

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.942/10/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000161563-13  
Impugnação: 40.010125238-79  
Impugnante: RG Comércio e Transporte Ltda.  
IE: 672001526.00-04  
Origem: DF/Sete Lagoas

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA.** Exclusão das exigências cujos fatos geradores ocorreram anteriormente a 01/07/04, em face da decadência de que trata o § 4º do art. 150 do CTN.

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/ CARGA – CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – PRESTAÇÃO SUBSEQUENTE ISENTA OU NÃO TRIBUTADA.** Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, provenientes de aquisições de combustíveis, lubrificantes, pneus, câmaras de ar de reposição e materiais de limpeza, em face da não observância da limitação do crédito ao mesmo percentual correspondente, no faturamento do contribuinte, ao valor das prestações tributadas pelo imposto. Infração caracterizada ensejando o estorno dos créditos na proporção das prestações isentas ou não tributadas, com fundamento no art. 66, inciso VIII da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Contudo, exclui-se a multa isolada, por inadequada à hipótese dos autos.

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/ CARGA – CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO – LUBRIFICANTES/COMBUSTÍVEIS.** Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais e produtos destinados ao uso ou consumo do estabelecimento ou utilizados em bens alheios à sua atividade fim. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso III da Parte Geral do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

**RELATÓRIO**

Trata-se da constatação de aproveitamento indevido de créditos do ICMS, com os respectivos estornos, conforme recomposição da conta gráfica, referente ao período de janeiro de 2004 a dezembro de 2005, em decorrência da prática das seguintes irregularidades pela Autuada:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1) deixou de estornar créditos do ICMS proporcionalmente às prestações de serviços de transporte isentas ou não tributadas, caracterizando assim o seu aproveitamento indevido;

2) aproveitou indevidamente créditos do ICMS provenientes de aquisições de materiais de uso e consumo (peças de reposição) e de combustíveis e lubrificantes empregados na manutenção de veículos, máquinas e equipamentos, ou consumidos em outras máquinas utilizadas em finalidades alheias à atividade principal do estabelecimento.

Exige-se o ICMS e as correspondentes Multas de Revalidação e Isolada, previstas, respectivamente, nos arts. 56, II, e 55, XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 465/467, à qual anexa os documentos de fls. 475/629, buscando corroborar sua argumentação central no sentido de que os materiais considerados pela Fiscalização como de uso e consumo tratam-se, na realidade, de peças automotivas indispensáveis ao funcionamento e manutenção dos caminhões utilizados na prestação dos serviços de transporte, necessitando assim ser substituídas em razão do desgaste natural pelo uso.

Aponta erro da Fiscalização na recomposição da conta gráfica, por ter deixado de transportar o saldo credor constante da Declaração de Informação e Apuração do ICMS (DAPI) relativa ao mês de dezembro de 2003 (período imediatamente anterior ao do levantamento), ficando assim comprometidos os resultados apurados no trabalho fiscal.

Sustenta, ainda, que corrigida a recomposição da conta gráfica, certamente o saldo devedor seria reduzido, porém o crédito tributário já não poderia ser constituído e exigido, em razão da decadência do direito do Fisco de efetuar o lançamento, em conformidade com o disposto no § 4º do art. 150 do CTN.

Requer, assim, o cancelamento do Auto de Infração.

A Fiscalização, por sua vez, afirma que o levantamento foi elaborado com base nas informações e lançamentos constantes da escrita fiscal da própria Impugnante, não tendo a mesma apresentado fatos, provas ou dados capazes de ilidir as exigências. Reconhece, no entanto, o erro do levantamento relativamente à desconsideração do saldo credor apurado no mês de dezembro de 2003, pelo que reformula o crédito tributário conforme o demonstrativo de fls. 638/641.

Cientificada da referida reformulação, a Autuada adita a impugnação às fls. 650/654, argumentando que, não obstante a redução das exigências, ainda assim é ilegítimo o crédito tributário remanescente, seja pelas alegações anteriormente aduzidas (que reafirma), seja pelo fato de que, apesar de o relatório do Auto de Infração consignar expressamente que as irregularidades se referem ao período compreendido entre 01/04/04 e 31/12/05, o lançamento retroage a fatos ocorridos desde janeiro de 2004, de modo que devem ser canceladas as exigências relativas aos meses anteriores ao período fiscalizado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além disso, na reformulação do crédito tributário houve novo erro, desta vez, no se refere ao recolhimento relativo ao mês de fevereiro de 2004, considerado no levantamento original, porém desprezado na reformulação, daí resultando novas distorções no valor das exigências. De todo modo, por se tratar de período já abrangido pela decadência, o lançamento haveria de se limitar aos fatos geradores ocorridos após 01/07/04.

