

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

Acórdão: 19.255/11/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000169126-90  
Impugnação: 40.010129257-30  
Impugnante: Elastcouro Comércio Ltda  
IE: 452801990.00-63  
Proc. S. Passivo: Juliana Mariano Zocrato/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

***EMENTA***

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - NULIDADE - PROCEDIMENTO FISCAL IRREGULAR. Imputação fiscal de aproveitamento de crédito irregular pela utilização de notas fiscais declaradas falsas. Entretanto, em razão do não cumprimento da determinação do art. 8º da Resolução nº 4182/10 quanto ao prazo da publicação do ato declaratório de falsidade material, declara-se a nulidade do crédito tributário. Lançamento nulo. Decisão por maioria de votos.**

***RELATÓRIO***

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos provenientes de uso de documentos falsos, ocasionando a falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$ 25.755,18 (vinte e cinco mil, setecentos e cinquenta e cinco reais e dezoito centavos). As notas fiscais imputadas como falsas referem-se a mercadorias adquiridas da Empresa MARIA NILZA MARQUES, inscrita neste Estado sob o nº 230.005104.00-76, e estão relacionadas às fls. 16 dos autos.

Infringências capituladas no art. 16, incisos VI, IX e XIII, art. 30 e art. 39, § 4º, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75, bem como nos arts. 70, inciso V, art. 133 inciso I e art. 135, parágrafo único do RICMS/02.

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

O processo encontra-se devidamente instruído com o Auto de Infração –AI (fls. 02/03); Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 04); Demonstrativo de Correção Monetária – DCMM (fls. 06) e Notas Fiscais (fls. 07/09/11/12).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 33/41 alegando, preliminarmente, que a motivação com que atuou o Fisco é flagrantemente irregular, arbitrária e ilegal, uma vez que não há sequer o ato declaratório de inidoneidade/falsidade das referidas notas.

Defende que toda irregularidade constatada pela autoridade fiscal, passível de estorno de crédito, deverá ser publicada no órgão oficial do Estado, conforme depreende-se do art. 7º da Resolução nº 4.182/10 e art. 134-A do RICMS/MG.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aduz que a Autuada procedeu ao pagamento das mercadorias adquiridas, conforme comprovam duplicatas anexas, e que agiu de boa-fé. Alega que o seu fornecedor tem, inclusive, situação cadastral plenamente regular perante aos órgãos públicos, conforme faz prova as consultas ao SINTEGRA/ICMS e à Receita Federal do Brasil, relativa ao CNPJ.

Ressalta que não se trata de publicação dos atos declaratórios em momento posterior à aquisição das mercadorias, mas de inexistência de publicação dos atos declaratórios, ferindo assim o princípio do contraditório, pois não se pode defender daquilo que não se conhece.

Aduz ainda que as mercadorias adquiridas pela Autuada, com seus comprovantes de pagamento em anexo, foram quitadas com o valor do ICMS embutido, sendo assim imprópria a acusação de aproveitamento indevido.

Entende necessária a produção de prova pericial, apresentando os quesitos de fls. 40.

Ao final requer que seja cancelada a exigência fiscal.

O Fisco se manifesta às fls. 69, informando que no dia 22/03/11 foi publicado, no Diário Oficial Minas Gerais, o Ato Declaratório nº 05.056.720.000012 de 16/03/11, declarando a falsidade das notas fiscais objeto do estorno deste PTA.

Defende, por entendimento do disposto no parágrafo único do art. 135 do RICMS/02, que uma vez constatada a falsidade ou inidoneidade do documento fiscal, a ação fiscal independe de ato declaratório prévio que o tenha declarado falso ou inidôneo.

É reaberto o prazo de 30 dias para a Autuada, que adita a impugnação às fls. 77/78, onde destaca que o Fisco constatou a ausência de publicação do ato declaratório, requisito indispensável para validade do Auto Infração, somente após analisar os fundamentos da Contribuinte.

