

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.632/10/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000161749-66
Impugnação: 40.010125335-13
Impugnante: Cossisa Agroindustrial S/A
IE: 672842934.00-93
Proc. S. Passivo: Geraldo Deodoro Guimarães
Origem: DF/Sete Lagoas

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - CRÉDITO PRESUMIDO – ÓLEO DE FRANGO. Constatou-se aproveitamento indevido de crédito presumido de ICMS, previsto no inciso IV, alínea “b” do art. 75 da Parte Geral do RICMS/02, em face de saídas de subproduto industrial não destinado a alimentação humana. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

NÃO INCIDÊNCIA – DESCARACTERIZAÇÃO - REMESSA PARA ARMAZÉM GERAL. Constatou-se remessa de mercadoria para depósito em armazém geral, uma vez que o Contribuinte destinatário não se enquadra como armazém geral ou depósito fechado do próprio contribuinte localizado no Estado, ao abrigo indevido da não incidência. Inobservância das disposições contidas no art. 7º, inciso IX da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Entretanto, restou comprovado por meio do Contrato Social e alterações subsequentes que a Autuada tem como objetivo social a atividade de armazéns gerais. Exigências canceladas.

EXPORTAÇÃO - DESCARACTERIZAÇÃO - SAÍDA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. Constatou-se saída de mercadoria (frango congelado) para exportação, ao abrigo indevido da não incidência do ICMS, vez que não foi comprovada a operação. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Entretanto, restou comprovada a operação, por meio das notas fiscais substituídas em razão das primeiras conterem erro na denominação do importador. Exigências canceladas.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - LIVRO FISCAL – FALTA DE VISTO DA REPARTIÇÃO FAZENDÁRIA. Constatou-se que a Autuada deixou de obter da repartição fazendária o visto em livros fiscais, consoante determinado pelo art. 164, Parte Geral do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades cometidas pela Contribuinte no exercício de 2004 e apuradas mediante conferência de seus livros e documentos fiscais:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1- aproveitamento indevido de crédito presumido de ICMS sobre saídas de subproduto industrial (óleo de frango) não destinado à alimentação humana, em dissonância com o disposto no art. 75, inciso IV, alínea "b" do RICMS/02 (exigências: ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei);

2- falta de recolhimento de ICMS sobre notas fiscais de saída emitidas ao abrigo indevido da não incidência do imposto prevista no inciso IX do art. 7º da Lei nº 6.763/75, uma vez que o Contribuinte destinatário não se enquadra como armazém geral ou depósito fechado do próprio contribuinte, localizados no Estado (exigências: ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75);

3- falta de recolhimento de ICMS sobre saídas de mercadorias a título de exportações diretas que não se efetivaram e para as quais não ficou comprovado o retorno ao estabelecimento em razão de desfazimento do negócio, caracterizando assim entrega a destinatários diversos dos indicados nos documentos fiscais (exigências: ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso V da mesma lei);

4- falta de autenticação na repartição fazendária dos livros de Registro de Controle da Produção e do Estoque nº 01, 02 e 03 e do Registro de Inventário nº 01 (exigência: Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso II da Lei nº 6.763/75).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 138/143, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 221/233 juntando os documentos de fls. 234/245.

Da juntada dos documentos é dado vista a Autuada que adita sua impugnação às fls. 251/252, com nova manifestação do Fisco às fls. 254/258.

DECISÃO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades cometidas pelo contribuinte no exercício de 2004 e apuradas mediante conferência de seus livros e documentos fiscais:

1 - Aproveitamento indevido de crédito presumido de ICMS sobre saídas de subproduto industrial (óleo de frango) não destinado à alimentação humana, em dissonância com o disposto no art. 75, inciso IV, alínea "b" do RICMS/02

Em relação ao item 1 do Auto de Infração, deve-se destacar inicialmente que a acusação fiscal descrita não é a aplicação indevida do diferimento do imposto prevista no item 22 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02 e sim o aproveitamento indevido de crédito presumido de ICMS sobre saídas de subproduto industrial (óleo de frango) não destinado à alimentação humana, em dissonância com o disposto no art. 75, inciso IV, alínea "b" do RICMS/02.

Como se observa das notas fiscais acostadas às fls. 12/17 e dos seus respectivos registros no livro Registro de Saídas, exercício 2004 (fls. 73, 74, 77, 78, 81

e 82), a Contribuinte reconhece que a mercadoria é tributada e sobre ela destacou o ICMS devido.