A Fiscalização se manifesta novamente às fls. 657/660, refutando as alegações da Defesa conforme exposto abaixo.

Afirma que uma simples análise dos documentos anexados ao Auto de Infração é o bastante para se verificar que o trabalho fiscal abrangeu os meses de 01/01/04 a 31/12/05, fato este confirmado pelo período fiscalizado constante do Auto de Início da Ação Fiscal (fls. 02) e reforçado pelo relatório fiscal de fls. 09. Portanto, a data inicial lançada no relatório do Auto de Infração decorre de mero erro de digitação, quando, em vez de 01/01/04, digitou-se 01/04/04, não trazendo, tal circunstância, nenhuma interferência no trabalho executado, até porque o início da ação fiscal fora regularmente documentado por meio da notificação do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), no qual o período fiscalizado foi corretamente informado.

Quanto ao valor lançado como recolhido em fevereiro de 2004 na recomposição original da conta gráfica (fls. 11), esclarece que este somente se deu a título de ajuste, em virtude de não ter sido considerado naquela oportunidade o transporte do saldo credor do exercício anterior. Agora, com a correta consideração do referido saldo, e os dados guardando a devida fidelidade com as informações constantes das DAPIs, o ajuste não é mais necessário, até porque representaria um débito inexistente e, como não houve o respectivo pagamento, importaria em aumentar indevidamente o crédito tributário a ser exigido.

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 24/02/10, determina a realização de diligência de fls. 665, em razão da qual a Fiscalização comparece novamente aos autos, resultando em nova reformulação do crédito tributário às fls. 667/669.

Aberta vista à Impugnante, além de reiterar as argumentações anteriormente expendidas, argui a nulidade do Auto de Infração, por falta de capitulação legal da multa isolada aplicada, penalidade esta que nem sequer existia nas reformulações anteriores do crédito tributário, caracterizando assim ofensa ao princípio da ampla defesa.

A Fiscalização novamente se manifesta às fls. 685/689, refutando uma vez mais as razões de Defesa e pedindo a procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

Em sua última intervenção nos autos a Impugnante argui a nulidade do Auto de Infração, sob a alegação da falta de capitulação legal da multa isolada aplicada, salientando que tal penalidade nem sequer existia nas reformulações anteriores do

crédito tributário, restando assim ofendido o princípio da ampla defesa, uma vez que, impossibilitada de conhecer por inteiro a imputação fiscal, torna-se inviável qualquer defesa.

Não lhe assiste razão, no entanto.

Ao contrário do alegado, o Auto de Infração não deixa qualquer dúvida quanto à capitulação legal da multa aplicada (art. 55, inc. XXVI da Lei nº 6.763/75), bem como em relação à descrição da infração imputada à Autuada, qual seja o aproveitamento indevido de créditos do ICMS, seja pela falta de estorno proporcional às prestações isentas ou não tributadas, seja pela apropriação indevida em relação às aquisições de materiais e produtos que não geram direito ao crédito. Tanto assim que em suas manifestações anteriores defendeu-se expressamente de tal acusação, demonstrando que entendeu perfeitamente a natureza da infração que lhe é imputada.

Ademais, é totalmente improcedente a afirmativa de que a penalidade nem sequer existia nas reformulações anteriores do crédito tributário, até porque, como se viu acima, encontra-se a multa isolada corretamente capitulada no campo próprio do Auto de Infração.

Com efeito, ainda que com a última reformulação do crédito tributário os valores exigidos tenham realmente sofrido substancial elevação, o que houve foi apenas a adequação da base de cálculo da multa à legislação aplicável, como devidamente esclarecido pela Fiscalização às fls. 667, em atendimento à diligência determinada pela Câmara de Julgamento.

