 5º, inciso I do RICMS/02, e art. 51, parágrafo único, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c Anexo XV do RICMS/02. Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75;

7) aproveitamento indevido de crédito do imposto destacado na Nota Fiscal nº 017986, emitida pela Recorrida para acobertar operação de entrada de mercadoria sem amparo na legislação tributária, causando recolhimento a menor de ICMS no mês de novembro de 2010. São exigidos ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75;

### **Crédito tributário reconhecido pela Recorrida;**

8) falta de entrega de arquivos eletrônicos – EFD referentes ao período de março a maio de 2014. Exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso XXXIV da Lei nº 6.763/75.

A 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.752/15/2ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências: 1) do item 2 do Auto de Infração; 2) do item 3 do Auto de Infração, aquelas relativas aos produtos: bandejas, caixa para pizza, disco para pizza, embalagem redonda com tampa, refil para bolo com furo, resinite em PVC, saco para embalagem a vácuo, saco papel kraft, tampa para rocambole, todos descritos às fls. 553. Deve ser considerado quando da liquidação do crédito tributário o reconhecimento de parte das exigências e os recolhimentos efetuados pelo contribuinte. Vencidos, em parte, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Relatora) e José Luiz Drumond, que não concordavam com a exclusão do item 2 do Auto de Infração. Em seguida, à unanimidade, em acionar o permissivo legal, art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75 para reduzir: 1) a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso XXXIV à 50% (cinquenta por cento) do seu valor, nos termos do art. 53, § 3º c/c § 13, todos da Lei nº 6.763/75 e 2) à 5% (cinco por cento) do seu valor a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Mediante declaração na decisão, foi interposto de ofício, pela 2ª Câmara de Julgamento, o presente Recurso de Revisão.

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I e § 2º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida, desfavorável à Fazenda Pública Estadual, foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

**Do Mérito**

Cumprido de início ressaltar que esta decisão engloba o reexame da matéria, cuja decisão foi contrária à Fazenda Pública Estadual, inclusive aquela não decidida pelo voto de qualidade, nos termos do disposto no § 2º do art. 163 c/c o parágrafo único do art. 168, todos do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, no período de 01/01/09 a 31/05/14, das seguintes irregularidades fiscais, as quais foram parcialmente reconhecidas pela Recorrida, conforme “Termo de Reconhecimento Parcial de Débito” (fls. 306/307), resultando na lavratura do Auto de Infração nº 01.000221016-81, para fins de parcelamento (fls. 309/315):

1) falta de recolhimento de ICMS/ST, em virtude de entradas desacobertas de documento fiscal, relativo a mercadorias sujeitas à substituição tributária, no exercício de 2010, apuradas mediante levantamento quantitativo – Anexo I. Foram exigidos ICMS/ST, Multa de Revalidação (em dobro), prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, e Multa Isolada (20%), capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75. **Crédito tributário reconhecido pela Recorrida;**

2) utilização de notas fiscais de entrada declaradas ideologicamente falsas, com o indevido aproveitamento de créditos de ICMS, causando recolhimento a menor do imposto – Anexo II. Foram exigidos 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. **Crédito tributário parcialmente reconhecido pela Recorrida;**

3) aproveitamento indevido de créditos do imposto destacado em notas fiscais de aquisição de materiais de uso/consumo, acarretando recolhimento a menor de ICMS – Anexo III. Foram exigidos ICMS, Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. **Crédito tributário parcialmente reconhecido pela Recorrida;**

4) falta de recolhimento do diferencial de alíquota de ICMS, nas aquisições interestaduais de produtos destinados a uso/consumo do estabelecimento – Anexo IV. Foram exigidos ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. **Crédito tributário reconhecido pela Recorrida;**

5) falta de escrituração no livro Registro de Entradas da EFD de diversos documentos fiscais de mercadorias não destinadas à revenda – Anexo V. Foi exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso I da Lei nº 6.763/75;

6) saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, devido à falta de escrituração no livro Registro de Entradas da EFD de diversos documentos de aquisição de mercadorias destinadas à revenda e sujeitas à substituição tributária – Anexo VI, com base na presunção legal do art. 194, § 5º, inciso I do RICMS/02, e art. 51, parágrafo único, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c Anexo XV. Foi exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75;

7) aproveitamento indevido de crédito do imposto destacado na Nota Fiscal nº 017986, emitida pela própria Recorrida para acobertar suposta operação de entrada de mercadoria sem amparo na legislação tributária, apurando recolhimento a menor de ICMS no mês de novembro de 2010. Foram exigidos o ICMS, a Multa de Revalidação,

prevista no art. 56, inciso II, e a Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. **Crédito tributário reconhecido pela Recorrida;**

8) falta de entrega de arquivos eletrônicos – EFD, referentes ao período de março a maio de 2014. Foi exigida a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso XXXIV da Lei nº 6.763/75.

