

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.660/10/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000158982-86
Impugnação: 40.010123706-57
Impugnante: Sadia S.A.
IE: 062269156.05-02
Proc. S. Passivo: Flávio José Calais/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - DEVOLUÇÃO IRREGULAR. Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS originários de devoluções de mercadorias sem a devida caracterização do seu retorno integral, uma vez que a Autuada não observou as disposições constantes do artigo 78, Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e, a partir de novembro de 2003, Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Entretanto, devem ser excluídas do crédito tributário as exigências relativas ao estorno de créditos decorrentes de devoluções integrais de mercadorias, as quais se deram com observância dos dispositivos legais citados como infringidos no Auto de Infração. Infração, em parte, caracterizada.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BENEFÍCIO FISCAL SEM CONVÊNIO - RESOLUÇÃO 3.166/01. Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS decorrentes de entradas de mercadorias, recebidas em transferência de estabelecimentos de mesma titularidade, localizados em outras Unidades da Federação. Apropriação irregular de parcela de imposto não cobrada e não paga pelos remetentes das mercadorias aos Estados de origem, tendo em vista benefícios fiscais que lhes foram concedidos unilateralmente, sem aquiescência do CONFAZ, em desrespeito à Lei Complementar 24/75, acarretando as exigências de ICMS, multa de revalidação e, a partir de novembro de 2003, Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Acolhimento parcial das razões de defesa pelo Fisco, acarretando reformulação do lançamento. Infração, em parte, caracterizada.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – ENERGIA ELÉTRICA. Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a aquisições de energia elétrica, sem observância do disposto no art. 29, § 5º, item 4, alínea "c" da Lei nº 6.763/75. Exigências de ICMS, multa de revalidação e, a partir de novembro de 2003, Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Infração plenamente caracterizada.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A autuação versa sobre a constatação, mediante conferência de livros, documentos fiscais e arquivos eletrônicos, no período de 01/01/03 a 31/12/03, de que o Sujeito Passivo deixou de recolher e/ou recolheu ICMS a menor, em razão das irregularidades abaixo enumeradas:

1 – aproveitamento indevido de créditos de ICMS, decorrente da não observância das formalidades previstas na legislação (notadamente o § 2.º e incisos I e II do § 3.º, ambos do art. 78, Parte Geral do RICMS/02) para a hipótese de retorno integral de mercadorias não entregues ao destinatário, conforme Anexo I;

2 – aproveitamento indevido de créditos do ICMS destacados nas notas fiscais relacionadas no Anexo II, visto que a Autuada se apropriou integralmente do imposto destacado nos documentos fiscais referentes a transferências interestaduais de mercadorias, cujos remetentes foram beneficiados com incentivos fiscais, em desacordo com a legislação de regência do ICMS, como indicado no referido Anexo II. Creditamento superior ao admitido pelos dispositivos legais previstos na Resolução n.º 3.166/01, consoante demonstrado no Anexo V;

3 – aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados nas notas fiscais de energia elétrica relacionadas na Planilha do Anexo III, face à vedação expressa na alínea “c” do item 4, parágrafo 5.º, do art. 29 da Lei n.º 6.763/75.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75 e, a partir de nov/03, Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada Lei.

Não se fez necessária a recomposição da conta gráfica da Autuada, visto que no período fiscalizado o conta corrente fiscal apresentou somente saldos devedores, conforme tela de consulta ao SICAF juntada às fls. 12.

Incôformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 15.745/15.785.

O Fisco, em manifestação às fls. 16.168/16.176, rebate as alegações da defesa, propugnando pela procedência do lançamento.

Face ao acolhimento de parte das razões expendidas pela Impugnante e, após análise dos documentos trazidos à colação, o Fisco reformula o crédito tributário (planilhas de fls. 16.187/16.197; quadro de fls. 16.199).

Das alterações levadas a efeito, foram os patronos da Autuada devidamente cientificados por meio do Ofício AF/BH-2/SPTA/N.º 003/09 (fls. 16.201), tendo sido concedido o prazo de 10 (dez) dias para pagamento ou parcelamento do crédito tributário com as reduções previstas na legislação vigente.