Todavia, ao apurar o ICMS devido nos respectivos períodos (março, abril e maio de 2004), a Contribuinte indevidamente calculou o crédito presumido de ICMS previsto no art. 75, inciso IV, alínea "b" do RICMS/02 sobre o total de saídas do período, quando deveria excluir desse total as saídas de óleo de frango em referência, por não se tratar de produto destinado à alimentação humana.

Tal erro de cálculo se comprova mediante verificação dos totais de saídas internas registrados no livro Registro de Saídas (fls. 75, 79 e 83) e pela apuração de ICMS registrada no livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 101/105).

Inicialmente, a Autuada não argui o mérito dessa acusação fiscal, apenas alega a incidência da decadência prevista no parágrafo único do art. 173 do CTN, por entender que a contagem do período decadencial inicia-se a partir da data do fato gerador e estende-se até a data do lançamento. Portanto, considerando que o último fato gerador relativo a essa irregularidade ocorreu em 12/05/04, data de emissão e de saída da Nota Fiscal nº 023889, estaria caracterizada a referida decadência.

Ao verificar o dispositivo legal citado pela Autuada (parágrafo único do art. 173 do CTN), abaixo transcrito, observa-se que esse não se presta a combater o lançamento fiscal em foco, em razão deste não contrariar em nada os seus ditames.

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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Desta forma, todos os fatos geradores evidenciados na irregularidade ora combatida, por terem ocorrido no exercício de 2004, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2010.

No caso em tela, como o Auto de Infração foi lavrado em 30 de junho de 2009, tendo sido a Impugnante regularmente intimada no dia 16 de julho do mesmo ano (fls. 07 e 08), claro está que a constituição do crédito tributário deu-se dentro do prazo decadencial.

Portanto, corretas as exigências fiscais.

2 - Falta de recolhimento de ICMS sobre notas fiscais de saída emitidas ao abrigo indevido da não incidência do imposto prevista no inciso IX do art. 7º da Lei nº

6.763/75, uma vez que o contribuinte destinatário não se enquadra como armazém geral ou depósito fechado do próprio contribuinte, localizados no Estado

De início, cabe destacar a regra geral de incidência, prevista no art. 6º da Lei nº 6.763/75, que, ao tratar do fato gerador, assim prescreve:

Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Como se vê, a regra geral é suficientemente clara, ou seja, em todas as hipóteses em que ocorra saída de mercadoria há um fato gerador e, conseqüentemente, ocorre a incidência do imposto.

A partir da regra geral, cuida então a legislação de excepcionar os casos em que a incidência não ocorrerá. E, em relação ao que interessa no presente caso, a legislação encontra-se inserida nos incisos IX e X, do art. 7º do citado diploma legal, que assim determina:

Art. 7º - O imposto não incide sobre:

(...)

IX - a saída de mercadoria com destino a armazém-geral ou para depósito fechado do próprio contribuinte, no Estado, para guarda em nome do remetente;

X - a saída de mercadoria dos estabelecimentos referidos no inciso anterior, em retorno ao estabelecimento depositante;

Cabe aqui, então, verificar a subsunção dos fatos a essa regra.

Em primeiro lugar, a remessa se deu a outro contribuinte, possuidor de quadro societário distinto, conforme se observa às fls. 23. Portanto fica afastada a hipótese de remessa para depósito fechado do próprio Contribuinte, restando apenas a opção do primeiro comando, ou seja, remessa para ou retorno de armazém geral.

Quanto a este aspecto, devemos analisar a documentação que a Autuada anexou aos autos.

Da análise da documentação apresentada pela Autuada, verifica-se que na Certidão Simplificada emitida pela JUCEMG (fls. 170) e no Contrato Social e alterações subsequentes (fls. 145/154) que consta como objetivo social da empresa Cossisa Armazéns Gerais Ltda. a atividade de armazéns gerais.

Portanto, em que pese as alegações trazidas pelo Fisco em relação ao cumprimento de obrigações acessórias e em dados dos cadastros da SEF e da Receita Federal, o que se observa é que, formalmente, o destinatário das mercadorias trata-se de uma armazém geral.

Desse modo, não há de se falar em infringência à legislação, uma vez que restou configurada a hipótese de não incidência do ICMS.