Vale ressaltar que as exigências fiscais concernentes às irregularidades dos itens 1, 4 e 7 do Relatório do Auto de Infração foram integralmente reconhecidas pela Recorrida, conforme “Termo de Reconhecimento Parcial de Débitos” de fls. 306/307, razão pela qual não serão abordadas.

Passa-se, então, à análise das irregularidades cuja decisão foi contrária à Fazenda Pública Estadual.

**Utilização de notas fiscais de entrada declaradas ideologicamente falsas, com o indevido aproveitamento de créditos de ICMS**

A Fiscalização constatou que a Recorrida recolheu a menor o ICMS, tendo em vista o aproveitamento indevido de créditos do imposto destacado em notas fiscais declaradas ideologicamente falsas pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, conforme Atos Declaratórios publicados no Diário Oficial de Minas Gerais, nos termos do art. 39, § 4º, inciso II da Lei nº 6.763/75:

Art. 39 - Os livros e documentos fiscais relativos ao imposto serão definidos em regulamento, que também disporá sobre todas as exigências formais e operacionais a eles relacionadas.

(...)

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

(...)

II - ideologicamente falso:

a) 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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) o documento relativo a recolhimento de imposto com autenticação falsa;

Foram exigidos ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75. Nas operações em que não houve aproveitamento de crédito, exigiu-se apenas a citada multa isolada, tendo em vista a utilização de documento ideologicamente falso.

A Câmara *a quo*, excluiu as exigências fiscais deste item, por entender que restou comprovada a real e efetiva ocorrência das operações descritas nas notas fiscais objeto da autuação. Entretanto, essa decisão deve ser reformada, conforme descrito a seguir.

A Fiscalização elaborou planilha, às fls. 102/105, relacionando os documentos declarados ideologicamente falsos, com identificação do crédito de ICMS estornado, quando apropriado indevidamente, e da multa isolada exigida.

Às fls. 106/208, foram colacionados documentos com as informações dos atos declaratórios de falsidade ideológica emitidos pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG, cópias do Diário Oficial demonstrando a publicação dos referidos atos, cópias das notas fiscais objeto de autuação e cópias de páginas do livro Registro de Entradas indicando a escrituração (utilização) das mencionadas notas fiscais.

Sobre a matéria, cumpre registrar que o art. 23 da Lei Complementar nº 87/96 e o art. 30 da Lei nº 6.763/75, a seguir transcritos, estatuem que o direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, está condicionado à idoneidade da documentação, sendo que a apropriação indevida de créditos enseja recolhimento a menor do imposto:

Lei Complementar nº 87/96

Art. 23 - O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Lei Estadual nº 6.763/75

Art. 30 - O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido a mercadoria ou o bem ou para o qual tenha sido prestado o serviço, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação.

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, o que não foi observado pela Recorrida. Confira-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

V- a operação ou 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)

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

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 suas emissões.

A expedição de um ato declaratório é precedida de diligências especialmente efetuadas para a verificação e comprovação de qualquer uma das situações irregulares elencadas no RICMS/02. Ampla divulgação é dada aos atos expedidos pela Autoridade Fazendária, mediante a sua publicação no Diário Oficial, constando os motivos que ensejaram a declaração de falsidade/inidoneidade dos respectivos documentos.

Assim, o ato declaratório tem o condão apenas de atestar uma situação preexistente, não cria nem estabelece coisa nova.

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

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

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.

Destaca-se que os atos declaratórios foram publicados em datas anteriores ao início da ação fiscal e não houve contestação dos atos de falsidade relacionados no presente lançamento, nos termos do disposto no art. 134-A do RICMS/02, como 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:

Cumprido salientar que não há qualquer dúvida quanto à caracterização dos documentos fiscais como ideologicamente falsos. O ato declaratório, além de configurar formalmente a irregularidade, descreve a situação que ensejou a declaração,

demonstrando de maneira inequívoca ser os documentos fiscais, materialmente, inábeis para legitimar o aproveitamento de créditos.