Portanto, não houve novo lançamento, como parece sugerir a Impugnante, mas apenas reformulação do crédito tributário originalmente lançado, de modo que não há de se falar em ofensa ao direito de ampla defesa. Pelo contrário, foi-lhe devidamente assegurado o exercício de tal direito, como se verifica da intimação expressa contida no Ofício nº 371/2010/ACT, de fls. 674 (enviado pelo AR de fls. 675), para se manifestar acerca dos novos valores exigidos, inclusive para aditar a impugnação, no prazo de 30 (trinta) dias que lhe fora reaberto nos termos do art. 140 c/c o art. 120, inc. II do § 1º, ambos do RPTA/MG.

Rejeita-se, portanto, a nulidade arguida.

### **Do Mérito**

Como também já relatado, trata-se da constatação de aproveitamento indevido de créditos do ICMS, com os respectivos estornos e a consequente apuração e exigência de eventuais diferenças de imposto devido e não recolhido, conforme recomposição da conta gráfica, referente ao período de janeiro de 2004 a dezembro de 2005.

Conquanto tenha a Impugnante se insurgido contra as exigências fiscais em todas as oportunidades em que se manifestou, extrai-se dos autos que contestou objetiva e consistentemente apenas os erros de cálculo contidos no levantamento fiscal, bem como a parcela do crédito tributário já atingida pela decadência, uma vez que, no tocante à matéria principal sob exame, limitou-se a defender a suposta legitimidade do aproveitamento dos créditos relativamente à aquisição de autopeças, silenciando-se

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

acerca da parte mais substancial da autuação, qual seja, aquela decorrente da falta de estorno dos créditos na proporção das prestações isentas ou não tributadas.

Sustenta a Impugnante que as peças de reposição não podem ser consideradas como simples material de uso e consumo, pois se tratam de itens indispensáveis ao funcionamento e manutenção dos caminhões utilizados na prestação dos serviços de transporte, pelo que seria legítimo o aproveitamento dos créditos referentes à aquisição das mesmas.

À luz da legislação tributária mineira, no entanto, especialmente o disposto no inc. VIII do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02, não há como acolher tal argumentação. Com efeito, referido dispositivo lista taxativamente os insumos cujas aquisições dão direito à apropriação de créditos do ICMS pelos prestadores de serviço de transporte, proporcionalmente às prestações tributadas e desde que estritamente necessários à prestação dos serviços, de modo que, observadas tais condições, as transportadoras somente podem se creditar do imposto nas aquisições de combustíveis, lubrificantes, pneus, câmaras de ar de reposição e materiais de limpeza. Vale dizer, mesmo na hipótese de aquisição destas mercadorias, consideradas essenciais à prestação dos serviços, o creditamento sofre restrições, devendo o contribuinte estornar os créditos proporcionalmente às prestações isentas ou não tributadas que promover.

Logo, ainda que indispensáveis à manutenção da frota de veículos utilizada na prestação dos serviços, as autopeças em geral constituem materiais de uso e consumo, cuja aquisição não gera direito a crédito, nos termos do art. 70, inc. III, da Parte Geral do mesmo regulamento.

No caso concreto, pois, reputam-se corretos os estornos procedidos pela Fiscalização. A uma, porque, no caso das aquisições com direito a créditos, a Autuada aproveitou-os integralmente, sem o devido estorno proporcional em relação às prestações isentas ou não tributadas; e a duas, porque uma simples leitura das notas fiscais, objeto da ação fiscal, revela que a totalidade dos estornos refere-se a aquisições de mercadorias cujo crédito do imposto não é permitido, podendo-se encontrar, dentre as mesmas, não somente peças de reposição, tal como alega a Impugnante, mas também outras que certamente não são necessárias e muito menos indispensáveis ao funcionamento ou manutenção de caminhões, tais como materiais de informática (fls. 27), emblemas e logomarcas (fls. 30) e pneus para automóveis leves (fls. 191).

Não obstante, as exigências estão a merecer reparos, pelos fundamentos a seguir.

Como restou demonstrado nos autos, não há dúvida de que houve aproveitamento indevido de créditos do imposto pela Autuada, ficando por isso sujeita a penalização, na forma da lei, cumprindo observar que a referida conduta infracional decorre de causas distintas, quais sejam a falta de estorno proporcional e a apropriação de créditos em hipóteses não permitidas.