3 - Falta de recolhimento de ICMS sobre saídas de mercadorias a título de exportações diretas que não se efetivaram e para as quais não ficou comprovado o retorno ao estabelecimento em razão de desfazimento do negócio, caracterizando assim entrega a destinatários diversos dos indicados nos documentos fiscais

De início cumpre destacar que a não incidência prevista para as operações de exportação de mercadorias encontra-se delineada no art. 7º, inciso II da Lei nº 6.763/75, regulamentada no art. 5º, inciso III do RICMS/02.

Confira-se a redação dos dispositivos vigentes à época dos fatos geradores:

Lei 6763/75

Art. 7º - O imposto não incide sobre:

(...)

II - a operação que destine ao exterior mercadoria, inclusive produto primário e produto industrializado semi-elaborado, bem como prestação de serviço para o exterior, observado o disposto na alínea "g" do § 2º do art. 6º;

RICMS/2002

Art. 5º - O imposto não incide sobre:

(...)

III - a operação que destine ao exterior mercadoria, inclusive produto primário e produto industrializado semi-elaborado, bem como a prestação de serviços para o exterior, observado o disposto nos §§ 1º a 4º deste artigo e no item 126 da Parte I do Anexo I;

Por sua vez, o § 3º do art. 5º do RICMS/02 e o art. 249 do Anexo IX do mesmo diploma legal, prevê que o imposto pela saída da mercadoria será devido quando não se efetivar a exportação, ocorrer a perda da mercadoria ou ocorrer a reintrodução da mesma no mercado interno, neste último caso, ressalvada a hipótese de retorno ao estabelecimento em razão de desfazimento do negócio.

A efetiva exportação das mercadorias comprova-se através da apresentação de documentos emitidos em conformidade com a legislação federal que dispõe sobre as operações de exportação realizadas por meio do SISCOMEX, a saber: Despacho de Exportação, Registro de Exportação, ambos emitidos pela Receita Federal, e conhecimento de transporte (BL/AWB/CTRC Internacional).

Tais documentos não foram apresentados pela Impugnante em relação às Notas Fiscais de saída nºs. 028584, de 17/11/04 e 028600, de 18/11/04 (fls. 57 e 58).

Para justificar essa ausência a Autuada afirma que essas notas fiscais foram substituídas pelas Notas Fiscais nº 028647 e 028648, ambas de 19/11/04 e acostadas às fls. 59 e 60, em razão das primeiras conterem erro na denominação do importador,

tendo sido preservadas as mesmas quantidades, espécies, porto de embarque, destino, números de containers e lacres dos documentos inicialmente emitidos.

Afirma ainda que para documentar essa substituição emitiu as Notas Fiscais de entrada nºs 002675 e 002676 (fls. 55 e 56), de devolução simbólica das mercadorias relacionadas nas notas fiscais substituídas.

Deve ser ressaltado o fato das notas fiscais substituídas e as substitutas, possuírem as mesmas quantidades, espécies, porto de embarque, destino, números de containers e lacres estabelecendo a perfeita vinculação entre as operações, o que ao contrário do entendimento inserido no Auto de Infração, é suficiente para descaracterizar a acusação fiscal, não importando, em razão disso, que as mercadorias tenham saído da empresa.

Portanto, comprovada a vinculação entre os documentos fiscais, bem como a efetiva exportação das mercadorias, não há de se falar em infringência à legislação, uma vez que restou configurada a hipótese de não incidência do ICMS.

4 - Falta de autenticação na repartição fazendária dos livros de Registro de Controle da Produção e do Estoque nº 01, 02 e 03 e do Registro de Inventário nº 01

Em relação à essa irregularidade a Impugnante reconhece a sua pertinência, todavia roga pela aplicação do permissivo legal, em razão de sua natureza e pelo fato dos livros fiscais terem sido corretamente escriturados, cumprindo pois sua finalidade.

Quanto à natureza da penalidade aplicada sobre essa irregularidade (art. 54, inciso II, Lei nº 6.763/75) cabe ressaltar que essa possui caráter objetivo e como tal, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito. É o que prevê o art. 136 do Código Tributário Nacional - CTN e nos ensina Paulo de Barros Carvalho:

"Infrações objetivas, de outra parte, são aquelas em que não precisa apurar-se a vontade do infrator. Havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a intenção do agente, dá-se por configurado o ilícito.

