

Acórdão: 23.042/18/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000904408-10  
Impugnação: 40.010144965-26  
Impugnante: Mecânica Industrial Nunes Eireli  
IE: 459884552.00-72  
Coobrigado: José Espedito Nunes  
CPF: 051.228.806-20  
Proc. S. Passivo: Élcio Fonseca Reis/Outro(s)  
Origem: DFT/Belo Horizonte

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - EIRELI - CORRETA A ELEIÇÃO.** O titular da empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI), prevista no art. 980-A do Código Civil, responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, por força do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional - CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75. Comprovado nos autos a prática de atos que repercutiram no descumprimento das obrigações tributárias. Legítima a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 150, § 4º c/c o art. 149, inciso VII do CTN, incumbe à Fiscalização Fazendária o lançamento de ofício, quando não haja a declaração e o recolhimento do valor do ICMS devido, em face de fraude, dolo ou simulação do contribuinte, o que atrai a aplicação da regra do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional. O prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

**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 e da real e efetiva ocorrência da operação descrita nas notas fiscais, legítimas as exigências de ICMS e das Multas, de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e, Isolada prevista no art. 55, inciso XXXI, ambos da Lei nº 6.763/75. Entretanto deverá ser adequada a Multa Isolada ao disposto no inciso I do § 2º do art. 55 da citada lei c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

**Decadência não reconhecida. Decisão unânime.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, em virtude de ter a Autuada aproveitado, indevidamente, nos meses de abril, maio, junho, agosto, outubro, novembro e dezembro de 2012, créditos do imposto destacado em notas fiscais declaradas ideologicamente falsas pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 131/160, acompanhada dos documentos de fls. 161/195, com os seguintes argumentos, em síntese:

- aduz a falta de competência das Delegacias Fiscais de Transito para fiscalizar ações que não estão estejam em seu âmbito de competência;

- argui a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN;

- sustenta que o lançamento do crédito tributário não merece prosperar, pois as mercadorias foram adquiridas pela Impugnante e o crédito legítimo e legal foi aproveitado conforme previsão no princípio da não cumulatividade nos termos do art. 155, § 2º, inciso I da Constituição da República;

- cita jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça (STJ), a qual decidiu que o adquirente de boa-fé não pode ser responsabilizado pela irregularidade de notas fiscais emitidas por fornecedores, cujos atos declaratórios de inidoneidade foram expedidos após a emissão dos documentos, podendo aproveitar os créditos destacados nas notas fiscais desde que a efetiva realização das operações sejam comprovadas;

- requer o cancelamento do Auto de Infração em relação às competências dos meses de julho a dezembro de 2012, tendo em vista o lançamento anterior cujas exigências estão consubstanciadas no PTA nº 01.000.205.584-55;

- entende que as multas de revalidação e isolada possuem natureza confiscatória.

Pede a procedência da impugnação.

Fiscalização manifesta-se às fls. 198/212, quando refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 11/04/18, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de Substabelecimento apresentado da Tribuna. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em converter o julgamento em diligência para que a Fiscalização traga aos autos a portaria que estabelece a competência da Delegacia responsável pelo lançamento, nos termos

do inciso IV do art. 42 do Decreto nº 45.780/11. Em seguida, vista à Impugnante. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Felipe Jordan Trajano Monteiro e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marco Túlio Caldeira Gomes.

A Fiscalização colaciona aos autos o documento de fls. 218 e manifesta-se às fls. 219.

Aberta vista para a Impugnante, que se manifesta às fls. 228/233.

A Fiscalização, novamente, manifesta-se às fls. 235/237.

Em sessão realizada em 24/07/18, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 08/08/18. Pela Impugnante, assistiu à deliberação o Dr. Felipe Jordan Trajano Monteiro.

---

## ***DECISÃO***

### **Da Preliminar**

#### **Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão da Delegacia Fiscal de Trânsito – DFT não ser órgão competente para fiscalizar inconsistências entre o aproveitamento de créditos do ICMS e o cumprimento de obrigações acessórias.

Sustenta que as Delegacias Fiscais de Trânsito somente podem formalizar o crédito tributário, aplicar penalidades e arrecadar tributos em relação à execução do controle fiscal do trânsito e da circulação de mercadorias, bens e serviços e nada mais, além disso.

Da tribuna, na primeira sessão de julgamento, a Impugnante ressalta que a sede da empresa situa-se em Ouro Branco e que, portanto, não está enquadrada dentre as cidades sujeitas à fiscalização da DFT/Belo Horizonte e que ocorreu quebra de circunscrição.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Primeiramente, quanto à circunscrição fazendária estadual de Minas Gerais do Município de Ouro Branco – MG, antigamente, segundo o Anexo I da Resolução SEF/MG nº 3.344/03, sua área de abrangência estava sujeita às atribuições fiscais das Delegacias Fiscais/BH - 1, 2, 3 e 4, que estavam subordinadas à SRF-I/BH (Superintendência Regional da Fazenda de Belo Horizonte – Área 1), sendo, exatamente, este o equívoco da Impugnante, quanto ao argumento de “quebra de circunscrição” da DFT/BH, uma vez que não teria sido publicada a Portaria Administrativa necessária à delegação de atribuições fiscais sobre Município, fora de sua área de abrangência.

