

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

Acórdão: 19.831/12/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000172258-58  
Impugnação: 40.010131115-91  
Impugnante: Cema Central Mineira Atacadista Ltda  
IE: 433028820.03-00  
Proc. S. Passivo: Juliana Campos Rocha/Outro(s)  
Origem: DF/Montes Claros

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - DOCUMENTO FISCAL FALSO.** Constatado o aproveitamento indevido de crédito de ICMS destacado em documentos fiscais declarados falsos nos termos do art. 39, § 4º, inciso I, alínea “a” da Lei nº 6.763/75. Procedimento fiscal respaldado no art. 70, inciso V do RICMS/02. Não foi carreada aos autos documentação comprobatória da ocorrência efetiva das operações. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Lançamento parcialmente procedente. **Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, no período de janeiro a dezembro de 2006, de apropriação indevida de créditos de ICMS de notas fiscais declaradas falsas, conforme atos declaratórios regularmente publicados no Diário Oficial do Estado, relacionados às fls. 7/8 e detalhados às fls. 18/42.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, e Multa Isolada conforme art. 55, XXXI, da mesma lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 304/353, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 703/718.

A 2ª Câmara de Julgamento exara o despacho interlocutório de fls. 723, o qual é cumprido parcialmente pela Autuada (fls. 731/750).

O Fisco promove a reformulação do crédito tributário às fls. 754/766.

Aberta vista para a Impugnante (fls. 753 e 768), que não se manifesta.

O Fisco novamente se manifesta às fls. 772/773.

**DECISÃO**

**Da Preliminar**

A Impugnante argui, em preliminar, que o lançamento não possui todos os elementos essenciais para a formalização da exigência do crédito tributário, em função

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de o Fisco não ter incluído o inteiro teor do procedimento que desaguou na publicação dos atos declaratórios de falsidade.

Ressalte-se, no entanto, que os atos declaratórios são públicos, por meio da edição no órgão de imprensa oficial do Estado, denominado “Minas Gerais”, de modo a permitir inclusive ao interessado a contestação do referido ato, nos termos do § 5º do art. 30 da Lei nº 6.763/75, o que não ocorreu no presente caso.

O Fisco relacionou todos os atos declaratórios de falsidade às fls. 7/8, juntando, às fls. 18/42, documentação na qual consta as informações necessárias para a caracterização da infração, tais como data de publicação do ato, documentos abrangidos e motivo determinante da declaração de falsidade.

Assim, diante da documentação acostada aos autos, têm-se os elementos suficientes e necessários para embasar a imputação fiscal, não acarretando, por consequência, qualquer prejuízo à defesa da Autuada.

Pelo exposto, rejeitam-se as prefaciais arguidas.

### **Do Mérito**

O Auto de Infração em discussão versa sobre a apropriação indevida de créditos de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2006, destacados em notas fiscais declaradas falsas, nos termos do art. 39, § 4º, I, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Inicialmente, a Impugnante erige a decadência do direito de a Fazenda Pública realizar o lançamento, com fundamento no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN).

No entanto, tal dispositivo se refere à homologação tácita dos valores recolhidos pelo contribuinte por ocasião do lançamento por ele realizado, e não aos valores sonegados, que ficam submetidos ao lançamento de ofício, o qual encontra regra própria de decadência no inciso I do art. 173 do CTN, como se segue:

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;

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

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, § 4.º, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/07.

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, I do CTN.

Na mesma toada decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial n.º 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. 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.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150 do CTN, o ilustrado relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário somente expirou em 31/12/2011, conforme disposto no inciso I do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 21/12/11 (fl. 299).

Saliente-se que ainda que se entenda a aplicabilidade do § 4º do art. 150 do CTN no tocante à decadência, há que se destacar que o presente caso se reporta à caracterização do dolo de que trata a exceção constante do próprio dispositivo referido, em razão de a Impugnante, quando instada a comprovar a ocorrência das operações, conforme item 2 do despacho interlocutório de fls. 723, não apresentou qualquer prova nesse sentido.

Quanto ao aproveitamento indevido de crédito de documentos fiscais declarados falsos, a Autuada argumenta que o aproveitamento do crédito é legítimo e legal, em observância à regra da não cumulatividade prevista no art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal.

Porém, a própria Lei Maior prevê a possibilidade de creditamento apenas do imposto **cobrado** na operação anterior, com nítido escopo de salvaguardar o interesse público, atribuindo à lei complementar a disciplina do regime de compensação do imposto, consoante alínea "c", inciso XII do § 2º referido, a saber:

Art. 155. (...)

§ 2.º 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;

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

Desse modo, a Lei Complementar nº 87/96, prevê no *caput* do art. 23 que o direito ao crédito está condicionado à idoneidade da documentação fiscal.

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.(Grifou-se).

Na legislação mineira a vedação aos créditos vem expressa no art. 30 da Lei nº 6763/75 c/c art. 70, inciso V da Parte Geral do RICMS/02:

Lei 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 da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação.

RICMS/02

Art. 70 - Fica vedado o aproveitamento do 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;.

Ressalte-se, uma vez mais, que instada a comprovar a ocorrência das operações consignadas nos documentos fiscais declarados falsos, conforme item 2 do despacho interlocutório de fls. 723, a Impugnante se limitou, consoante fls. 731/750, a cumprir a determinação do item 1, relativa à comprovação do estorno de crédito antes da ação fiscal em relação a algumas notas fiscais relacionadas no presente feito.

Nesse ponto, esclareça-se que a reformulação do crédito tributário foi promovida pelo Fisco, às fls. 754/766, para excluir as exigências relativas às notas fiscais em que ficou demonstrado o alegado estorno de crédito, após a providência solicitada por esta 2ª Câmara.

No tocante à comprovação da ocorrência das operações, a Impugnante ficou silente, o que denota a prática dolosa de utilização dos documentos fiscais falsos para a apropriação indevida de crédito, de modo a diminuir o valor do imposto devido no período autuado.

Insta destacar que o ato de falsidade tem natureza meramente declaratória, evidenciando uma situação de fato, caracterizadora de um vício existente já à época da emissão dos documentos fiscais objeto da presente autuação.

Assim, não é o ato declaratório que torna o documento falso, e sim a inobservância de preceitos legais quando da emissão do documento.

É pacífico na doutrina os efeitos "*ex tunc*" do ato declaratório, uma vez que não é o ato em si que impregna os documentos de falsidade, já que tal vício 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, espancando dúvidas e incertezas. Seus efeitos recuam até a data do ato ou fato por ele declarado ou reconhecido (*ex tunc*).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conclui-se, portanto, que as notas fiscais declaradas falsas, desde a sua emissão já traziam consigo vício insanável que as tornavam inválidas para efeitos de geração de créditos do imposto.

Ademais, não houve contestação dos atos de falsidade relacionados no presente lançamento, nos termos do § 5º do art. 30 da Lei nº 6.763/75, como se segue:

§ 5º - Declarada a inidoneidade de documentação fiscal, o contribuinte poderá impugnar os fundamentos do ato administrativo, mediante prova inequívoca da inexistência dos pressupostos para sua publicação, hipótese em que, reconhecida a procedência das alegações, a autoridade competente o retificará, reconhecendo a legitimidade dos créditos.

Logo, caracterizada a infringência à legislação tributária, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Impugnante apresentado provas capazes de ilidir o feito fiscal, corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inc. XXXI da 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;

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 754/766. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Rodrigo da Silva Ferreira e Cindy Andrade Morais.

**Sala das Sessões, 03 de outubro de 2012.**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Presidente / Revisor**

**Ricardo Wagner Lucas Cardoso**  
**Relator**