Como é pacífico na doutrina e jurisprudência, todas as relações tributárias regem-se pelo princípio da estrita legalidade, especialmente em se tratando de normas cominativas de penalidade, hipótese em que a conduta passível de punição deve se

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

enquadrar perfeitamente no “tipo penal”, condição sem a qual se torna impossível a aplicação da respectiva multa.

Pois bem. No presente caso, apesar de distintas as causas da conduta passível de punição, a multa isolada aplicada foi apenas aquela capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, *verbis*:

**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:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, **ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores** - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito aproveitado. (g.n.)

Por certo, não é desarrazoado admitir-se que o aproveitamento indevido de créditos se enquadra no conceito de apropriação de crédito em desacordo com a legislação tributária, pelo que, em princípio, seria aplicável à hipótese dos autos a penalidade acima descrita, tal como entende a Fiscalização.

No entanto, há de se observar que o próprio texto do dispositivo retro transcrito contém ressalva expressa em relação às hipóteses previstas nos incisos anteriores, de modo que, antes de aplicar tal penalidade, é mister se certificar de que a conduta punível não se enquadra também nos incisos anteriores do mesmo artigo. Em caso positivo, obviamente a multa aplicável será aquela, afastando-se esta.

Tal é o caso dos autos, no que se refere à penalidade pela falta de estorno proporcional dos créditos em relação às prestações isentas ou não tributadas, eis que há previsão específica desta hipótese em inciso anterior do art. 55 (XIII).

Logo, ainda que se admita estar diante de hipótese de apropriação de crédito em desacordo com a legislação, a multa aplicável é aquela prevista no inciso XIII, *b*, do art. 55 da Lei 6.763/75, afastando-se a do inciso XXVI, em face da mencionada ressalva (em destaque no texto acima reproduzido). Confira-se:

**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:

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

a) operação ou prestação que ensejar a entrada de bem, mercadoria ou serviço beneficiados por isenção ou não-incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

**b) operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, beneficiada com a isenção ou não-incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação.** (g.n.)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, com a devida vênia dos que entendem em contrário, reputa-se inadequada à espécie a aplicação da multa isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, pelo que devem ser parcialmente excluídos os valores exigidos a este título, na proporção das prestações isentas ou não tributadas, observando-se para tanto os percentuais constantes dos quadros de fls. 24 e 655.

Já em relação à decadência, e também pedindo vênia aos entendimentos em contrário, acolhe-se a tese arguida pela Autuada.

É que, tratando-se o ICMS de tributo sujeito ao lançamento por homologação – *também chamado “autolançamento”, porquanto o contribuinte se obriga, por determinação legal, a pagar o imposto devido sem o prévio exame da autoridade fiscal, cuja manifestação se dará posteriormente* –, dispõe o Fisco do prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador para homologar expressamente as atividades do contribuinte relativas à antecipação do pagamento do imposto, aperfeiçoando-se assim o lançamento.

Omitindo-se o Fisco, referida homologação se dá tacitamente com o decurso do referido prazo, hipótese em que se considera definitivamente extinto o crédito tributário, ressalvados os casos em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação.

É o que se depreende do disposto no art. 150, §§ 1º e 4º do CTN, *verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por consequência lógica, este é também o prazo em que poderá o Fisco negar expressamente tal homologação, caso verifique eventuais incorreções ou omissões do contribuinte na escrituração, apuração ou pagamento do imposto, ou qualquer outra infração à legislação tributária que possa dar ensejo ao lançamento de ofício, nos termos do art. 149, V do CTN.

Daí se concluir que, em conformidade com o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tal como o ICMS, a regra é que pode o Fisco apurar e lançar de ofício eventual crédito tributário,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

desde que o faça no prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, sob pena da decadência deste direito, com a extinção definitiva daquele.

Por força da exceção expressa constante da parte final deste dispositivo, no entanto, nos casos em que se verifique a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo se iniciará no primeiro dia do exercício seguinte àquele em poderia ter sido feito o lançamento, conforme o art. 173, I do CTN.

E assim deve ser porque, além da falta de razoabilidade, não é de se admitir que, mesmo diante dessas hipóteses, não devesse a obrigação também se extinguir pela inércia do Fisco, até porque, à luz da teoria das obrigações, não existe obrigação *ad aeternum*, de modo que, independentemente de sua natureza ou das circunstâncias que a envolvam, toda obrigação tem causa de nascimento e de extinção.