Nada obstante, a Resolução SEF/MG nº 3.344/03 foi revogada pelo Decreto Estadual nº 45.205/09 e que foi, posteriormente, revogado pelo Decreto nº 45.781/11, que alterou a organização da SEF/MG.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O fato é que desde a edição do Decreto Estadual nº 45.205/09, o Município de Ouro Branco – MG foi transposto para a área de abrangência fiscal da SRF-II/BH e para a DF/BH-1 a ela subordinada, logo, era desnecessária a expedição de portaria administrativa para possibilitar a “quebra de circunscrição”.

Ademais, em fundamentação secundária, o art. 5º, parágrafo único, do Decreto Estadual nº 45.781/11 autoriza a “quebra de circunscrição” para a atividade de fiscalização fiscal sobre empresas situadas em Municípios, fora da área de abrangência fiscal, desde que atenda a certos critérios objetivos fixados pela Subsecretaria da Receita Estadual, *in litteris*:

Decreto nº 45.781/11

Art. 5º As atividades das Delegacias Fiscais e das Delegacias Fiscais de Trânsito, previstas no Anexo II, serão definidas de acordo com o planejamento fiscal da Subsecretaria da Receita Estadual.

Efeitos de 24/11/2011 a 03/12/2012 - Redação Original

“Parágrafo único. O planejamento fiscal a que se refere o caput poderá determinar que as atividades sejam distribuídas, entre as Delegacias Fiscais e as Delegacias Fiscais de Trânsito, sem a necessária observância das respectivas áreas de abrangência, obedecendo a critérios tais como agrupamento de contribuintes em função de sua atividade econômica no Estado, segmento de atuação no mercado ou volume de faturamento, dentre outros, sem prejuízo da classificação vigente dos Auditores Fiscais da Receita Estadual.”

(Grifou-se).

Deveras, o município de Ouro Branco pertence à circunscrição da Superintendência Regional da Fazenda II de Belo Horizonte – SRFII/BH e, portanto, os contribuintes com domicílio fiscal naquele município estão sujeitos à fiscalização pela DFT/Belo Horizonte, que detém competência legal para a prática dos atos necessários à formalização de créditos tributários, nos termos do art. 42, incisos III e IV do Decreto nº 45.780/11 supra transcrito, revogado pelo Decreto nº 47.348, de 24/01/18, com a mesma redação.

Assim, a suposta “quebra de circunscrição” não se aplica ao caso em exame, pois a Contribuinte é da circunscrição da DFT/Belo Horizonte, não se aplicando a Portaria SRE nº 116, de 21/12/12, editada nos termos do art. 5º-A do Decreto nº 45.781/11 c/c art. 22 do RPTA.

Tanto isso é verdade que o referido art. 5º-A do Decreto nº 45.781/11 teve a sua redação alterada pelo Decreto Estadual nº 46.058/12, que gerou efeitos jurídicos, a partir do dia 04/10/12, logo, se a lavratura do Auto de Infração foi realizada pela DFT/BH no dia 04/12/17, despidiendia era à essa época a expedição de Portaria Administrativa Estadual autorizando a delegação de atribuições fiscais à DFT/BH para a fiscalização de empresa, situada no Município de Ouro Branco – MG.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registra-se por oportuno que a lavratura do Auto de Infração foi realizada por Auditor Fiscal da Receita Estadual - AFRE, conforme preceitua o art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN. Confira-se:

### CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Quanto à alegação da Impugnante de que cabe à DFT (Delegacia Fiscal de Trânsito) apenas o controle fiscal do trânsito de mercadorias, bens e serviços e da autuação fiscal referente apenas às irregularidades constatadas no realizar deste tipo de procedimento, a não ser que haja acordo prévio com a DF, a SRF e a SUFIS respectivas, *ex vi* do art. 42, inciso IV do Decreto Estadual nº 45.780/11, não merece guarida, conforme, doravante, será explanado.

Em primeiro lugar, o art. 21, parágrafo único do RPTA, dispõe que as ordens de serviço, expedidas pela autoridade competente, devem trazer a delegação de competência fiscal, explicitamente, em seu bojo, logo, não existe previsão legal de descrição expressa da delegação de competência no corpo do Auto de Infração para legitimá-lo.

Em segundo lugar, malgrado a certidão de fls. 218 expedida pelo Ilustre Superintendente Regional da SRFII/BH seja posterior à lavratura do Auto de Infração, ela não representa o “acordo prévio” de que trata o art. 42, inciso IV do Decreto Estadual nº 45.780/11, conquanto explicita a preexistência do acordo gerencial de trabalho, este famigerado acordo prévio não foi carreado aos autos pelo Fisco Mineiro.

Portanto, cabia ao Fisco o ônus de se comprovar a competência do agente fiscal atuante, de modo a se legitimar e imprimir validade à acusação fiscal descrita no Auto de Infração, uma vez que houve interpelação tempestiva da Impugnante, acerca de vício de competência do ato administrativo de lançamento fiscal. Ônus do qual não se desincumbiu, a partir do instante em que negligenciou a juntada do “Acordo Gerencial de Trabalho” (AGT). Ressalta-se que esta matéria não é apreciável de ofício pelo julgador administrativo.

