

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.213/25/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003661286-88
Impugnação: 40.010158730-30, 40.010158731-11 (Coob.), 40.010158732-93 (Coob.), 40.010158733-74 (Coob.)
Impugnante: Armazéns Gerais Catuai Ltda
IE: 329702467.00-60
Dejair de Paula (Coob.)
CPF: 214.287.866-00
José Anadir de Paula (Coob.)
CPF: 213.233.996-15
Valdir de Paiva Paula (Coob.)
CPF: 461.825.516-15
Proc. S. Passivo: Rosinei Aparecida Duarte Zacarias
Origem: DF/Passos

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - DOCUMENTO FISCAL IDEOLOGICAMENTE FALSO. Constatado, mediante a conferência de documentos fiscais e de arquivos eletrônicos, aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de notas fiscais declaradas ideologicamente falsas nos termos do art. 39, § 4º, inciso II da Lei nº 6.763/75. Como não foram carreados aos autos comprovantes de recolhimento do ICMS devido pelos emitentes dos documentos fiscais, legítimas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXXI, c/c § 2º, inciso I do art. 55, todos da Lei nº 6.763/75.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. Os sócios-administradores respondem pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, em virtude de ter a Autuada aproveitado, indevidamente, no período de agosto de 2020 e novembro de 2021, créditos do imposto destacado em notas fiscais declaradas ideologicamente falsas pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXI, c/c § 2º, inciso I do art. 55, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada e os Coobrigados apresentam, tempestivamente por seu procurador regularmente constituído, Impugnações às págs. 175/182, 188/195, 201/207 e 214/221, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 240/260.

DECISÃO

Conforme relatado, 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, nos termos do art. 39, § 4º, inciso II da Lei nº 6.763/75, conforme os seguintes Atos Declaratórios:

- nº 26.062.001.351396, publicado no Diário Oficial de Minas Gerais (DOMG) do dia 28/10/22, que declarou ideologicamente falsos todos os documentos fiscais emitidos a partir de 19/08/20, pela empresa Agrofrande Comercial de Grãos, Cerais, Produtos Agrícolas e Alimentícios Eireli;

- nº 26.062.001.351400, publicado em 04/11/22 no DOMG, que declarou ideologicamente falsos todos os documentos fiscais emitidos a partir de 18/11/21, pela empresa J P Fernandes Comércio.

Preceitua o art. 39, § 4º, inciso II da Lei nº 6.763/75:

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;

(...)

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso XXXI, submetida esta ao limite máximo de duas vezes o valor do imposto, conforme previsto no § 2º, inciso I, todos da Lei Estadual nº 6.763/75.

Ressalta-se, de início, que a Impugnante requer a realização de prova pericial sem, contudo, formular os quesitos pertinentes.

Nesse sentido, assim prescreve o art. 142, § 1º, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

RPTA

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

(...)

Não bastasse, verifica-se que a produção de prova pericial é totalmente desnecessária em face dos fundamentos e documentos constantes dos autos, conforme prescrito no art. 142, § 1º, inciso II, alínea "a" do RPTA.

RPTA

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desse modo, como não houve indicação precisa de quesitos pela Impugnante, indefere-se o pedido de produção de prova pericial.

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 (CF/88).

Porém, o direito de crédito garantido pelo princípio da não cumulatividade previsto na Constituição Federal, na Lei Complementar (LC) nº 87/96 e na legislação 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 de 1988 o seguinte:

CF/88

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.

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*:

LC 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 nº 6.763/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 ideológica documental, o crédito somente será admitido mediante prova inequívoca de que o imposto destacado tenha sido efetivamente pago na origem. Confira-se:

RICMS/02

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;

(...)

IX - o pagamento do imposto na origem não for comprovado, na hipótese de exigência prevista na legislação tributária;

(Grifou-se)

A Impugnante entende que não pode ser considerado incorreto o aproveitamento do crédito do imposto destacado nos documentos fiscais, uma vez que as transações foram firmadas antes da publicação dos atos de falsidade ideológica das notas fiscais autuadas, ou seja, quando as empresas fornecedoras se encontravam em situação regular perante suas respectivas Secretarias de Fazenda.