Ressalta-se, ainda, as disposições contidas no art. 135 do RICMS/02, *in verbis*:

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

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

Com relação às consultas feitas pela Recorrida no Sintegra, elas não são capazes de comprovar a regularidade das empresas emitentes dos documentos fiscais declarados ideologicamente falsos. A própria consulta do Sintegra traz a seguinte informação: *“os dados acima estão baseados em informações fornecidas pelos próprios contribuintes cadastrados. Não valem como certidão de sua efetiva existência de fato e de direito, não são oponíveis à Fazenda e nem excluem a responsabilidade tributária derivada de operações com eles ajustadas”*.

Quanto ao fato das notas fiscais eletrônicas terem sido autorizadas no portal da NF-e, cabe mencionar que isso não atesta a idoneidade do documento fiscal, conforme § 1º da Cláusula Quarta do Ajuste SINIEF nº 07/05:

Cláusula quarta O arquivo digital da NF-e só poderá ser utilizado como documento fiscal, após:

I - ser transmitido eletronicamente à administração tributária, nos termos da cláusula quinta;

II - ter seu uso autorizado por meio de Autorização de Uso da NF-e, nos termos da cláusula sexta.

§ 1º - Ainda que formalmente regular, não será considerado documento fiscal idôneo a NF-e que tiver sido emitida ou utilizada com dolo, fraude, simulação ou erro, que possibilite, mesmo que a terceiro, o não-pagamento do imposto ou qualquer outra vantagem indevida.

Destaca-se que a simples apresentação de cópias de cheques, boletos e extratos bancários contendo os pagamentos não é prova suficiente da idoneidade das notas fiscais, uma vez que não é possível deles extrair o efetivo repasse dos recursos financeiros da empresa Recorrida para a suposta fornecedora das mercadorias.

Os comprovantes de pagamento das transações, juntados aos autos pela Defesa, não são suficientes para concluir que ela seja uma adquirente de boa-fé, conforme o entendimento externado na jurisprudência do STJ citada.

Reitera-se que a simples apresentação de cópias de cheques e extratos bancários, contendo as informações sobre os supostos pagamentos, não é prova suficiente de que as operações retratadas nos documentos fiscais ocorreram.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os recursos financeiros utilizados como pagamento, mesmo transitando pelas contas bancárias da empresa, se não comprovado, de forma inequívoca, que houve o repasse de tal recurso para o suposto fornecedor e, também, não levado à contabilização, não comprova a boa-fé do adquirente à luz da jurisprudência do STJ.

Acrescenta-se que, analisando os documentos acostados pela Recorrida, verifica-se que sequer foram apresentados microfilmes dos cheques (verso/anverso), o que dificulta qualquer análise acerca da boa-fé do adquirente.

Ressalta-se que a Recorrida apresentou, às fls. 362/365, cópias de cheques que teriam sido emitidos para pagamento referente à Nota Fiscal nº 0239 (fls. 366) da Itaipu Ind. Com. Prod. Alimentícios Ltda. Observa-se que, no campo “Fatura” da nota fiscal, consta “pagamento a prazo para 18/10”. Tal fato não se coaduna com a forma do suposto pagamento em relação ao qual foram emitidos quatro cheques de uma única conta bancária, na mesma data (14/10/09) e todos pré-datados para 18/10/09, para pagamento a um único suposto fornecedor.

Salienta-se que o fato dos cheques apresentarem-se nominais à Itaipu Ind. Com. Prod. Alimentícios Ltda não é prova suficiente de que o recurso financeiro foi, de fato, destinado à citada empresa. Cumpre lembrar que cheques podem ser endossados para outra pessoa, sendo que nestes autos não há comprovação de que isso não ocorreu.

Nota-se que o mesmo pode ser verificado às fls. 384/387.

Dessa análise de documentos colacionados aos autos pela Recorrida, salienta-se, também, que alguns boletos bancários, a título de exemplo, às fls. 376, 426, 442 e 458, que a Defesa alega corresponder à cobrança de notas fiscais objeto de autuação, demonstram que o respectivo pagamento é cedido à empresa diversa da remetente da nota fiscal, o que fragiliza a aludida comprovação.

Ressalta-se que a decisão deste Conselho, anexada às fls. 489/495 pela Recorrida (Acórdão nº 4.269/14/CE), foi no sentido de abarcar a tese de boa-fé da recorrente, tendo em vista o conjunto probatório levado aos autos, que, segundo a decisão majoritária, demonstrou a legalidade dos atos praticados pela empresa, o que não ocorreu no presente caso.