Postula inaplicável a hipótese do art. 135 do RICMS/02, uma vez que, segundo seu entendimento, a suposta falsidade não se enquadra nas hipóteses dos arts. 133 e art. 134 do mesmo regulamento.

Requer que seja cancelado o Auto de Infração.

Em Manifestação às fls. 80/83, a Fiscalização reitera-se que, de acordo com o art. 135, parágrafo único do RICMS/02, a ação fiscal independe de ato declaratório se ficar comprovada a falsidade/inidoneidade do documento fiscal. Como os documentos fiscais não foram autorizados pela Administração Fazendária, eles são considerados falsos, nos termos do art. 133, inciso I, do mesmo diploma legal.

Advoga que resta equivocada a posição da Autuada quando afirma que enquanto não for declarada a inidoneidade o documento fiscal será idôneo, pois o ato declaratório tem o condão apenas de atestar uma situação que não é nova. Acrescenta que a publicação no Diário Oficial somente visa tornar pública uma situação já preexistente, e não é o ato declaratório que torna o documento falso, e sim, a inobservância de preceitos legais quando da emissão do documento fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diz que o presente lançamento não contesta a efetividade das operações retratadas nos documentos fiscais, nem a situação fiscal da empresa fornecedora das mercadorias, mas sim, a legitimidade do crédito de ICMS neles destacados.

Considera o disposto no art. 23 da Lei Complementar nº 87/96, que prevê que o direito ao crédito está condicionado à idoneidade do documento fiscal, e estando configurada a falsidade das notas fiscais, conclui ser correta a ação fiscal.

Aduz que a alegação de boa-fé não exime a Autuada da responsabilidade tributária decorrente da inobservância da legislação, conforme disposto do art. 136 do Código Tributário Nacional. Outrossim, acrescenta que a Impugnante não trouxe aos autos nenhuma prova que possa confirmar o recolhimento do imposto destacado nas notas fiscais a ela destinada.

Ao final, advoga ser desnecessária a perícia pedida pela Impugnante e postula a manutenção integral do lançamento.

---

### **DECISÃO**

Conforme relatório, versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos provenientes utilização de notas fiscais falsas, emitidas pela Empresa MARIA NILZA MARQUES.

Na Impugnação apresentada, a Autuada não contesta o mérito da falsidade das notas fiscais. A respeito, defende apenas sua impossibilidade de arcar com o ônus de verificação da autenticidade da Autorização de Impressão de Documentos Fiscais (AIDF), já que o poder coercitivo para averiguar tal fato é somente do Estado.

O Fisco por sua vez traz aos autos o motivo que enseja a conclusão da falsidade dos documentos fiscais, bem como a documentação inerente, não restando assim dúvidas da falsidade dos documentos em questão.

Entretanto, a questão formal *in casu* é que traz a efetiva contenda, eis que a Contribuinte defende a impossibilidade da exigência fiscal para o destinatário da mercadoria, sem a observância do mandamento prescrito no art. 7º da Resolução nº 4.182/10 da Secretaria de Estado de Fazenda (SEF).

Em face da impugnação, o Fisco providencia a publicação do mencionado ato declaratório, razão de crítica da Empresa por entender que o mesmo é requisito indispensável para validade do Auto Infração e assim não poderia este proceder àquele.

Isso posto, imperiosa a análise da questão de inexistência de publicação do ato declaratório anteriormente ao lançamento fiscal.

Da Resolução nº 4.182/10, transcreve-se o art. 7º, *in verbis*:

Art. 7º A irregularidade passível de estorno de crédito de ICMS, nos termos do Regulamento do RICMS, apurada conforme esta Resolução, será publicada no Órgão Oficial do Estado.

§ 1º Qualquer contribuinte interessado poderá recorrer contra os fundamentos que embasaram o ato

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

administrativo, no prazo de 10 (dez) dias, contado da publicação, apresentando:

- I - petição dirigida à autoridade que o expediu; e
- II - prova inequívoca da inexistência dos pressupostos previstos na legislação tributária.