Informa que as operações com a empresa Agrofrande Comercial de Grãos foram realizadas no dia 28/08/20, sendo que a declaração de inidoneidade desta empresa foi publicada em 28/10/22. E as operações com a empresa JP Fernandes Comércio ocorreram em 30/11/21, sendo que a declaração de inidoneidade desta empresa foi publicada em 04/11/22.

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

É pacífico na doutrina o efeito “*ex tunc*” dos atos declaratórios, pois não é o ato em si que impregna os documentos de falsidade ideológica, uma vez que os vícios os acompanham desde suas emissões.

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

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

Por outro lado, a expedição de um ato declaratório é precedida de diligências especialmente efetuadas para a verificação e comprovação de qualquer uma das situações irregulares elencadas na lei. 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 ideológica dos respectivos documentos.

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:

RICMS/02

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:

(...)

Cumprе 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.

A Impugnante entende que a efetividade das operações estaria robustamente comprovada por meio de extensa documentação que demonstraria a regularidade formal e material das transações, como cheques nominais devidamente compensados e registrados constantes de extratos bancários anexados aos autos, Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRCs) que atestariam o efetivo deslocamento físico dos produtos comercializados, documentos que atestariam a corretagem das mercadorias e a escrituração fiscal da empresa (SPED e livros fiscais).

Assim, diante desse entendimento, a Impugnante reporta-se 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aproveitamento dos créditos destacados em tais documentos fiscais, cabendo-lhe, porém, demonstrar a efetiva realização das operações.

SÚMULA Nº 509 – 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.

Contudo, deve ser observado que não compete a este Órgão Julgador negar eficácia à legislação vigente, a teor do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75, que assim dispõe:

Lei nº 6.763/75

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;

(...) (Grifou-se)

Reiterando, em se tratando de créditos de ICMS destacados em documento fiscal declarado inidôneo, falso ou ideologicamente falso, a única possibilidade de admissão do aproveitamento dos referidos créditos cinge-se à hipótese em que tenha sido apresentada prova concludente de que o imposto devido pelo emitente foi integralmente pago, nos termos do que preceitua o art. 70, inciso V, do Regulamento do ICMS.

RICMS/02

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;

(...)

Em outras palavras, não tendo sido comprovado o recolhimento do tributo pelo emitente do documento fiscal, descabe cogitar da possibilidade de admissão dos créditos, ainda que reste comprovada a efetividade da operação e/ou o pagamento ao respectivo remetente das mercadorias.

Com efeito, há que se ressaltar que não se discute, *in casu*, a ocorrência da operação (pelo contrário, afirma-se a realização de operação acobertada por documento fiscal havido por falso, inidôneo ou ideologicamente falso) e tampouco o pagamento ao fornecedor das mercadorias, até porque não parece razoável que o legislador tributário

estadual se ocupe em tutelar eventual direito creditório do emissor do documento fiscal viciado.

Discute-se tão somente o direito ao aproveitamento dos créditos destacados no documento fiscal e, neste particular, a legislação é clara ao estabelecer, como condição única e indispensável ao creditamento, a comprovação do recolhimento do tributo pelo emitente do documento fiscal.

O Contribuinte apresentou cópia de cheques, extratos bancários e CTCRs referentes às operações comerciais, mas, no entanto, as datas dos cheques informados como formas de pagamento da mercadoria em tela, não condizem com a data de emissão do documento fiscal.

Tampouco os respectivos valores, já que tiveram que ser somados para se chegar ao montante constante da nota fiscal.

O Impugnante alega, ainda, que a emissão de múltiplos cheques para uma mesma operação, com datas distintas, constitui um mecanismo legítimo de adequação financeira, amplamente utilizado no mercado e aceito pela legislação comercial. Ocorre que foram emitidos e compensados dois cheques no mesmo dia, a saber, dois cheques no dia 16/12 e dois cheques no dia 05/03.

O mesmo ocorreu quando da emissão da Nota Fiscal nº 002, de 28/08/20, por Agrofrande, acostada aos autos.