Ademais, as decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes não têm efeito vinculante.

Assim, pelo conjunto dos documentos acostados aos autos, afigura-se plenamente caracterizada a infringência à legislação tributária, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado.

Como não constam nos autos provas capazes de elidir o trabalho fiscal, a decisão deve ser reformada, pois é legítimo o estorno do crédito com a consequente exigência de ICMS e multas de revalidação e Isolada, esta última prevista no inciso XXXI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

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

Correta, também, a exigência somente da citada multa isolada pela utilização de documento fiscal ideologicamente falso, naqueles casos em que não houve aproveitamento de crédito.

Portanto, as exigências fiscais devem ser restabelecidas.

**Aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacado em notas fiscais de aquisição de materiais de uso/consumo**

A Fiscalização constatou o recolhimento a menor de ICMS decorrente do aproveitamento indevido de créditos do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição de materiais de uso e consumo, contrariando o disposto no art. 33, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, que postergou esse direito para janeiro de 2020:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020; (Redação dada pela Lcp nº 138, de 2010)

O RICMS/02, por sua vez, prevê:

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

I - a operação que ensejar a entrada de mercadoria ou de bem ou a prestação que ensejar o recebimento de serviço estiverem beneficiadas por isenção ou não incidência, ressalvadas as disposições em contrário previstas neste Regulamento;

II - a operação subsequente com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante deva ocorrer com isenção ou não incidência, ressalvado o disposto no inciso III do caput e no § 1º, ambos do artigo 5º deste Regulamento;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2019, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento; (...) (grifou-se)

Para esta irregularidade, foram exigidos ICMS, multa de revalidação e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, estando o crédito tributário demonstrado no Anexo III dos autos (fls. 209/258).

Às fls. 209/211, a Fiscalização relacionou os documentos relativos às aquisições de materiais destinados a uso e consumo da empresa, cujo aproveitamento de crédito é indevido, identificando o crédito de ICMS estornado e a multa isolada exigida e, às fls. 212/258, apresentou cópia dos DANFES das referidas notas fiscais.

A Recorrida reconheceu as exigências fiscais relativas ao estorno dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de sacolas plásticas.

Destaca-se que o cerne da questão consiste no correto enquadramento dos materiais para efeito de aproveitamento de crédito, ou seja, uso e consumo, como imputado pela Fiscalização, ou embalagem, como pretendido pela Recorrida.

Para efeitos tributários, considera-se “embalagem” o invólucro ou recipiente que tenha por função principal acondicionar a mercadoria, ainda que em substituição à original, incluindo-se, também, nesse conceito aqueles elementos que a componham, protejam ou lhe assegurem resistência, resultando daí alteração na apresentação do produto, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria.

Nesse sentido encontra-se a Consulta de Contribuintes nº 224/07, respondida pela Superintendência de Tributação-SUTRI da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais-SEF/MG:

### **CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 224/07**

PTA Nº: 16.000170995-75

ORIGEM: Betim – MG

CRÉDITO DE ICMS – EMBALAGEM – CARACTERIZAÇÃO – Conforme determinação contida no art. 222, inciso II, alínea d, c/c art. 66, inciso V, alínea a, ambos da Parte Geral do RICMS/2002, para **efeitos tributários, considera-se embalagem o produto que importe em alterar a apresentação da mercadoria pela sua colocação, ainda que em substituição à original, incluindo todos os elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria.** (Grifou-se)

Para verificar se os produtos relacionados nas notas fiscais objeto da autuação enquadram-se no conceito retrotranscrito, deve-se considerar as funções de cada um deles, posto que, em princípio, podem ser utilizados tanto como material de embalagem quanto como bens de uso e consumo do estabelecimento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, analisando os referidos itens, observa-se que “bandejas”, “caixa para pizza”, “embalagem redonda com tampa”, “refil para bolo com furo”, “resinite em PVC”, “saco para embalagem a vácuo”, “saco papel *kraft*” e “tampa para rocambole”, todos descritos às fls. 553, fazem parte do processo de industrialização dos alimentos que serão posteriormente comercializados, ou seja, são produtos que compõem as mercadorias (bolos, pizzas, etc.) destinadas à comercialização, acondicionando-as no processo de fabricação, têm a função de embalagem, o que permite o aproveitamento do crédito de ICMS decorrente de sua aquisição.