§ 2º Reconhecida a procedência das alegações, a autoridade competente retificará ou cancelará o ato e:

- I - comunicará, ao requerente, mediante Aviso de Recebimento (AR), a respectiva decisão;
- II - na hipótese de retificação parcial ou cancelamento, determinará publicação na forma prevista no caput deste artigo.

O Fisco contesta a Autuada por entender que uma vez constatada a falsidade ou inidoneidade do documento fiscal, a ação fiscal independe de ato declaratório prévio que o tenha declarado falso ou inidôneo. Sustenta sua tese no parágrafo único do art. 135 do RICMS/02, que dispõe:

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.

Entretanto, o dispositivo anterior ao acima transcrito traz determinação que não condiz com a tese admitida pelo Fisco, ao prever contraditório à própria declaração em si. Veja-se:

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:

- I - petição dirigida à autoridade que o expediu; e
- II - prova inequívoca da inexistência dos pressupostos para sua publicação.

Parágrafo único - Reconhecida a procedência das alegações, a autoridade competente retificará ou cancelará o ato, nos termos de resolução que disciplina a matéria.

Outrossim, constata-se que a própria resolução expedida com fins a dispor “sobre ato declaratório, auto de constatação e outros procedimentos relativos a documento fiscal inidôneo ou falso, e seus efeitos”, traz em sua ementa a informação de ter sido emitida tendo em vista os artigos do RICMS/02 que tratam da matéria, inclusive o art. 135. Assim, não há como interpretar as disposições do parágrafo único do art. 135, se não em conformidade com toda a legislação mineira concernente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além do art. 7º da Resolução nº 4.182/10 mencionado pela Impugnante, cita-se também o art. 8º e o art. 11 deste dispositivo, os quais trazem determinações que elucidam inequivocamente a questão ora controversa. Confira-se:

Art. 8º O estorno do crédito de ICMS por meio de ação fiscal está condicionado à prévia publicação dos atos mencionados nos arts. 2º e 3º.

(...)

Art. 11. As irregularidades relativas à inidoneidade e à falsidade de documentos fiscais que não implicarem em estorno de crédito do ICMS não serão publicadas no Órgão Oficial do Estado, exceto aquelas solicitadas por autoridades públicas.

Parágrafo único. A publicação mencionada no caput deste artigo pode ser substituída por certidão expedida pela autoridade fazendária competente, devendo o teor dos procedimentos ser disponibilizado internamente em sistema de informação próprio.

Portanto, conclui-se que a publicação do ato declaratório de inidoneidade é requisito indispensável para a validade do Auto de Infração, devendo assim ser considerado pela SEF para que então se possa dizer de seus efeitos no mundo jurídico, com devida validade perante as partes e terceiros.

Considerando a inexistência do ato declaratório de falsidade na data de intimação do Auto de Infração, resta impossibilitado o estorno efetuado pelo Fisco, nos termos do art. 8º da Resolução nº 4.182/10 acima transcrito, combinado com art. 37 da Constituição Federal/88, que elenca em seu capítulo VII, destinado à Administração Pública:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em declarar nulo o lançamento. Vencido o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, que o considerava válido. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Daniele Vieira da Silva e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. José Roberto de

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

Castro. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e Raimundo Francisco da Silva.

**Sala das Sessões, 29 de junho de 2011.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Presidente**

**Ivana Maria de Almeida  
Relatora**

CC/MG

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.255/11/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000169126-90  
Impugnação: 40.010129257-30  
Impugnante: Elastcouro Comércio Ltda.  
IE: 452801990.00-63  
Proc. S. Passivo: Juliana Mariano Zocrato/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

---

Voto proferido pelo Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

No entendimento dos votos vencedores o presente lançamento é nulo, com fundamento no disposto no art. 8º da Resolução nº 4.182/10, tendo em vista que o Auto de Infração foi emitido e entregue à Impugnante antes da publicação do ato declaratório de falsidade das notas fiscais (emitidas sem AIDF), fato no qual se embasam as exigências, decorrentes do estorno dos créditos destacados nas referidas notas.