A Impugnante apresenta a peça de fls. 16.203/16.207, juntando os documentos de fls. 16.208/16.215,

O Fisco, às fls. 16.218/16.225, repete os mesmos argumentos expostos anteriormente.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 16.228/16.241, opina pela procedência parcial do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria Fiscal do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Pleiteia a Defendente que seja considerado decaído o direito de lançar relativamente aos fatos geradores ocorridos no período eleito pelos Agentes da Fiscalização, uma vez que se aplicaria aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, caso do ICMS, a regra prevista no art. 150, § 4.º do Código Tributário Nacional.

Todavia, verifica-se nos autos que não ocorreu a aludida decadência em relação ao crédito tributário exigido. Na realidade, o decurso do prazo de cinco anos da ocorrência do fato gerador, descrito no artigo citado, refere-se ao prazo para homologação do lançamento em que o contribuinte efetua o pagamento do ICMS, no valor por ele apurado e sem prévio exame da autoridade fazendária.

Veja-se:

"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.

(...)

§ 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."

Pressuposto básico para que se efetive a homologação explícita ou tácita é que tenha ocorrido pagamento antecipado do tributo pelo obrigado e isto não se deu. Por consequência, não há o que homologar. Logo, exsurge a possibilidade jurídica da efetivação do lançamento de ofício, para cujo direito prevalece a regra de caducidade posta no art. 173, inciso I, do mesmo Código:

"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;"

Em relação ao tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais posicionou-se nos seguintes termos (no que interessa à situação em apreço):

"DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA

DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4.º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...).” TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Assim, considerando-se o período fiscalizado de 01/01/03 a 31/12/03, tem-se o prazo para a constituição do crédito tributário em pauta de até 31/12/08. No caso, o Auto de Infração foi lavrado em 02/09/08, tendo sido o Sujeito Passivo regularmente intimado no dia 13/10/08, nos termos do art. 93, § 1.º do RPTA/MG (fls. 05).

Sob essa ótica, infere-se desprovida de força a elidir o lançamento, relativamente aos fatos geradores ocorridos no lapso temporal de 01 de janeiro a 31 de dezembro de 2003, a pretendida decadência.

Sendo inaplicável, portanto, o prazo extintivo arguido pela Impugnante, passa-se à análise das irregularidades para as quais o Fisco procedeu ao estorno dos créditos.

1 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS decorrente da não observância das formalidades previstas na legislação (notadamente o § 2.º e incisos I e II do § 3.º, ambos do art. 78, Parte Geral do RICMS/02) para a hipótese de retorno integral de mercadorias não entregues ao destinatário, conforme Anexo I do A.I.

Nas planilhas que compõem o Anexo I do A.I. (fls. 14/295) constam as seguintes informações: CNPJ do cliente, número das notas fiscais de entrada emitidas para apropriação dos créditos, base de cálculo, alíquota e valor do ICMS a estornar.

No Anexo IV do A.I. (fls. 363 – substituído pelo Anexo IV-a, juntado às fls. 16.199) são computados os valores estornados mensalmente.

No Relatório incluso no Auto de Infração (fls. 04) e no Relatório Fiscal de fls. 09/11, registra o Fisco que: “*Vale destacar que as declarações contidas no verso de todas as notas fiscais de saídas, quando existentes, não identificam o declarante, não constando também nas mesmas o carimbo do CNPJ do destinatário, quando contribuinte.*” (g.n.).

Para alicerçar o feito, a Fiscalização anexou aos autos, por amostragem, vias de notas fiscais de saída e respectivas notas fiscais de entrada emitidas para apropriação do crédito dos produtos recebidos em devolução, as quais compõem o Anexo VI do A.I. (fls. 375/15.739).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Induvidoso que em relação à irregularidade em exame, a Contribuinte, na quase totalidade das operações, deixou de observar as disposições contidas no §2.º e incisos I e II do § 3.º do art. 78, Parte Geral do RICMS/02.

