

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.933/13/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000181661-97  
Impugnação: 40.010133411-03  
Impugnante: A 3 Distribuidora Ltda  
IE: 471937851.00-40  
Proc. S. Passivo: Arianne Moreira Nunes  
Origem: DF/Divinópolis

### **EMENTA**

**MERCADORIA - ENTRADA DESACOBERTADA - DOCUMENTO FISCAL FALSO/IDEOLOGICAMENTE FALSO. Imputação fiscal de aquisição de mercadorias com a utilização de notas fiscais ideologicamente falsas nos termos do art. 39, § 4º, inciso II, subalínea "a.5" da Lei nº 6.763/75. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, majorada pela reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, a Impugnante comprova a realização das operações mercantis, razão pela qual devem ser canceladas as exigências fiscais. Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre falta de recolhimento de ICMS/ST, constatado mediante conferência de notas fiscais, nos meses de março e maio de 2012, em virtude de ter a Autuada adquirido mercadorias com notas fiscais declaradas ideologicamente falsas pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, majorada pela reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação à fl. 20, acompanhada dos documentos de fls. 21/38, contra a qual o Fisco manifesta-se às fls. 40/41.

### **DECISÃO**

A autuação versa sobre a imputação fiscal de falta de recolhimento de ICMS/ST, constatado mediante conferência de notas fiscais, nos meses de março e maio de 2012, em virtude de ter a Autuada adquirido mercadorias com notas fiscais declaradas ideologicamente falsas, conforme Ato Declaratório nº 13.578.060.001.110, publicado no Diário Oficial de Minas Gerais do dia 01/08/12 (fl. 06).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A legislação mineira, no art. 149, inciso I do RICMS/02, é clara ao considerar desacobertada a movimentação de mercadorias que ocorrer com documento fiscal falso ou ideologicamente falso:

Art. 149 - Considera-se desacobertada, para todos os efeitos, a prestação de serviço ou a movimentação de mercadoria:

I - com documento fiscal falso ou ideologicamente falso;

(...)

Assim, o Fisco exigiu ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, majorada pela reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante entende que a multa não é cabível, considerando que o ato declaratório de inidoneidade foi publicado em data posterior à dos registros das notas fiscais.

Salienta-se que 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 inidoneidade ou falsidade dos respectivos documentos.

Cumprе esclarecer que é pacífico na doutrina o efeito *ex tunc* dos atos declaratórios, pois não é o ato em si que impregna os documentos de falsidade, uma vez que tais 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, espancando dúvidas e incertezas. Seus efeitos recuam até a data do ato ou fato por ele declarado ou reconhecido (*ex tunc*).

Assim, o ato declaratório tem o condão apenas de atestar uma situação preexistente, não cria nem estabelece coisa nova, portanto, é de natureza declaratória e não normativa. A publicação do ato no Diário Oficial do Estado visa apenas tornar público o que já existia.

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

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

Parágrafo único - Constatada a falsidade ou a inidoneidade de documento fiscal, nos termos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dos artigos anteriores, a ação fiscal independe de ato declaratório prévio que o tenha considerado falso ou inidôneo.

A Impugnante também alega não dispor de condições para investigar seus fornecedores, insiste na efetiva aquisição das mercadorias e no respectivo pagamento, conforme faz prova os documentos de fls. 31/38.

A irregularidade apontada como causadora da falta de recolhimento do ICMS/ST diz respeito à aquisição de mercadorias da empresa Alemanha Revendedora Ltda CNJP – 00620909/0001-42, acompanhadas por documentos fiscais declarados ideologicamente falsos.

Frisa-se que as notas fiscais, cuja idoneidade foi questionada, estão acostadas aos autos, bem como documentos relativos ao pagamento das operações mercantis a elas relativas e, é justamente o estudo desses documentos que gerou o posicionamento explanado neste voto.

A par dessas considerações aplicáveis genericamente à matéria sob exame, o julgador não pode se furtar de uma análise quanto a efetividade das operações comerciais referentes às notas fiscais declaradas ideologicamente falsas.

Da análise dos documentos declarados ideologicamente falsos pelo Fisco em confronto com os documentos apresentados pela Impugnante, verifica-se a comprovação da realização das operações mercantis.

A presença desses documentos, apesar de não legitimar os documentos fiscais, é forçoso reconhecer que comprova que as mercadorias constantes de tais notas fiscais foram objeto de operações mercantis e tiveram o imposto cobrado do adquirente.

Tal comprovação leva à conclusão de que as operações mercantis ocorreram e, portanto, o conjunto de provas constante dos autos demonstra que o imposto foi pago, embutido no preço da mercadoria de conformidade com as regras de regência do ICMS, pelo adquirente, no caso a ora Impugnante. Não se afirma que o contribuinte a quem competia o recolhimento do imposto aos cofres públicos, o fez. Caso não tenha feito, é legítimo o procedimento fiscal tendente à apuração dos valores devidos e a efetivação de sua cobrança na forma prevista na lei.