Nem se diga que o “Acordo Gerencial de Trabalho” seja documento de tramitação *interna corporis* da Administração Pública Fazendária Estadual, porquanto, seria, perfeitamente, possível a disponibilização de cópia do documento ao contribuinte, ainda que realizada, mediante o *print screen* de tela do sistema informatizado de dados da Fazenda Pública Estadual.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesta esteira, em face da inexistência do “acordo prévio” de trabalho fiscal, nos lindes do art. 42, inciso IV, do Decreto Estadual nº 45.780/11, o ato administrativo de lançamento fiscal se encontra eivado de vício de competência, *in litteris*:

Decreto nº 45.780/11

Art. 42. As Delegacias Fiscais de Trânsito têm por finalidade, em sua área de abrangência, executar o controle fiscal do trânsito e da circulação de mercadorias, bens e serviços, atendendo às orientações da Superintendência Regional da Fazenda a que estiverem subordinadas e às diretrizes e normas emanadas das unidades centralizadas, competindo-lhes:

I - coordenar, orientar, acompanhar e executar as atividades de controle fiscal do trânsito e da circulação de mercadorias, bens e serviços, inclusive nos Postos de Fiscalização sob sua subordinação técnica;

II - gerir as ações e os procedimentos de fiscalização e, em articulação com as Administrações Fazendárias, as atividades de controle administrativo-tributário;

III - formalizar o crédito tributário, aplicar penalidades e arrecadar tributos, no âmbito de sua competência;

IV - executar o controle fiscal dos contribuintes, impor Regime Especial de Controle e Fiscalização e exercer todas as atribuições das Delegacias Fiscais naquelas localidades onde houver acordo prévio com a respectiva Delegacia Fiscal e Superintendência Regional da Fazenda e com a Superintendência de Fiscalização;

V - prestar esclarecimentos aos contribuintes, no âmbito de sua competência;

VI - executar ações referentes à cobrança do crédito tributário; e

VII - promover a conscientização sobre o significado social do tributo.

(Grifou-se).

Em que pese o ato administrativo maculado por vício de competência, trata-se de ato administrativo anulável e, não, nulo, como pretendia a Impugnante, segundo as razões expostas alhures. Deveras, as DFTs somente podem realizar a fiscalização do trânsito e da circulação das mercadorias, bens e serviços, quando não haja “acordo prévio” de trabalho, competindo, pois, às DFs, o trabalho de fiscalização por verificação fiscal, isto é, o confronto de informações, da escrita fiscal e dos documentos do contribuinte.

Em terceiro lugar, a certidão de fls. 218 expedida pelo Superintendente Regional da SRFII/BH, que atestou a habilitação da DFT/BH para proceder a presente atuação fiscal, nos termos de suposto acordo gerencial de trabalho, que teria sido

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

realizado no âmbito da aludida Superintendência, representa verdadeira convalidação do ato administrativo de lançamento.

Assim o é, porquanto a autoridade fiscal competente para a prática do ato administrativo de lançamento pode ratificar, discricionariamente, todo o trabalho do agente autuante incompetente, consoante o princípio da autotutela administrativa, *ex vi* do art. 40, inciso II e § 1º do Decreto Estadual n. 45.780/11.

Embora não haja prazo decadencial explícito para a convalidação discricionária do ato administrativo eivado por vício sanável, a boa doutrina sugere a aplicação analógica do art. 54 da Lei n. 9.784/99, que cuida do processo administrativo federal, o qual estipula um prazo decadencial de 5 (cinco) anos para a anulação de atos administrativos com efeitos favoráveis para o administrado.

Saliente-se que a expedição da Certidão exarada pela Superintendência Regional da Fazenda – SRFII/BH, em data posterior à lavratura do Auto de Infração, deu-se em atendimento à Diligência exarada pela 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG em sessão realizada no dia 11/04/18.

Nesta referida certidão, consta a menção à habilitação da DFT/BH para exercer atividade de fiscalização, conforme Acordo Gerencial de Trabalho - AGT, realizado no âmbito da SRFII/BH, em consonância com as diretrizes do planejamento fiscal emanadas pela Superintendência de Fiscalização - SUFIS.

Com o desiderato de reforçar os fundamentos jurídicos de possibilidade de convalidação do ato administrativo eivado por vício de competência, calha trazer a lume os escólios doutrinários de **DI PIETRO, MARIA SYLVIA ZANELLA** (*Direito Administrativo*, 20ª edição; São Paulo: Atlas, 2007; p.226 a 230), quando explana sobre as consequências decorrentes dos vícios dos atos administrativos e sobre as hipóteses de convalidação, *in verbis*:

“(…) Celso Antônio Bandeira de Mello (2004:431), adotando a posição de Antônio Carlos Cintra do Amaral, entende que “o critério importantíssimo para distinguir os tipos de invalidade reside na possibilidade ou impossibilidade de convalidar-se o vício do ato”. Os **atos nulos** são os que não podem ser convalidados; entram nessa categoria:

- a) os atos que a lei assim declare;
- b) os atos em que é materialmente impossível a convalidação, pois se o mesmo conteúdo fosse novamente produzido, seria reproduzida a invalidade anterior; é o que ocorre com os vícios relativos ao objeto, à finalidade, ao motivo, à causa.

São **anuláveis**:

- a) os que a lei assim declare;
- b) os que podem ser praticados sem vício; é o caso dos atos praticados por sujeito incompetente, com vício de vontade, com defeito de formalidade.