Para melhor entendimento das obrigações acessórias relacionadas a devolução de mercadorias, destaca-se o aludido dispositivo do RICMS:

Art. 78 - O estabelecimento que receber em retorno integral mercadoria não entregue ao destinatário, para recuperar o imposto anteriormente debitado, deverá:

I - emitir nota fiscal na entrada, fazendo referência à nota fiscal que acobertou o transporte da mercadoria;

II - escriturar a nota fiscal de que trata o inciso anterior no livro Registro de Entradas, nas colunas "ICMS - Valores Fiscais" e "Operações com Crédito do Imposto";

III - manter arquivada, pelo prazo previsto no inciso I do § 1º do artigo 96 deste Regulamento, a 1ª via da nota fiscal que acobertou o transporte da mercadoria, anotando a ocorrência na via fixa.

(...)

§ 2º - O transportador e, se possível, também o destinatário, mediante declaração datada e assinada, consignarão, no verso da nota fiscal citada no parágrafo anterior, o motivo pelo qual a mercadoria não foi entregue e, sendo o destinatário contribuinte, este aporará no verso da referida nota fiscal o carimbo relativo à sua inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ).

§ 3º - A recuperação do imposto somente será possível no caso em que:

(...)

II - o contribuinte tenha observado o disposto nos parágrafos anteriores."

Examinando as notas fiscais relativas à infração em apreço (notas fiscais de saída das mercadorias e respectivas notas fiscais de entrada, emitidas para apropriação dos créditos), anexadas aos autos pelo Fisco (fls. 376/15.739 – Anexos I a LII), detectou-se as diversas situações a seguir apontadas, por amostragem:

1 – notas fiscais sem qualquer declaração, do transportador ou do destinatário, acerca do motivo pelo qual a mercadoria foi devolvida; frisa-se que várias operações se enquadram nesta situação.

N. F.	DATA	DESTINATÁRIO	MUNICÍPIO	FLS. AUTOS
388670	15/05/03	Panhoquinha Lanches Ltda.	Contagem	384 (Anexo I)
385397	12/05/03	Carrefour Com. Ind. Ltda.	Belo Horizonte	474 (Anexo I)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

358212	23/03/03	Comercial Santa Amélia Ltda.	Belo Horizonte	950 (Anexo III)
458872	05/09/03	Padaria e Confeitaria Maurício Ltda.	Belo Horizonte	2.006 (Anexo VI)

2 – notas fiscais cujas mercadorias foram efetivamente recebidas pelos destinatários. A assinatura do cliente no campo da nota fiscal referente ao recebimento das mercadorias (canhoto), confirma esta situação; constam dos autos notas fiscais com informação expressa acerca do recebimento da mercadoria.

N.F.	DATA	DESTINATÁRIO	MUNICÍPIO	FLS. AUTOS
412532	25/06/03	Organização Cassino Ltda.	Belo Horizonte	1.226 (Anexo III)
407626	12/06/03	Auto Serviço Dia Ltda.	Contagem	15.673 (Anexo LII)

3 - notas fiscais com declaração do destinatário (datada e assinada) esclarecendo o motivo da devolução das mercadorias; nestes documentos não há declaração do transportador.

N.F.	DATA	DESTINATÁRIO	MUNICÍPIO	FLS. AUTOS
385508	12/05/03	Supermercado Nobre Ltda.	Alfenas	477 (Anexo I)
450367	22/08/03	Maquiné Empreendimentos Ltda.	Belo Horizonte	1.582 (Anexo V)
472503	25/09/03	Biocor Hospital de Doenças Cardiovasculares Ltda.	Nova Lima	1.841 (Anexo VI)
458236	04/09/03	Bom Preço de Alimentos Ltda.	Bom Despacho	1.976 (Anexo VI)

Da análise dos dispositivos legais citados pelo Fisco como infringidos, depreende-se que a recuperação do imposto anteriormente debitado pelo Contribuinte encontra-se atrelado à comprovação da devolução das mercadorias pelo destinatário e retorno integral das mesmas ao estabelecimento remetente.

Conclui-se, pois, que as obrigações acessórias especificadas se prestam para tais fins, ou seja, comprovar a devolução e retorno das mercadorias.