Vale lembrar que o Poder Judiciário tem consagrado esse posicionamento em determinados julgados como se mostrará adiante.

Assim, realizada a operação e quitada a dívida, cessam as responsabilidades do adquirente quanto a essa etapa comercial. A falta de repasse do imposto, ao Estado, pelo vendedor/emitente, não pode ser imputada à compradora.

Essa característica leva alguns a denominar o ICMS de “imposto indireto”, denominação dada àqueles tributos em que o contribuinte de fato é o adquirente da mercadoria, sendo o remetente considerado contribuinte de direito, ou seja, aquele que é responsável pelo recolhimento ao Estado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como ressaltado linhas atrás, o entendimento aqui exposto está presente também em julgados dos tribunais brasileiros, aqui representados pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, a saber:

TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITO DECORRENTE DE NOTA FISCAL EMITIDA POR EMPRESA CUJA INSCRIÇÃO FOI DECLARADA INIDÔNEA. PARA APROVEITAR OS CRÉDITOS DE ICMS EMBUTIDOS NO VALOR DAS MERCADORIAS QUE ENTRAM NO SEU ESTABELECIMENTO, O COMPRADOR NÃO DEPENDE DA PROVA DE QUE O VENDEDOR PAGOU O TRIBUTU; SÓ SE EXIGE DO COMPRADOR A COMPROVAÇÃO DE QUE A NOTA FISCAL CORRESPONDE A UM NEGÓCIO EFETIVAMENTE REALIZADO E DE QUE O VENDEDOR ESTAVA REGULARMENTE INSCRITO NA REPARTIÇÃO FAZENDÁRIA COMO CONTRIBUINTE DO TRIBUTU. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

(STJ – 2ª TURMA - AGA 173817/RJ – REL. MIN. ARI PARGENDLER - DJ 06/04/1998, P. 00095)

TRIBUTÁRIO - ICMS - CRÉDITOS RESULTANTES DE NOTA FISCAL - INIDONEIDADE DA EMPRESA EMITENTE - ENTRADA FÍSICA DA MERCADORIA - NECESSIDADE - VENDEDOR DE BOA-FÉ - INEXISTÊNCIA DE DOLO OU CULPA - PRECEDENTES.

- O VENDEDOR OU COMERCIANTE QUE REALIZOU A OPERAÇÃO DE BOA-FÉ, ACREDITANDO NA APARÊNCIA DA NOTA FISCAL, E DEMONSTROU A VERACIDADE DAS TRANSAÇÕES (COMPRA E VENDA), NÃO PODE SER RESPONSABILIZADO POR IRREGULARIDADE CONSTATADA POSTERIORMENTE, REFERENTE À EMPRESA, JÁ QUE DESCONHECIA A INIDONEIDADE DA MESMA.

- RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.

(RESP 112.313/SP, RELATOR MINISTRO PEÇANHA MARTINS, 2ª TURMA, UNÂNIME, DJ DE 17/12/99, P. 00343).

No que tange à comprovação do pagamento das transações que a Impugnante pretendeu fazer, as cópias do comprovante bancário de pagamento de título e do cheque (34 e 38), confirmam a regularidade das operações e a liquidação da obrigação financeira.

Cumpre registrar, ainda, que a Impugnante na intenção de corroborar com a demonstração de sua boa-fé, anexou aos autos cópia de liminar judicial concedida à Alemanha Revendedora Ltda para a reabilitação de sua inscrição estadual no cadastro de contribuintes.

Nesse sentido, entende-se que a autuação fiscal não pode prosperar, pois conclui-se que os argumentos supracitados demonstram a realização das operações mercantis, razão pela qual deve-se cancelar as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Eduardo de Souza Assis (Revisor) e Alexandre Périssé de Abreu, que o julgavam procedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Arianne Moreira Nunes e,

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

pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento os signatários e os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 23 de abril de 2013.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente**

**Orias Batista Freitas**  
**Relator**

EJ/R

CC/MG

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

---

|                   |                        |               |
|-------------------|------------------------|---------------|
| Acórdão:          | 20.933/13/3ª           | Rito: Sumário |
| PTA/AI:           | 01.000181661-97        |               |
| Impugnação:       | 40.010133411-03        |               |
| Impugnante:       | A 3 Distribuidora Ltda |               |
|                   | IE: 471937851.00-40    |               |
| Proc. S. Passivo: | Ariane Moreira Nunes   |               |
| Origem:           | DF/Divinópolis         |               |

---

Voto proferido pelo Conselheiro Eduardo de Souza Assis, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Pelo voto de qualidade julgou-se improcedente o lançamento, uma vez acatada a tese da boa-fé da Contribuinte, baseada na apresentação de documento intitulado como “cópia de cheque”, relativo ao pagamento da transação comercial, e do extrato bancário no qual constou o débito na conta da Autuada.