(...) Quanto ao **sujeito**, se o ato for praticado com vício de **incompetência**, admite-se a convalidação, que nesse caso recebe o nome de **ratificação**, desde que não se trate de competência outorgada com exclusividade, **hipótese em que se exclui a possibilidade de delegação** ou de avocação; por exemplo, o artigo 84 da Constituição Federal define as matérias de competência privativa do Presidente da República e, no parágrafo único, permite que ele delegue as atribuições mencionadas nos incisos VI, XII e XXV aos Ministros de Estado, ao Procurador-geral da República ou ao Advogado Geral da União; se estas autoridades praticarem um desses atos, sem que haja delegação, o Presidente da República poderá ratificá-los; nas outras hipóteses, não terá essa faculdade.”. (Grifos acrescidos).

Desta forma, sem sombra de dúvidas, verifica-se a ratificação da competência da DFT/BH para proceder à fiscalização da Autuada.

Por fim, o Auto de Infração contém todos os elementos fundamentais para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. O lançamento foi devidamente instruído, todos os requisitos necessários para efetivá-lo foram observados, formais e materiais, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA (Decreto nº 44.747/08).

Induidoso que a Autuada compreendeu a acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação.

Diante disso, rejeitam-se as prefaciais arguidas.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e assim serão analisadas

### **Do Mérito**

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacado em notas fiscais declaradas ideologicamente falsas pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, conforme Atos Declaratórios nºs:

- 05.625.060.0001-88, American Metals Comércio Atacadista de Sucatas e Produtos, publicado no Diário Oficial de Minas Gerais do dia 29/06/13;

- 12.186.060.0001-25, Globo Aço Comércio de Resíduos Metálicos e Plásticos Ltda – EPP, publicado no Diário Oficial de Minas Gerais do dia 05/11/13;

- 13.062.710.0006-33, Plasita Comércio de Sucata Ltda, publicado no Diário Oficial de Minas Gerais do dia 05/08/14;

- 12.672.720.0000.13, MASTEFER Comércio de Ferro e Aço Ltda, publicado no Diário Oficial de Minas Gerais do dia 18/06/15.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme Auto de Infração e Relatório Fiscal (fls. 05/11), os documentos foram declarados ideologicamente falsos nos termos do art. 39, § 4º, inciso II, alínea “a”, subalíneas “a3” e “a5” da Lei nº 6.763/75 e art. 133-A, inciso I, alíneas “c” e “e” do RICMS/02. Confira-se:

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;

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

(...)

A Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito da Fiscalização de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a dezembro de 2012, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador e, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública Estadual tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Quanto à prejudicial de mérito da decadência do lançamento fiscal, ainda que se entenda que o ICMS seja imposto, sujeito ao lançamento por homologação,

visto que o contribuinte antecipa o seu pagamento, prestando as informações pertinentes ao Fisco nas DAPIs e que, portanto, estaria sujeito à regra do art. 150, § 4º do CTN, este dispositivo legal não pode ser aplicado *in casu*, em face da necessidade do lançamento de ofício do art. 149 do CTN.

Assim o é, porque inexistente o que se homologar, visto que a autuação fiscal é de falta de recolhimento do ICMS pela utilização indevida de créditos escriturais, de modo a se reduzir ou extinguir o pagamento do imposto, oriundas de operações inidôneas ou ideologicamente falsas.

Deste modo, se o contribuinte não pagou o ICMS, porque se valeu de créditos escriturais artificiais, decorrentes de operação mercantil de entrada em seu estabelecimento, que seja falsa ou ideologicamente falsa, então, nada recolheu ao erário estadual, o que significa que também não há nada a se homologar pelo Fisco Estadual.

Sob o espeque do art. 149, inciso VII do CTN, coube o lançamento de ofício pela Fiscalização Estadual, o que atrai a aplicação da regra do art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Assim sendo, a decadência somente se operaria no dia 31/12/17. Contudo a intimação do Auto de Início de Ação Fiscal ocorreu no dia 10/11/17, ou seja, antes de se decair o seu direito de lançar.

Em adição, segundo o parágrafo único do art. 173 do CTN, a notificação ao contribuinte de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento representa o termo inicial de contagem do prazo decadencial, logo, a data de intimação do AIAF (Auto de Início de Ação Fiscal) já bastaria como ato representativo de exigência fiscal da obrigação tributária ao contribuinte, suficiente para se pôr fim à decadência do seu direito de lançar. Ressalta-se que a intimação do AIAF ocorreu no dia 10/11/17 (fls. 03).

Ademais, enquanto na ação exploratória fiscal ou na rotina de monitoramento do contribuinte, o Fisco ainda esteja apenas analisando os documentos e a escrituração fiscal do contribuinte, inexistente a identificação exata de ação ou omissão irregular dele, a ponto de justificar o início de ação fiscal contra ele.

Em contrapartida, com a adoção de medidas preparatórias à ação fiscal, tal como ocorre com o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), o Fisco mineiro já identificou uma conduta irregular do contribuinte, que justifica a autuação fiscal subsequente, tanto que nesta fase do trabalho fiscal, o auditor fiscal solicita “livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com a indicação do período e do objeto da fiscalização”, nos moldes do art. 70 do RPTA.