De fato, referido dispositivo estabelece que o estorno de créditos decorrente de falsidade documental, por meio de ação fiscal, condiciona-se à prévia publicação do respectivo ato declaratório.

À primeira vista, portanto, está correto o entendimento majoritário. Porém, há também disposição em sentido contrário do próprio Regulamento do ICMS. Confira-se a redação do parágrafo único do art. 135 de sua Parte Geral, nos seguintes termos:

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.

Pois bem. Em face do disposto no citado art. 8º c/c o art. 11 da referida resolução, pode-se até argumentar que, a partir de sua edição, o mencionado parágrafo único não teria mais aplicação na hipótese de ação fiscal relativa a estorno de créditos do ICMS, de modo que, no presente caso (cuja autuação cuida exatamente do estorno de créditos apropriados pelo destinatário/usuário de notas fiscais falsas), seria imprescindível a prévia publicação do ato declaratório de falsidade documental, sob pena de restar configurado vício formal do lançamento.

Não obstante se reconheça que o argumento não é de todo impertinente, também há de se reconhecer que, a prosperar tal entendimento, uma norma veiculada por ato normativo de hierarquia inferior poderia estabelecer hipótese de exceção à

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aplicação de norma hierarquicamente superior, mesmo na falta de previsão expressa neste sentido, acabando assim por prevalecer sobre esta.

Observe-se que, conforme o inciso I do art. 100 do CTN, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas é que são normas complementares de decretos, e não o contrário! Assim, no caso concreto deve prevalecer a norma do Regulamento do ICMS (*aprovado por decreto, cuja edição é da competência do Governador do Estado*), e não a da resolução (*editada pelo Secretário de Fazenda*).

Ademais, resta claro dos autos que, mesmo em momento posterior à ação fiscal e à própria impugnação, o ato declaratório foi efetivamente publicado, tendo sido imediatamente reaberto o prazo de 30 (trinta) dias ao sujeito passivo para manifestar-se a respeito, oportunidade em que, salvo melhor juízo, em vez de se manter silente, tal como o fez, poderia ele ter optado pelo oferecimento de nova contestação à declaração de falsidade em si ou por efetuar o pagamento do imposto exigido no Auto de Infração, sem a incidência de qualquer penalidade ou juros, em conformidade com diversos precedentes deste Conselho de Contribuintes em casos que tais.

Portanto, mesmo na hipótese de se entender que existia um vício formal no lançamento, há também de se considerar que foi ele sanado com a referida publicação do ato declaratório, até porque, em decorrência desta, restabeleceram-se integralmente os direitos do sujeito passivo, possibilitando-lhe exercê-los tal como se a publicação tivesse ocorrido antes da ação fiscal.

Deste modo, se ao fim e ao cabo não houve efetivamente nenhum prejuízo à Autuada, seja no tocante ao exercício da ampla defesa e do contraditório, seja quanto à possibilidade de efetuar o pagamento apenas do imposto devido em razão da apropriação irregular dos créditos ora estornados, com a devida vênias dos entendimentos em contrário, também não há de se falar em nulidade do lançamento.

Aliás, pede-se ainda licença para salientar que o único efeito prático de se declarar nulo o presente Auto de Infração será a devolução ao Fisco da prerrogativa de efetuar novo lançamento no prazo previsto no art. 173, inciso II do CTN; vale dizer, poderá/deverá refazer todo o trabalho, com base nos mesmos fatos e documentos, com o que terá prevalecido a forma sobre o conteúdo, em claro prejuízo, aí sim, aos princípios da eficiência, da economia processual e do informalismo (ou formalismo moderado), a que devem obediência a Administração Pública e os procedimentos administrativos em geral, inclusive os relativos ao contencioso administrativo fiscal.

Com estas considerações, rejeito a declaração de nulidade do Auto de Infração, por considerá-lo válido.

**Sala das Sessões, 29 de junho de 2011.**

**Raimundo Francisco da Silva  
Conselheiro**