Com efeito, segundo o disposto no art. 113, § 1º do CTN, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador e se extingue com o crédito dela decorrente, sendo certo que, por força do disposto no art. 156 do mesmo código, a decadência é uma das causas de extinção do crédito tributário. Logo, mesmo nos tributos lançados por homologação, na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo de que dispõe o Fisco para efetuar o lançamento conta-se na forma prevista no art. 173, I do CTN, sob pena de operar-se a decadência deste direito, em face da extinção do crédito.

Registre-se, no entanto, que a matéria comporta diversas interpretações, e por isso mesmo tem suscitado várias controvérsias, não estando ainda pacificada nem no âmbito doutrinário nem no jurisprudencial, sendo objeto de dissenso inclusive na esfera do contencioso administrativo fiscal mineiro.

Neste contexto, e não obstante já houvesse firmado o entendimento acima em diversos julgados ao longo da década de 1990, atualmente este Conselho de Contribuintes vem decidindo majoritariamente no sentido de que, não havendo a antecipação do pagamento, não há o que homologar, afastando assim a retro citada regra especial aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, para aplicar à hipótese a regra geral de decadência prevista no inciso I do art. 173 do CTN, segundo a qual a contagem do prazo de que dispõe o Fisco para formalizar o crédito tributário se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e não na data da ocorrência do fato gerador.

Vale dizer, pelo atual entendimento majoritário do CC/MG, mesmo após o transcurso dos cinco anos da ocorrência do fato gerador, tal como previsto no § 4º do art. 150, mas desde que ainda não expirado o prazo (também de cinco anos) contado na forma do art. 173, I do CTN, *em qualquer hipótese* permaneceria incólume o direito do Fisco de formalizar a exigência do crédito tributário que entender devido, fazendo-o por meio do lançamento de ofício, nos termos do art. 149, inciso V.

*Data maxima venia*, no entanto, tal entendimento não se afigura o mais adequado à espécie. Isto porque se fundamenta no pressuposto de que o objeto da homologação é o pagamento *stricto sensu* do tributo, assim entendido o ato de efetuar o recolhimento do saldo devedor do imposto apurado em determinado período, e não a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

atividade (ou o conjunto de atividades) legalmente cometida ao sujeito passivo com vistas à satisfação da obrigação tributária.

Com efeito, no caso do ICMS é sobejamente sabido que o citado pagamento do imposto é precedido de uma série de deveres instrumentais – as chamadas obrigações acessórias –, tais como a emissão e escrituração de documentos e livros fiscais referentes às entradas e saídas de mercadorias ou ao recebimento ou prestação de serviços, bem como da declaração do saldo apurado, que deve também ser informado ao Fisco, tudo no interesse da fiscalização e arrecadação.

Em regra, somente após esse conjunto de atividades é que o contribuinte satisfaz a obrigação principal, mediante o referido pagamento (*stricto sensu*) do imposto.

Todavia, cabe lembrar que nem sempre haverá saldo devedor a ser pago.

Realmente, consideradas determinadas circunstâncias e peculiaridades inerentes à sistemática e ao regime jurídico do ICMS, não são raros os casos de contribuintes que mantêm saldos credores acumulados por anos a fio – *este, aliás, o caso dos autos, em que se verificou acúmulo de créditos ao longo de praticamente todo o período fiscalizado* –, hipótese em que, evidentemente, não haverá saldo de imposto a pagar, mas ainda assim não deixará o imposto de se sujeitar ao lançamento por homologação, até porque todas aquelas outras obrigações existem e devem ser adimplidas, sob pena da imposição de multas específicas se constatadas eventuais infrações à legislação em procedimento regular de fiscalização que, à toda evidência, também se submete ao mesmo prazo decadencial do art. 150, § 4º do CTN.

Ademais, a teor do disposto no art. 24 da Lei Complementar nº 87/96, a liquidação da obrigação principal do ICMS (isto é, o pagamento do imposto) se dá mediante a compensação entre débitos e créditos, sendo que o pagamento propriamente dito, efetuado em dinheiro no prazo de vencimento fixado pela legislação, constitui uma forma apenas secundária da referida liquidação. Confira-se:

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo.