Como se pode perceber, ainda que não tenha sido descrito de forma clara e pormenorizada a infração fiscal cometida pelo contribuinte, o que ocorrerá com a lavratura do Auto de Infração (AI), no ensejo da intimação do AIAF, o contribuinte já não pode mais oferecer denúncia espontânea e tem ciência inequívoca do desejo do Fisco de exigir crédito fiscal próprio e específico, interrompendo, pois, a expectativa jurídica do contribuinte de perdão tácito pelo decurso de tempo significativo em estado de inércia.

Desta feita, a reivindicação de crédito tributário pelo Fisco mineiro, em tempo legal hábil, evita o sepultamento de sua pretensão ao cumprimento de obrigação por parte do contribuinte, desde que essa reivindicação seja específica, isto é, delimitável quanto ao seu objeto e período, ainda que não haja descrição pormenorizada do inadimplemento ou ilícito fiscal.

A atitude de exercício do direito pelo seu titular legítimo, em tempo hábil, merece abrigo do ordenamento jurídico positivo, pois corresponde a um direito potestativo e atrai a aplicação do princípio de justiça, em detrimento do princípio da segurança jurídica, quando haja razoabilidade do tempo já transcorrido, em que tenha permanecido inerte.

No tocante ao histórico de embate entre a aplicação do art. 173, inciso I do CTN ou de seu art. 150, § 4º, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou a seguinte posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em apreço):

**“DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART.20, §4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART.150, §4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART.173, INC.I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...). TJMG – PROC. Nº 1.0024.05.692077-0/001 (1); RELATORA: DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUBL.30/03/2007”.**

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório de comunicação não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, inciso I do CTN.

Na mesma toada, decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o **Recurso Especial n.182.241 - SP (1998/0052800-8)**, *in verbis*:

EMENTA TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

2. RECURSO ESPECIAL NÃO-PROVIDO.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO JOAO OTÁVIO DE NORONHA:

A QUESTÃO POSTA NOS AUTOS DIZ RESPEITO À CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

**O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE NAS HIPÓTESES EM QUE A LEGISLAÇÃO ATRIBUA AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO DE TRIBUTOS SEM A PRÉVIA ANÁLISE DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.** NESTA MODALIDADE DE LANÇAMENTO, A APURAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS, DA BASE DE CÁLCULO E DO PAGAMENTO DA EXAÇÃO DEVERÁ SER EFETUADA PELO SUJEITO PASSIVO, PRÉVIA, AUTÔNOMA E INDEPENDENTEMENTE DE QUALQUER INICIATIVA DO FISCO.

MUITO BEM, EFETUADA PELO SUJEITO PASSIVO AS ATIVIDADES E CUMPRIDOS OS DEVERES QUE LHE FORAM IMPOSTOS PELA LEI, PRIMORDIALMENTE O PAGAMENTO DA EXAÇÃO, CABE AO FISCO APENAS HOMOLOGÁ-LOS, O QUE, POR CONSEQUENTE, RESULTA NA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NA FORMA DO ART. 156, VII, DO CTN ("ART. 156. EXTINGUEM O CRÉDITO TRIBUTÁRIO:(...) VII - O PAGAMENTO ANTECIPADO E A HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ARTIGO 150 E SEUS 1º E 4º; "). DEVE SER FRISADO QUE ESSA HOMOLOGAÇÃO PODE SER EXPRESSA OU TÁCITA, ESTA OCORRE NA HIPÓTESE EM QUE O SUJEITO PASSIVO CUMPRIR FIELMENTE TODAS AS SUAS OBRIGAÇÕES, OU SEJA, SEM QUE HAJA

MANIFESTAÇÃO EXPRESSA DO FISCO, BEM COMO DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

**NA REALIDADE, A HOMOLOGAÇÃO DA ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE, SEJA DO PAGAMENTO, SEJA DOS PROCEDIMENTOS DE APURAÇÃO DA MATERIALIDADE DO FATO GERADOR DA QUAL NÃO RESULTE TRIBUTO A PAGAR, QUALIFICA-SE APENAS COMO UM ATO DE FISCALIZAÇÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, CUJA FINALIDADE É EXERCER O CONTROLE DE LEGALIDADE E CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES PELO SUJEITO PASSIVO.**

DIANTE DISSO, HÁ DE SE INDAGAR: COMO SE EMPREGA, EM TAIS ATIVIDADES, A DEFINIÇÃO DE LANÇAMENTO, SOBRETUDO, QUANDO ESTE SE CONCEITUA, A TEOR DO DISPOSTO NO ART. 142 DO CTN, COMO A APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL, DO MONTANTE DO TRIBUTO DEVIDO, DA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO E, SENDO O CASO, DA APLICAÇÃO DE PENALIDADE? ENTENDO QUE, EM CASOS COMO TAIS QUANDO A FUNÇÃO ADMINISTRATIVA CINGE-SE À HOMOLOGAÇÃO DE ATOS DO SUJEITO PASSIVO, INEXISTE A FIGURA TÍPICA DO LANÇAMENTO, O QUE OCORRE, NA VERDADE, É UM "ATO CONFIRMATIVO DA LEGALIDADE DO PAGAMENTO, COMO VALOR JURÍDICO DE QUITAÇÃO" (ALBERTO XAVIER, DO LANÇAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, EDITORA FORENSE, 3ª EDIÇÃO, PÁG. 87).  
(GRIFOS ACRESCIDOS).