Nesse sentido, a ausência de aposição do carimbo do CNPJ pelo destinatário, conforme previsto ao final do § 2.º do art. 78, Parte Geral do RICMS/02, isoladamente, ou seja, desde que cumpridas as demais obrigações acessórias previstas no mencionado artigo, não traz qualquer prejuízo no tocante à comprovação pelo Contribuinte do não recebimento das mercadorias pelo destinatário e retorno das mesmas ao estabelecimento remetente.

Da mesma forma, a falta apenas da declaração do transportador nas notas fiscais em que há declaração datada e assinada pelo destinatário informando o motivo do não recebimento das mercadorias.

Em suas manifestações (fls. 16.173/16.223), declara a Fiscalização que “... não são relevantes os motivos para as devoluções efetuadas, mas sim o procedimento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

adotado. Por exemplo, pode-se afirmar que as notas fiscais não possuem carimbo e assinatura/identificação do transportador e indicação dos motivos da devolução (todos deveriam estar no verso do documento fiscal de saída).”

Tal assertiva, entretanto, com a vênua devida, não pode ser plenamente acolhida, face às seguintes razões:

1) o campo relativo ao transportador, em quase todas as notas fiscais, é preenchido somente com o nome da empresa transportadora, sem citar o nome do motorista. Logo, em relação a algumas declarações, a seguir transcritas, não se pode afirmar com certeza que elas não são da lavra do motorista/transportador.

Declarações (datadas e assinadas):

- *“Não tem cheque nem dinheiro”* (fls. 429 – Anexo I);
- *“Devolução – motivo: falta de dinheiro e de cheque”* (fls. 435 – Anexo I);
- *“Pediui linguiça calabresa veio pizza calabresa por isso devolveu”* (fls. 1.648 – Anexo V);
- *“Passamos as 14:30 estava fechado”* (fls. 1.735 – Anexo V);
- *“O cliente estava sem cheque”* (fls. 15.670 – Anexo LII)

2) algumas declarações, pela própria redação, demonstram que efetivamente foram emitidas pelo transportador, como nos exemplos:

- Nota Fiscal n.º 461420 de 09/09/03 (fls. 1.786 – Anexo V), relativa a venda de mercadorias para empresa localizada em Belo Horizonte - MG, consta no verso a seguinte declaração, datada e assinada: *“Devolução: motivo não tinha cheque assinado favor entregar amanhã”*;

- Nota Fiscal n.º 475285 de 30/09/03 (fls. 1.919 – Anexo VI), relativa a venda de mercadorias para empresa localizada em Santa Luzia - MG, consta no verso a seguinte declaração, datada e assinada: *“Devolução: não veio o prazo combinado com vendedor”*;

- Nota Fiscal n.º 471767 de 25/09/03 (fls. 1.946 – Anexo VI), relativa a venda de mercadorias para empresa localizada em Sete Lagoas - MG, consta no verso a seguinte declaração, assinada: *“Não tinha dinheiro, só queria pagar com cheque. Segundo, nós não podemos receber cheque”*;

- Nota Fiscal n.º 363532 de 02/04/03, (fls. 2.111 – Anexo VI), relativa a venda de mercadorias para a empresa localizada em Belo Horizonte – MG, consta a seguinte declaração, datada e assinada: *“Mercadoria devolvida porque só recebe até 17:00 hs. Chegamos lá 17:20”*.

Nesse sentido, a ausência da aposição do carimbo do CNPJ pelo destinatário, conforme previsto ao final do § 2º, do art. 78, Parte Geral do RICMS/02, isoladamente, ou seja, desde que cumpridas as demais obrigações acessórias previstas no mencionado artigo, não traz qualquer prejuízo no tocante à comprovação pelo Contribuinte do não recebimento das mercadorias pelo destinatário e retorno das mesmas ao estabelecimento remetente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da mesma forma, a ausência apenas da declaração do transportador, nas notas fiscais em que há declaração datada e assinada pelo destinatário informando o motivo do não recebimento das mercadorias também não compromete a caracterização de retorno efetivo de mercadorias.

Por outro lado, a obrigatoriedade de visto de Posto de Fiscalização, se existente no itinerário “normal” que deva ser percorrido pelo transportador, deve ser relativizada.