E ainda, a apresentação de cópia de uma liminar judicial reabilitando, em procedimento cautelar, a inscrição estadual da empresa detentora do ato declaratório motivador da lide instaurada e sob julgamento nesta Casa.

Inicialmente cabe destaque os pressupostos exigidos para a configuração da boa-fé alegada como embasamento da decisão majoritária pela improcedência do lançamento.

A boa-fé amplamente debatida nos julgamentos envolvendo inidoneidade e/ou falsidade documental, que serviu de parâmetro para a decisão prolatada, é a definida juridicamente como subjetiva, aquela oposta à má-fé, situação em que o envolvido desconhecia as intenções e os riscos do ato negocial fraudulento. Em alguns países, como na Alemanha, ela é denominada de boa-fé crença, diagnosticando que a credulidade levou ao ato ilícito não intencional, pelo envolvimento confiante.

Entretanto, entendo não conter nos autos as devidas provas materiais inibidoras do lançamento.

A propósito, oportuno trazer, à colação, a jurisprudência do STJ sobre a matéria, destacando-se as seguintes decisões:

**RECURSO ESPECIAL Nº 556.850 - MG(2003/0129259-4)**

**EMENTA**

**PROCESSUAL - TRIBUTÁRIO - REEXAME DE PROVA - VEDAÇÃO PELA SÚMULA 7/STJ - VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC - INOCORRÊNCIA - CRÉDITO DE ICMS - NOTAS FISCAIS CONSIDERADAS INIDÔNEAS PELO FISCO - DEMONSTRAÇÃO DA EFETIVIDADE DA**

**OPERAÇÃO COMERCIAL – ÔNUS *PROBANDI* DO CONTRIBUINTE.**

(...)

4. A JURISPRUDÊNCIA DESTA TURMA É NO SENTIDO DE QUE, PARA APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS RELATIVO A NOTAS FISCAIS CONSIDERADAS INIDÔNEAS PELO FISCO, É NECESSÁRIO QUE O CONTRIBUINTE DEMONSTRE PELOS REGISTROS CONTÁBEIS QUE A OPERAÇÃO COMERCIAL EFETIVAMENTE SE REALIZOU, INCUMBINDO-LHE, POIS, O ÔNUS DA PROVA, NÃO SE PODENDO TRANSFERIR AO FISCO TAL ENCARGO.PRECEDENTES. (SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 19-04-05, E PUBLICADO EM 23-05-05).

**RECURSO ESPECIAL Nº 89.706 - SP (1996/0013618-1)**

**EMENTA**

**TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITOS RESULTANTES DE NOTA FISCAL. DECLARAÇÃO SUPERVENIENTE DA INIDONEIDADE DE QUEM A EMITIU.**

VERIFICADO QUE O CONTRIBUINTE APROVEITOU CRÉDITO DECORRENTE DE NOTA FISCAL EMITIDA POR QUEM ESTAVA EM SITUAÇÃO IRREGULAR (AINDA QUE SÓ DECLARADA POSTERIORMENTE), O RESPECTIVO MONTANTE SÓ É Oponível AO FISCO SE DEMONSTRADO, PELOS REGISTROS CONTÁBEIS, QUE A OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA REALMENTE ACONTECEU. (...) (SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 24.03.1998, E PUBLICADO EM 06.04.1998).

**(EXCERTO DO VOTO CONDUTOR DO EM. MINISTRO ARI PARGENDLER – RELATOR):**

NO SISTEMA DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, A NOTA FISCAL VALE, ENTRE CONTRIBUINTES, COMO UM TÍTULO DE CRÉDITO CONTRA A FAZENDA DO ESTADO.

TRATA-SE, TODAVIA, DE UM TÍTULO DE CRÉDITO QUE SÓ SUBSISTE ENQUANTO NÃO FOR CONTESTADO.

VERIFICADO QUE O CONTRIBUINTE APROVEITOU CRÉDITO DECORRENTE DE NOTA FISCAL EMITIDA POR QUEM ESTAVA EM SITUAÇÃO IRREGULAR (AINDA QUE SÓ DECLARADA POSTERIORMENTE), O RESPECTIVO MONTANTE SÓ É Oponível AO FISCO SE DEMONSTRADO, PELOS REGISTROS CONTÁBEIS, QUE A OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA REALMENTE ACONTECEU.