Tratando-se de infração objetiva, o único recurso de que dispõe o suposto autor do ilícito, para defender-se, é concentrar razões que demonstrem a inexistência material do fato acoimado..." (Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, pág. 345 e 347.)

Importa também realçar que, nos termos do § 11 do art. 53 da Lei nº 6.763/75, caberia a redução da multa a 25% (vinte e cinco por cento) de seu valor, se a irregularidade fosse sanada e o seu pagamento efetuado integralmente, o que não ocorreu.

Além disso, o presente caso foi agravado pelo atraso na apresentação dos livros fiscais em questão que só foram entregues em datas muito posteriores ao prazo definido no Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF, expirado em 23/03/09 (fls. 02 e 03),

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conforme se observa no quadro abaixo e se comprova pelos documentos acostados às fls. 243/245:

Livro Fiscal	Data de Entrega
Registro de Controle da Produção e do Estoque nº 1	06/04/2009
Registro de Controle da Produção e do Estoque nº 2 e 3	13/04/2009
Registro de Inventário nº 01	29/06/2009

Esses atrasos, aliados ao fato dos livros fiscais não se encontrarem autenticados, permite supor que os livros não estavam sequer registrados ou foram refeitos após o início da ação fiscal.

Tal conduta visa obstaculizar ou ao menos retardar a ação fiscal, o que impede, nos termos do item 3, § 5º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, a aplicação do permissivo legal pleiteado.

Assim, correta a exigência fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências relativas aos itens 02 e 03 do Auto de Infração. Vencido, em parte, o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, que acolhia a arguição de decadência para excluir as exigências relativas ao item 01. Participaram do julgamento, além do signatário e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Edwaldo Pereira de Salles (Revisor) e Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 29 de janeiro de 2010.

André Barros de Moura
Presidente/Relator

ABM/MAPO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.632/10/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000161749-66
Impugnação: 40.010125335-13
Impugnante: Cossisa Agroindustrial S/A
IE: 672842934.00-93
Proc. S. Passivo: Geraldo Deodoro Guimarães
Origem: DF/Sete Lagoas

Voto proferido pelo Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, 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.

Pois bem, divergindo parcialmente dos doutos votos vencedores, acolho a argumentação da Impugnante para excluir as exigências relativas ao item 01 do Auto de Infração, por entender que, quando do lançamento, esta parte do crédito tributário já se encontrava extinta em razão da decadência de que trata o art. 150, § 4º c/c o art. 156, VII, todos do CTN.

É que, tratando-se o ICMS de tributo sujeito ao lançamento por homologação – *também chamado “auto lançamento”, porquanto o contribuinte se obriga, por determinação legal, a apurar e 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 aquelas atividades do contribuinte, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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 apuração e 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, pode o Fisco apurar e lançar de ofício eventual crédito tributário, 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 – ressalvada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, *hipótese em que 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.*

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 (reconfirmado no presente caso), 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 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 à apuração do imposto mediante a compensação dos débitos com os créditos, seguida da declaração do correspondente saldo, 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 pagamento propriamente dito do imposto.

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

De fato, 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, 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.

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, mediante a compensação dos débitos com os créditos, terá havido pagamento. Logo, e *ad argumentandum tantum*, se é correto considerar-se, tal como preconizado pelos votos vencedores, que a homologação tácita de que trata o § 4º do art. 150 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 17.597/07/2ª:

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 18.198/08/2ª, no sentido de que, em matéria de decadência, em princípio aplica-se a regra do § 4.º do art. 150 (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, 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, e que por isso mesmo deve ela prevalecer, e não o contrário!

Com estas considerações, acolho a tese de decadência arguida pela Impugnante para excluir as exigências relativas ao item 01 do Auto de Infração, cujos fatos geradores se referem aos meses de março, abril e maio de 2004, por entender que esta parte do crédito tributário exigido já se encontrava extinta quando efetivada a intimação do Auto de Infração, ocorrida em 16/07/2009, portanto após o decurso de prazo superior a cinco anos, pelo que já não poderia ter sido objeto de lançamento, nos termos do § 4º do art. 150 c/c o inciso VII do art. 156, todos do CTN.

Sala das Sessões, 29 de janeiro de 2010.

**Raimundo Francisco da Silva
Conselheiro**