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar os do crédito, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar o dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ora, se assim o é, toda vez que houver apuração do imposto (obrigação principal), mediante a compensação dos débitos com os créditos, terá havido pagamento.

Logo, e *ad argumentandum tantum*, se é correto considerar-se que a homologação tácita de que trata o § 4º do art. 150 do CTN somente pode ocorrer quando houver pagamento, basta haver apuração do imposto para que a mesma ocorra, pois nesta hipótese haverá sim o que homologar – *mesmo se da apuração resultar saldo credor ou saldo devedor a menor que o devido, seja por erro de fato ou de direito* –, ressalvadas, repita-se, as hipóteses de ocorrência de fraude, dolo ou simulação.

De se ver, portanto, que o que se homologa não é o pagamento do tributo propriamente dito, mas todo aquele conjunto de atividades que normalmente o precedem.

Nesta mesma linha de raciocínio, cita-se excerto do douto voto proferido pelo então Conselheiro Lívio Wanderlei de Oliveira, no Acórdão 17.597/07/2º:

E não se queira dizer que o dispositivo do art. 150 somente se aplica quando houver o pagamento. Na sistemática do ICMS não há um pagamento propriamente dito do imposto destacado. Tanto pode haver um “pagamento” pela compensação total do valor do imposto levado a débito com o crédito a que tem direito o contribuinte, como a compensação pode ser parcial, gerando saldo devedor. Este saldo devedor, quando ocorrer, é que se leva a pagamento.

Logo, pelo menos para o ICMS, o que se apura e deve ser fiscalizado é aquele valor do imposto resultante do confronto entre o débito e o crédito. E desde que a irregularidade decorra da escrituração regular efetivada pelo contribuinte, eventual exigência fiscal submete-se ao prazo decadencial do § 4º, art. 150 do CTN.

A título de exemplo citem-se as seguintes irregularidades sujeitas à decadência do art. 150, § 4º do CTN: a) utilização de alíquota e base de cálculo de forma incorreta; b) apropriação irregular de crédito; c) cálculo do imposto incorreto; d) outras, desde que apuradas na escrita fiscal regular do contribuinte. Isso porque o Fisco homologa é o correto processo de apuração do imposto, desde que todas as irregularidades sejam cometidas sem a presença de dolo, fraude ou simulação. (g.n.)

Também no mesmo sentido, merece destaque a enfática posição do Em. Conselheiro Jefferson Nery Chaves, manifestada no Acórdão 17.058/06/2ª, no sentido de que, em matéria de decadência, em princípio aplica-se a regra do § 4.º do art. 150 do CTN (cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador) aos tributos lançados por homologação, sendo que:

Em tais casos, a regra prevista no inciso I do *caput* do art. 173 somente se aplica em duas situações: primeiro, quando o contribuinte, apurando imposto a pagar, deixa de recolhê-lo; segundo, quando, tendo recolhido o tributo por ele apurado, houver dolo, simulação ou fraude.

No primeiro caso, quando o contribuinte apura imposto a pagar e deixa de recolhê-lo, a homologação ficta não se opera, podendo o Fisco exigir de ofício o imposto devido, desde que respeitado o prazo previsto no inciso I do *caput* do art. 173 do CTN (cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), já que não se opera a homologação tácita, na falta de pagamento de imposto apurado e declarado pelo contribuinte. Quando, no entanto, o contribuinte não apura imposto a recolher, porque entende, ainda que de forma equivocada, aplicável uma isenção, ou por entender que o imposto não é devido, aplica-se também o prazo do § 4.º do art. 150 do CTN, não podendo o Fisco exigir, de ofício, o imposto que entender devido, se ultrapassado o prazo de 5 (cinco) anos, contado do fato gerador. É que, na hipótese, terá ocorrido a homologação tácita.