A PUBLICAÇÃO, POSTERIOR, DA DECLARAÇÃO DE INIDONEIDADE DE QUEM EMITIU A NOTA FISCAL NÃO EXONERA O CONTRIBUINTE QUE APROVEITOU O CRÉDITO DE PROVAR-LHE A AUTENTICIDADE.

DE OUTRO MODO, SERIA A CONVALIDAÇÃO DAS FRAUDES QUE, EVIDENTEMENTE, SÓ SÃO APURADAS DEPOIS DE PRATICADAS - COM O SEGUINTE EFEITO: A FAZENDA PÚBLICA SUPORTARIA OS PREJUÍZOS DAS FRAUDES ENQUANTO NÃO DECLARASSE A INIDONEIDADE DOS CONTRIBUINTES EM SITUAÇÃO IRREGULAR.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O COMERCIANTE QUE, DE BOA FÉ, ACREDITOU NA APARÊNCIA DA NOTA FISCAL NÃO FICA PREJUDICADO POR ISSO, PORQUE EXCLUIRÁ SUA RESPONSABILIDADE TÃO LOGO DEMONSTRE PELOS REGISTROS CONTÁBEIS QUE A NOTA FISCAL É REPRESENTATIVA DE VERDADEIRA COMPRA E VENDA. (GRIFOU-SE.)

Nesse sentido é inaplicável a tese de boa-fé pretendida pela Impugnante, visto que para sua comprovação é imprescindível que a Autuada demonstre, **pelos registros contábeis**, que a compra e venda se realizou de fato, incumbindo a quem comprou o ônus de provar a existência da operação, além da necessidade de haver comprovação do efetivo pagamento das operações mercantis com recursos financeiros contabilizados e declarados ao Fisco, por ambos os envolvidos nas operações.

Ao tentar comprovar o pagamento do fato comercial, mediante apresentação do documento intitulado como “cópia de cheque”, insinuando ser fidedigno com o utilizado na quitação no ato da entrega dos produtos adquiridos, a Impugnante apresentou um documento diferente do instituído e usual do Sistema Financeiro Nacional.

Poderia ter recorrido ao banco detentor do documento para obter cópia do original e assim comprovar, por meio dos dados constantes no seu verso, a conta bancária e o real destinatário do aporte financeiro, elidindo qualquer suspeição de desvinculação do fato comercial com o beneficiário do pagamento.

Somente o demonstrativo bancário de desconto do cheque não é suficiente para inferir a quem foi destinado o valor que ele representou, a qual transação comercial ele se referia e, principalmente, auferir qual foi a entidade lesada no contexto comercial e/ou, via de consequência, tributário.

Destaca-se que os recursos financeiros utilizados como pagamento, mesmo transitando pelas contas bancárias da empresa, se não levados à contabilização, podem ser considerados extrafiscais.

Cumpra ainda salientar que o ato declaratório motivador da autuação foi formalizado com base na emissão de documentos fiscais por uma empresa constituída com dados e documentos de seus sócios falsificados.

Além de configurar formalmente a irregularidade, nele foi descrita a situação que ensejou a declaração, demonstrando de maneira inequívoca ser o documento fiscal, materialmente, inábil para legitimar a operação.

Ademais, não houve contestação do ato declaratório relacionado no presente lançamento, nos termos do § 5º do art. 30 da Lei nº 6.763/75, como se segue:

Art. 30

(...)

§ 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o retificará, reconhecendo a legitimidade dos créditos.

No mesmo sentido, o RICMS/02 prescreve:

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:

Outrossim, a Impugnante tenta desfazer os efeitos do ato, mediante apresentação de cópia de uma decisão em liminar de restabelecimento da inscrição estadual cancelada de ofício pela repartição fazendária do estabelecimento fornecedor envolvido na fraude discriminada no procedimento declaratório.

É consenso que as medidas cautelares proferidas pelo poder judiciário são pautadas na emergencialidade, sob riscos pré-definidos na legislação regente, somente atingindo o devido grau de coerência com a realidade dos fatos no julgamento do mérito a que estão atreladas.

Dessa forma, a força do documento judicial acostado não pode ter o condão de desfazer todo o serviço investigatório realizado quando do cancelamento da inscrição estadual alcançada por meios fraudulentos e na constituição do ato declaratório, uma vez encontrar-se em fase carente de melhor apreciação judicial.

Note-se que nessa fase processual ainda não foram carreadas, à apreciação do juiz, as contra-argumentações da outra parte, nem tampouco foi destinado tempo suficiente ao estudo delineador da decisão final. Os efeitos da liminar não podem afetar a matéria tributária em destaque neste processo, sob o risco de precluir o direito do Estado de aferir o imposto devido em uma operação comprovadamente fraudulenta.

Por todo o exposto, voto pela procedência do lançamento com base nas provas materiais aos autos acostadas.

**Sala das Sessões, 23 de abril de 2013.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Conselheiro**