São, portanto, insumos que integram o produto final, pois não são separados da mercadoria a ser vendida, acompanhando-a desde sua produção e incorporando o preço final do produto a ser comercializado pela Recorrida.

No tocante aos demais itens, verifica-se que eles não alteram a apresentação do produto final, destinando-se apenas a facilitar o transporte da mercadoria (tais como “bobina picotada”, “bobina solda estrela”, “saco ad. cesta básica”) ou ao uso e consumo do setor de lanchonete/padaria (tal como “arame de ferro recortado”), sendo, portanto, considerados como materiais de uso e consumo da empresa.

Portanto, corretas as exigências fiscais relativas aos itens que compõem esta irregularidade, exceto as relativas aos produtos “bandejas”, “caixa para pizza”, “embalagem redonda com tampa”, “refil para bolo com furo”, “resinite em PVC”, “saco para embalagem a vácuo”, “saco papel *kraft*” e “tampa para rocambole”, todos descritos às fls. 553, por se caracterizarem como embalagem das mercadorias industrializadas pela Recorrida.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em lhe dar provimento parcial para restabelecer a exigência do item 2 do Auto de Infração. Vencidos, em parte, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), Bernardo Motta Moreira e Carlos Alberto Moreira Alves, que lhe negavam provimento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume e, pela Recorrente, assistiu ao julgamento o Dr. Rodrigo de Castro Lucas. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro José Luiz Drumond.

**Sala das Sessões, 02 de outubro de 2015.**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Presidente**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Relator**

D

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.507/15/CE Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000219339-85  
Recurso de Revisão: 40.060138582-83  
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento  
Recorrida: Supermercado Peixoto & Filhos Ltda  
Proc. S. Passivo: Rodrigo de Castro Lucas/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

---

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, 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.

Trata-se de Recurso de Revisão da Fazenda Pública Estadual relativo a recolhimento a menor o ICMS, tendo em vista o aproveitamento indevido de créditos do imposto destacado em notas fiscais declaradas ideologicamente falsas pela Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG), conforme Atos Declaratórios publicados no Diário Oficial de Minas Gerais, nos termos do art. 39, § 4º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

São exigidos o ICMS, a multa de revalidação e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75. Nas operações em que não houve aproveitamento de crédito, exige-se apenas a citada multa isolada, tendo em vista a utilização de documento ideologicamente falso.

Cumprir registrar que consta dos autos a alegação da Recorrida de que ela pesquisou, previamente, na página virtual da SEF/MG a regularidade fiscal dos fornecedores que emitiram as notas fiscais que geraram a glosa do crédito de ICMS.

E, ainda, restou também comprovado que todas as operações com os referidos fornecedores se consumaram, conforme documentos comprobatórios dos pagamentos das operações realizadas, por meio de boletos ou cheques (fls. 362/487).

É pacífico o entendimento jurisprudencial de que o comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal emitida pela empresa vendedora posteriormente seja declarada ideologicamente falsa, pode aproveitar o crédito do ICMS pelo princípio da não cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, nos termos da Súmula 509 do STJ:

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A não cumulatividade do ICMS está expressamente prevista na Constituição Federal:

### Constituição Federal

Art. 155 (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá o 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 não cumulatividade do ICMS faz nascer para os contribuintes, quando da efetiva entrada de mercadorias em seu estabelecimento, um crédito contra o sujeito ativo (Estados e Distrito Federal) consoante a norma legal retrotranscrita, conferindo, dessa forma, ao sujeito passivo do ICMS o direito de abatimento, oponível ao Poder Público

Assim, reiterando, pelos documentos relativos ao ato declaratório de falsidade é possível verificar que a Recorrida, à época das operações comerciais, tinha as informações da empresa como em regular funcionamento e que foi publicado após ter ocorrido as operações autuadas.

Portanto, uma vez que foram realizadas as operações de circulação de mercadorias, representadas por negócios jurídicos de compra e venda, nos quais houve a incidência do tributo, legítimo é o aproveitamento dos respectivos créditos de ICMS, independentemente da situação empresarial e fiscal do fornecedor dos bens ou do efetivo pagamento do imposto, nego provimento ao Recurso de Revisão.

**Sala das Sessões, 02 de outubro de 2015.**

**Antônio César Ribeiro  
Conselheiro**