Quanto ao fato de a coleta ter ocorrido em Franca/SP, embora a empresa estivesse sediada em Paranatinga/MT, cuja alegação da Impugnante é que a empresa mantinha centro de distribuição na região de Franca/SP para otimizar o atendimento aos clientes da região sudeste, ocorre que, se a empresa mantém centro de distribuição na região de Franca/SP, e se a operação aí originou-se, certo é que o documento fiscal deveria ter sido emitido por tal centro de distribuição, assim como as informações constantes do conhecimento de transporte.

A situação que se descortina nos autos é a de operações, documentação e pagamentos sem correlação. Embora intimado, o contribuinte não apresentou comprovação de pagamento do imposto devido pelos emitentes das notas fiscais objeto do presente auto de infração, descumprindo assim, o disposto no art. 70, incisos V e IX, do RICMS/02.

E, como já dito, na hipótese de declaração de falsidade ideológica documental, o crédito somente será admitido mediante prova inequívoca de que o imposto destacado tenha sido efetivamente recolhido na origem.

Assim, conforme previsão legal e, pelo conjunto dos documentos acostados aos autos, afigura-se plenamente caracterizada a infringência à legislação tributária. Somado a isso, como a Impugnante não apresentou provas capazes de elidir o trabalho fiscal, é legítimo o estorno do crédito com a consequente exigência de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada, esta prevista no inciso XXXI do art. 55 da Lei nº 6.763/75 e aquela capitulada no art. 56, inciso II, da citada lei, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

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.

(...)

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 do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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;

(...)

Quanto a eleição dos sócios à época como coobrigados tem-se que os sócios-administradores respondem pessoalmente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) e no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75:

CTN

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

O art. 135, inciso III do CTN tem o mesmo alcance do § 2º, inciso II descrito anteriormente e é aplicável a empresas que estejam ou não em atividade.

Os coobrigados alegam que os elementos probatórios dos autos demonstrariam que os administradores teriam agido com diligência e cautela na condução dos negócios sociais, como evidenciam:

- a verificação prévia da regularidade fiscal e cadastral dos fornecedores;
- a realização de pagamentos por meios oficiais e rastreáveis;
- a manutenção de documentação completa das operações, em especial o conhecimento de transporte;
- a regular escrituração contábil e fiscal.

Além disso, as declarações de inidoneidade, foram feitas *a posteriori* das transações.

Entretanto, a melhor doutrina é no sentido de que os administradores, mandatários, sócios-gerentes e diretores respondem pela obrigação tributária quando os seus atos contrários à lei, ao contrato social, ou estatuto forem prévios ou concomitantes ao surgimento da obrigação tributária (que se dá pela realização do fato gerador).

Na lição dos Professores Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 10ª ed. 1995, pág. 113), Werther Botelho Spagnol (Curso de Direito Tributário, 1ª ed. 2004, pág. 208), Ricardo Lobo Torres (Curso de Direito Financeiro e Tributário, 13ª ed. 2006, pág. 268) e José Alfredo Borges (Notas de Aula/UFMG, inéditas), dentre outros, a responsabilidade do art. 135 do CTN é solidária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cumprе salientar, ainda, que a solidariedade não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária e não é espécie de sujeição passiva indireta, é forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.

No caso dos autos, vê-se que há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária, qual seja, aproveitar crédito de documento fiscal declarado ideologicamente falso.

Verifica-se que respondem solidariamente pelo crédito tributário em exame os sócios-administradores, que efetivamente participam das deliberações e nos negócios sociais da empresa.

Ademais, não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei para o efeito de extensão da responsabilidade tributária e, sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira quando do aproveitamento de crédito de documento fiscal declarado ideologicamente falso.

Induvidoso, no caso, que os Coobrigados tinham conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as irregularidades constatadas caracterizam a infração à lei e justificam a inclusão deles para o polo passivo da obrigação tributária.

Assim, correta a eleição dos Coobrigados para o polo passivo da obrigação tributária.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen e Emmanuelle Christie Oliveira Nunes.

Sala das Sessões, 25 de março de 2025.

**Cássia Adriana de Lima Rodrigues
Relatora**

**Cindy Andrade Morais
Presidente / Revisora**

D