A homologação tácita ocorre não somente quando o contribuinte apura imposto (ainda que a menor, em razão de erro) e faz o recolhimento, mas também quando o contribuinte não paga por não ter apurado imposto a pagar (vale dizer, por entender aplicável, ainda que indevidamente, uma isenção, ou por entender que a situação não era passível de tributação). O que se homologa, na verdade, é o procedimento de apuração levado a efeito pelo contribuinte e informado ao Fisco: se, dessa apuração, resulta imposto a pagar (ainda que a menor, em razão de erro), e há efetivamente o pagamento, a homologação ficta se efetiva passados 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador; mas, se da apuração não resulta imposto a pagar, porque o contribuinte entende aplicável uma isenção, ou entende não ser devido o imposto, ainda que por erro, também se efetivará a homologação tácita após 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador. Em ambos os casos, transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador, não poderá o Fisco exigir de ofício o imposto que entender devido. (g.n.).

Ainda quanto ao objeto da homologação, a tese aqui sustentada é referendada por expoentes da doutrina jurídica nacional, tais como Aliomar Baleeiro, Roque Antônio Carraza, Hugo de Brito Machado, Hugo de Brito Machado Segundo,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Leandro Paulsen, Gabriel Lacerda Troianelli, citando-se aqui, por todos, José Souto Maior Borges, (Lançamento Tributário, 2ª ed., Malheiros, 1999, p. 397/400), tal como o fez o Em. Ministro do STJ Luiz Fux em voto proferido no REsp. 639376/RS:

O art. 150, § 4º do CTN introduz no âmbito do Direito Tributário uma ficção legal, porque com o decurso do quinquênio tem-se juridicamente como sucedido algo que concretamente não ocorreu, ou seja, a homologação. Esse preceito contempla hipótese de equiparação da homologação tácita à homologação expressa pelo Fisco. Transcorrido o quinquênio, é como se homologação expressa tivesse efetivamente ocorrido.

Como, na sistemática do Código Tributário Nacional, homologável não é só o pagamento, mas a atividade toda que antecede o ato de homologação, se não houver antecipação do pagamento, ou se o pagamento tiver sido insuficiente em decorrência de redução na base de cálculo e/ou alíquota concretamente aplicáveis - ressalvadas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação - poderá ocorrer a homologação ficta da respectiva atividade se a autoridade administrativa não praticar o lançamento ex officio. E essa homologação ficta atuará com eficácia preclusiva para o reexame da matéria.

(...)

Poder-se-ia pretender que, se o sujeito passivo descumpra a obrigação, deixando de efetuar qualquer antecipação de pagamento, não caberia falar-se em homologação, e, portanto, nessa hipótese não caberia a invocação do art. 150, § 4º, mesmo após o transcurso do prazo nele referido. Dessa omissão só decorreria para o Fisco a abertura da via do lançamento ex officio. Mas ainda nessa hipótese é possível, até em consequência do desconhecimento do concreto estado de coisas pelo Fisco, venha a ser a atividade prévia homologada, precisamente porque a homologação não é somente referível ao pagamento. (...) Logo, o pagamento não é necessariamente levado em linha de conta para os efeitos do art. 150, § 4º.

(...)

Consequência imediata dessa ordem de considerações é que a decadência não terá sempre o seu termo inicial disciplinado pelo art. 173 do CTN. (g.n.)

Em outra passagem do mesmo voto, assevera conclusivamente o Min. Luiz Fux:

Impende salientar que a homologação a que se refere o art. 150 do Código Tributário é da atividade do sujeito passivo, não necessariamente do pagamento do tributo. O que se homologa, quer expressamente, quer

tacitamente, é o proceder do contribuinte, que pode ser o pagamento suficiente do tributo, o pagamento a menor ou a maior ou, também, o não-pagamento. Seja qual for, dentre todas as possíveis condutas do contribuinte, ocorre uma ficção do Direito Tributário, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento, uma vez que relevante é apenas o transcurso do prazo legal para o pronunciamento da autoridade fazendária, di-lo o Codex Tributário.

Transcorrido o prazo de cinco anos, previsto no art. 150, § 4º, não mais poderá o Fisco efetuar o lançamento do tributo, ou seja, constituir o crédito tributário. (g.n.)

Por outro lado, cabe ainda salientar que a aplicação linear e generalizada do art. 173, I do CTN, como vem fazendo o Conselho de Contribuintes, equivale na prática à própria negação de vigência ao disposto no art. 150, § 4º do CTN, uma vez que esta regra nunca incidiria naquelas hipóteses ensejadoras do lançamento de ofício, isto é, quando entender o Fisco que não deva homologar a atividade do contribuinte.