Em decisão de 19/10/10, o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN, na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.119.262-MG, com a seguinte ementa:

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº1.119.262-MG

RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR: GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA – PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART.173, I, DO CTN.

1. A QUESTÃO QUE ENVOLVE A NATUREZA DE INSUMO DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA, PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E, BEM ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DO ART.20 DA LEI COMPLEMENTAR N.87/96, QUANDO DIRIMIDA A PARTIR DE ARGUMENTOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE FÁTICA, NÃO PODE SER REEXAMINADA POR ESTE TRIBUNAL ANTE O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.
2. É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO DE CADA UMA DAS PARTES LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.
3. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART.173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

ACÓRDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: "A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR. MINISTRO RELATOR."

OS SRS. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, MAURO CAMPBELL MARQUES E CASTRO MEIRA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

BRASÍLIA (DF), 19 DE OUTUBRO DE 2010 (DATA DO JULGAMENTO)

A decisão ora destacada foi levada à apreciação do STJ em embargos de divergência, quando se proferiu a seguinte decisão:

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

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº  
1.119.262-MG (2011/0036985-1)

RELATOR: MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADORA: FABIOLA PINHEIRO LUDWIG

AGRAVADO: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E  
OUTRO(S)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART.150, §4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

1. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO.
2. A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SEDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DDA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO.
3. “ [...] OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATÓ GERADOR, CONFORME ESTABELECE O §4º DO ART.150 DO CTN” (AGRG NOS ERESP. 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 10.4.2006).
4. COM EFEITO, A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA CORTE DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA APRESENTADA A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO

CONTRIBUINTE. PARA ESSA FINALIDADE, SALVO OS CASOS DE DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO, DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO.

5. A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTO APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AÍ SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART.150, §4º, DO CTN.
6. NA ESPÉCIE, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE HOUVE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART.150, §4º, DO CTN.
7. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Nos dias hodiernos, a jurisprudência do C. STJ já se consolidou na Súmula nº 555 desta Corte Superior, a qual assim dispõe:

“QUANDO NÃO HOUVER DECLARAÇÃO DO DÉBITO, O PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONTA-SE EXCLUSIVAMENTE NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, NOS CASOS EM QUE A LEGISLAÇÃO ATRIBUI AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO SEM PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA”.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2012 somente se expiraria em 31/12/17, nos termos do inciso I do mencionado art. 173 c/c o art. 149, inciso VII do CTN, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do AIAF em 10/11/17, conforme se verifica às fls. 03 dos autos.

Quanto à irregularidade apontada no Auto de Infração, a Autuada 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributária mineira não se confunde com as providências formais exigidas para o seu exercício, o qual depende de normas instrumentais de apuração.

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

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

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 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 retrotranscrito 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.

A Impugnante entende que o seu direito ao crédito depende apenas da existência da operação de compra e venda mercantil sujeita à incidência do imposto, na medida em que o contribuinte, ao adquirir determinado produto, encontra no seu preço o valor integral do ICMS que lhe é cobrado.

Todavia, razão não lhe assiste.

O art. 23 da Lei Complementar nº 87/96 e o art. 30 da Lei nº 6.763/75, estatuem que o direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, está condicionado à idoneidade da documentação, *in verbis*:

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 ideológica 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 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 do recolhimento do imposto pago pelos remetentes das mercadorias, o que legitimaria o creditamento pretendido.

Quando um documento fiscal é declarado ideologicamente falso, a empresa deve promover ao estorno, de forma espontânea, do valor correspondente ao crédito do imposto indevidamente lançado.

Cumpra 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 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.

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.

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 (*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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca-se que os atos declaratórios foram publicados em datas anteriores ao início da ação fiscal e não houve contestação dos atos de falsidade ideológica 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, que os documentos fiscais são, materialmente, inábeis para legitimar o aproveitamento de créditos.

A Impugnante se reporta à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), o qual decidiu, em sede de recurso repetitivo, que o adquirente de boa-fé não pode ser responsabilizado pela irregularidade de notas fiscais emitidas pelos fornecedores, cujos atos declaratórios de falsidade foram expedidos posteriormente à emissão dos documentos fiscais, sendo possível o aproveitamento dos créditos destacados em tais documentos fiscais, cabendo-lhe, porém, demonstrar a efetiva realização das operações.

Nesse sentido, a Autuada foi intimada, no AIAF de fls. 02, a comprovar a efetiva realização das operações mediante a apresentação de comprovantes de pagamento, tais como cópias de cheques, extratos bancários, ordens de pagamento e respectivos lançamentos contábeis, além dos conhecimentos de frete (CTRCs) dos respectivos produtos adquiridos de seus fornecedores, porém não logrou fazê-lo. Dessa forma, não restou demonstrada a alegada boa-fé, nos termos da jurisprudência do STJ, o que reforça a legitimidade das exigências levadas a efeito pela Fiscalização.

As consultas feitas pela Impugnante no Sintegra, não são capazes de comprovar a regularidade das empresas emitentes dos documentos fiscais declarados inidôneos. A 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 ajustada”*.

Consoante o art. 70, inciso V do RICMS/02 c/c o art. 373, inciso II do CPC, cabia à Impugnante realizar a contraprova de demonstração cabal do pagamento integral do imposto devido e não o fez. É imperioso se ressaltar que este tipo de prova estava vinculada à comprovação da realização das operações mercantis de entrada, alusivas às notas fiscais relacionadas no Anexo 4 do Auto de Infração, pois apenas assim seria possível se verificar que os créditos escriturais utilizados pela Autuada não são artificiais, isto é, derivados da emissão de “notas frias”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao contrário do que foi defendido pela Impugnante, a técnica fiscal da não cumulatividade do ICMS está sujeita às regras de especificação incorporadas pela legislação tributária complementar e pela legislação estadual, pois a regra constitucional do art. 155, § 2º, inciso I da CF/88 é assaz abstrata, traçando, pois, apenas diretrizes do sistema normal de débito e crédito do ICMS, subjacente à sua apuração mensal.

O direito de utilização do crédito escritural do ICMS pelo contribuinte depende da existência real da operação de entrada da mercadoria, bem ou serviço no seu estabelecimento empresarial, em primeiro lugar, ainda que também dependa da escrituração fiscal regular e de documentação fiscal idônea, de modo a tornar incontroverso o seu direito de apropriação do crédito fiscal.

É imperioso esclarecer também que os atos declaratórios de inidoneidade, que foram emitidos pelo Estado de Minas Gerais, não são destinados a um determinado contribuinte, como se estivesse inabilitado à prática comercial, e, de conseguinte, todas as suas operações mercantis estariam, automaticamente, invalidadas.

Na verdade, os atos declaratórios de falsidade ideológica se referem a determinadas notas fiscais e operações mercantis por elas acobertadas, consoante a exposição de motivos aposta no próprio edital de publicação do DOEMG.

Por exemplo, veja o edital de publicação de fls. 22 dos autos, em que todos os documentos fiscais emitidos pela empresa GLOBO AÇO, a partir do dia 15/04/08, foram declarados ideologicamente falsos, porque foi emitido por contribuinte sem estabelecimento físico, embora tenha inscrição estadual. Se fosse o caso de inabilitação do contribuinte, através de ato declaratório de inidoneidade, os documentos fiscais anteriores à referida data também deveriam ser desconstituídos, contudo, isso não é verdade, o que rechaça a argumentação da Impugnante neste sentido.

Assim, conforme previsão legal e, pelo conjunto dos documentos acostados aos autos, afigura-se plenamente caracterizada a infringência à legislação tributária. E, como a Impugnante não apresentou provas capazes de elidir o trabalho fiscal, legítimo o estorno do crédito com a consequente exigência de ICMS e respectivas penalidades, nos termos do art. 195 do RICMS/02. Confira-se:

### RICMS/02

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevidos e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento."

A Impugnante alega ainda, a impossibilidade de novo lançamento sobre o mesmo período fiscalizado no PTA 01.000205584-55, de 19/12/13.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, consoante o próprio documento de fls. 194/195 carreado pela Impugnante, as únicas competências fiscais que coincidem com o presente AI é a de Junho e Dezembro de 2012 e, não, pelo período integral como ela queria fazer crer.

Como já foi bem asseverado na Manifestação Fiscal (fls. 208), os atos declaratórios que declararam as notas fiscais de 2012, falsas ou ideologicamente falsas no AI n. 01.000205584-55, foram publicados de 10/04/12 a 03/05/13, enquanto no presente AI, os Atos Declaratórios, **distintos daqueles**, foram publicados em 29/06/13, 05/11/13, 05/08/14 e 18/06/15 (fls. 18/23).

Nesta esteira, os atos declaratórios de falsidade ideológica das notas fiscais que acobertaram as operações de entrada de mercadorias no estabelecimento da Autuada, no AI n. 01.000205584-55, referem-se a operações distintas das que foram declaradas falsas, em atos declaratórios posteriores, e que lastreiam o presente AI.

Deveras, não há nada que impeça à Fiscalização Fazendária Estadual autuar novamente o contribuinte pelo mesmo período, que corresponda a AI anterior, desde que se refiram a operações mercantis acobertadas por notas fiscais ideologicamente falsas não relacionadas no AI anterior. E é esse exatamente o caso dos autos.

Acrescenta a Autuada, que no PTA nº 01.000205584.55, que trata da mesma questão discutida no Auto de Infração em exame – aproveitamento indevido de créditos de imposto provenientes do uso de documentos fiscais declarados ideologicamente falsos – a Fiscalização não incluiu o “suposto” aproveitamento de crédito de ICMS, com base em notas fiscais tidas por inidôneas no presente trabalho fiscal.

Contudo, diante do que foi exposto, não seria possível incluir no PTA nº 01.000.205.584.55 as exigências fiscais decorrentes de aproveitamento de crédito de ICMS em notas fiscais tidas por inidôneas do Auto de Infração em exame, até mesmo porque como já foi vergastado aqui, as operações mercantis, objeto desta autuação, são distintas, daquelas relacionadas no PTA acima indicado.

Para piorar a situação da Impugnante, orientado pela busca da verdade material, é possível se verificar por amostragem, que as notas fiscais das operações mercantis declaradas ideologicamente falsas realmente nunca existiram na realidade, tratando-se, pois, de notas fiscais “frias” ou fabricadas. Veja-se abaixo.