Vale dizer, a regra somente se aplicaria nas hipóteses em que devesse o Fisco homologar expressamente a atividade do contribuinte, porém, como não se tem notícia da prática de tal procedimento, forçoso é concluir-se que sua aplicação se restringiria às hipóteses de homologação tácita, por inércia da autoridade fiscal.

Se assim o fosse, no entanto, não é exagerado afirmar que o dispositivo perderia por completo a sua própria razão de ser, o que não coaduna com os mais comezinhos princípios da hermenêutica jurídica, principalmente por se tratar de regra especial (aplicável aos tributos lançados por homologação) em relação à regra geral do art. 173 do CTN, que se aplica aos demais tributos. Por isso mesmo, aliás, deve ela (a regra especial) prevalecer, e não o contrário!

Deve ser acolhida, portanto, a argumentação da Impugnante, para excluir as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 01/07/04, tendo em vista que esta parte do crédito tributário já não poderia mais ter sido objeto de lançamento, porquanto já se encontrava extinta quando efetivada a intimação do Auto de Infração, ocorrida em 01/07/09, em face dos efeitos da decadência de que trata o art. 150, § 4º c/c o art. 156, VII, todos do CTN.

Finalmente, conquanto não tenha sido objeto de discussão nos autos, reputa-se correto o termo inicial da incidência dos juros de mora constante do Auto de Infração.

Com efeito, conforme assentado na análise da preliminar, ainda que a última reformulação do crédito tributário tenha implicado substancial elevação dos valores exigidos, o que houve foi mera adequação da base de cálculo da multa isolada à legislação aplicável, procedimento este que não é suficiente para a caracterização de novo lançamento.

Portanto, se não houve novo lançamento, mas mera reformulação do crédito tributário, não há de se falar em fixação de novo termo inicial dos juros de mora, até

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

porque aquele constante do Auto de Infração encontra-se em consonância com o disposto no art. 226 da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 2º da Resolução SEF nº 2.880/97, dispositivos segundo os quais os juros de mora incidem sobre as parcelas do crédito tributário, relativas a tributos e multas, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação efetuada pelo Fisco às fls. 667/669, e excluir a multa isolada na proporção das saídas isentas ou não tributadas, conforme os percentuais constantes dos quadros de fls. 24 e 655 e, ainda, as exigências cujos fatos geradores ocorreram anteriormente a 01/07/04. Vencidos em parte, o Conselheiro Antônio César Ribeiro, que não excluía as exigências anteriores a 01/07/04 e aplicava a incidência de juros sobre a multa isolada apenas a partir da reformulação do crédito efetuada pelo Fisco e o Conselheiro Breno Frederico Costa Andrade (Revisor) que também aplicava a incidência de juros na forma citada. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 28 de julho de 2010.**

**Raimundo Francisco da Silva**  
**Presidente / Relator**

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

---

Acórdão:	19.942/10/1ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000161563-13	
Impugnação:	40.010125238-79	
Impugnante:	Rg Comércio e Transporte Ltda	
	IE: 672001526.00-04	
Origem:	DF/Sete Lagoas	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, 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.

Dirirjo da aplicação do instituto decadencial insculpido no art. 150, § 4º do CTN, posto que a hipótese ali tratada alcança o “lançamento por homologação”, ou seja, naqueles casos em que o imposto é informado espontaneamente pelo contribuinte.

No caso dos autos, no entanto, o lançamento foi “de ofício”; não há hipótese de homologação que é alcançada pelo citado dispositivo (art. 150, § 4º do CTN). Assim, a regra decadencial aplicável à hipótese de “lançamento de ofício” é do art. 173 do CTN, não havendo assim que se falar em decadência.

Portanto, dirirjo dos votos condutores neste pormenor.

Da mesma forma, reputo que tendo o lançamento sido reformulado conforme registra o documento de fls. 667 com majoração dos valores e tendo o Fisco reaberto o prazo da defesa em 30 (trinta) dias, que, neste caso, o marco inicial para correção das multas é deste novo lançamento, já que é ele, e não o anterior, que será levado a cabo quando de eventual execução fiscal, *data venia*.

**Sala das Sessões, 28 de julho de 2010.**

**Antônio César Ribeiro  
Conselheiro**