O Estado de Minas Gerais, por meio de ato declaratório de fls. 20, declarou a falsidade ideológica de todas as notas fiscais, emitidas pela fornecedora da Autuada, a empresa MASTERFER COMÉRCIO DE FERROS E AÇO LTDA, porquanto não correspondiam a operações mercantis reais, uma vez que esta empresa não possuía estabelecimento físico, embora tivesse inscrição estadual.

Por amostragem, em comparação feita entre os Documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica - DANFEs de aquisição de mercadorias pela Autuada, cujas notas fiscais foram declaradas ideologicamente falsas (Anexo 4 do Auto de Infração) e os registros de entradas do Anexo 5 do Auto de Infração, verificou-se que a nota fiscal referente ao DANFE de fls. 28, de nº 137, emitido pela MASTERFER, em 13/04/12, com crédito de ICMS de R\$ 360,36 (trezentos e sessenta e seis reais e trinta e seis centavos), foi escriturada no registro de entrada de fls. 90, em nome da CEMIG

DISTRIBUIÇÃO S.A., com o mesmo número de série, a mesma data e o mesmo valor de crédito; o DANFE de fls. 26, de nº 122, emitido pela MASTERFER em 12/04/12, com crédito de ICMS de R\$ 1.020,28, foi escriturado no registro de entrada de fls. 89, em nome da CEDIACO CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO DE AÇO LTDA., com o mesmo número de série, a mesma data e o mesmo valor de crédito; o DANFE de fls. 58, de nº 394, emitido pela MASTERFER, em 21/05/12, com crédito de ICMS de R\$ 1.920,82, foi escriturado no registro de entrada de fls. 104, em nome da RECREIO BH VEÍCULOS LTDA., com o mesmo número de série, a mesma data e o mesmo valor de crédito. Esse padrão se segue em diversas outras notas fiscais, correlacionadas com o registro de entradas da Autuada.

Portanto, como se pode perceber a Autuada não é contribuinte de boa-fé e, nem mesmo comprovou a quitação integral do ICMS devido, apesar de escrituração irregular, logo, os atos declaratórios de inidoneidade da documentação fiscal de suas fornecedoras relacionadas no presente Auto de Infração devem retroagir aos atos pretéritos acobertados por notas fiscais fabricadas pelo contribuinte, com a finalidade de evasão fiscal, até mesmo porque se trata de simples constatação de inexistência dessas operações mercantis, ou ainda de vícios preexistentes à lavratura do presente Auto.

No que se referem às multas, estas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida. Percebe-se que tais penalidades possuem naturezas distintas e têm como referência valores diversos.

A Multa de Revalidação exigida na forma da legislação tributária, nos termos do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto no todo ou em parte. Confira-se:

Lei 6.763/75:

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."

(...)

Nesse sentido é o entendimento de abalizada doutrina.

Para Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O desembargador Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

**EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)**

Dessa forma, a multa de revalidação possui um caráter pedagógico e coercitivo de influenciar, prospectivamente, a conduta do contribuinte ao adimplemento voluntário de obrigação tributária certa e vencida, ao revés de se onerar o Estado, mediante o acionamento da máquina burocrática estatal de cobrança e arrecadação legítima dos impostos devidos e não pagos.

Resta claro que não configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter pedagógico e coercitivo contra a prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Relativamente à Multa Isolada, esta foi aplicada em virtude de descumprimento de obrigação acessória e exigida no percentual de 50% (cinquenta por cento), nos termos do inciso XXXI do art. 55 da Lei nº 6.763/75. Examine-se:

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;

(...)

No entanto, cabe mencionar que o art. 19 da Lei nº 22.796/17 alterou o § 2º, inciso I do art. 55 da Lei nº 6.763/75. Confira-se:

Lei 22.796/17

Art. 19 - Os incisos I e II do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763, de 1975, passam a vigorar com a seguinte redação:

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

Art. 55 - (...)

§ 2º - (...)

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

(Grifou-se).

Como a referida alteração legislativa resulta mais favorável à Impugnante e não exige qualquer condicionante, necessária se torna a aplicação da alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, o qual assim dispõe:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

(...)

Sendo assim, cabe, no presente caso, a adequação da Multa Isolada prevista no inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, conforme disposto no art. 19 da Lei nº 22.796/17 c/c a alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre 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 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;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75,

RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Assim, observada a adequação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75, com redação da Lei nº 22.796/17 c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências remanescentes constantes do Auto de Infração em comento.

Por fim, correta, também, a eleição do Coobrigado para o polo passivo da obrigação tributária, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75:

Código Tributário Nacional

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

(...)

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

(...)

Ademais, estaria correto o procedimento fiscal, vez que o art. 135, inciso III do CTN e o art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 permitem a integração dos Coobrigados, quando houver infração à lei tributária, a qual é verificada pelo arrolamento de condutas infratoras no Anexo Único da Portaria SRE 148/15. E, nela, há previsão do aproveitamento indevido do crédito do ICMS por falta de comprovação da origem (item 1.2.2) e entrada desacobertada por emissão de nota fiscal ou DANFE falso, ideologicamente falso ou inidôneo (item 1.8.4).

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para adequar a multa isolada ao disposto no inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Felipe Jordan Trajano Monteiro. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Cindy Andrade Morais e Alexandra Codo Ferreira de Azevedo.

**Sala das Sessões, 08 de agosto de 2018.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente / Revisor**

**Erick de Paula Carmo**  
**Relator**