Ressalta-se que nem sempre o veículo transportador segue o mesmo itinerário na ida e na volta, tendo em vista o roteiro das entregas programadas.

Nesse sentido, com a vênua devida, não seria conveniente exigir tal carimbo se não se sabe qual o itinerário que percorreu cada um dos veículos que transportaram essas 3.000 (três mil) notas fiscais (aproximadamente).

No que se refere às notas fiscais recebidas pelos destinatários com assinatura do canhoto de entrega, não se concebe que não tenham seus créditos apropriados no retorno se, cumpridas as formalidades previstas no dispositivo transcrito.

Dessa forma, ainda que haja assinatura no canhoto de recebimento, mas se houve a devolução integral da mercadoria com a observância das formalidades requeridas, ressalvada a aposição de carimbo como acima observado, correta a apropriação do crédito.

Em face do exposto, devem ser excluídas as exigências fiscais decorrente do estorno de créditos das notas fiscais que contemplem as seguintes situações:

a) notas fiscais em que deixou de existir apenas a declaração do transportador informando o motivo da devolução das mercadorias. Tais notas fiscais deverão conter obrigatoriamente declaração do destinatário/cliente esclarecendo o motivo da devolução das mercadorias. Mencionadas declarações devem estar datadas, assinadas e com aposição do carimbo que identifique a razão social da destinatária;

b) notas fiscais em que deixou de existir apenas a declaração do destinatário/cliente, existindo a declaração datada e assinada pelo transportador informando o motivo da devolução das mercadorias;

c) em que foram cumpridas todas as obrigações acessórias descritas nos §§ do art. 78, Parte Geral do RICMS/02. Citam-se, a título de exemplo, as notas fiscais anexadas às fls. 429 e 435 (Anexo I) e fls. 1.735 (Anexo V).

Com relação às demais notas fiscais devem ser mantidas as exigências fiscais, haja vista a não comprovação pela Impugnante de que houve retorno integral das mercadorias para o seu estabelecimento, mesmo após a juntada aos autos da farta documentação.

2 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados nas notas fiscais relacionadas no Anexo II, visto que a Autuada apropriou integralmente do ICMS destacado em notas fiscais referentes a transferências interestaduais de mercadorias, cujos remetentes foram

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

beneficiados com incentivos fiscais, em desacordo com a legislação de regência do ICMS.

Cuida o item do recebimento de mercadorias em transferência de estabelecimentos situados nos Estados de Mato Grosso, Paraná, São Paulo e, também do Distrito Federal.

Nas planilhas que compõem o Anexo II do Auto de Infração (fls. 296/347) constam as seguintes informações: CNPJ e UF do emitente, notas fiscais objeto do estorno; base de cálculo do ICMS; alíquota; ICMS creditado; ICMS admitido e a parcela do imposto a estornar, bem como a descrição das mercadorias.

A Fiscalização incluiu também nas referidas planilhas uma coluna informando, no tocante a cada nota fiscal, o item do Anexo Único da Resolução n.º 3.166/01 a que se refere o estorno do crédito.

O quadro constante de fls. 365 (Anexo V) traz a indicação das mercadorias, com sua vinculação às Unidades da Federação remetentes e aos respectivos itens, assim como a vigência, tudo em conformidade com a Resolução n.º 3.166/01.

A Impugnante afirma que o remetente situado no Estado de São Paulo é simplesmente um centro de distribuição, porém, não comprova tal alegação.

O Fisco, por sua vez, tomou como base as informações obtidas através do Portal Oficial da Secretaria de Fazenda do Distrito Federal e do SINTEGRA/ICMS, relativas aos dados cadastrais das remetentes das mercadorias, conforme listagem abaixo (telas anexadas às fls. 366/374 – Anexo V):

TELAS DE CONSULTA AO “SITE” DA SECRETARIA DE FAZENDA DO DISTRITO FEDERAL E AO SINTEGRA/ICMS		
CNPJ	UF	ATIVIDADE ECONÔMICA
20.730.099/00074-40	DF	Comércio atacadista de produtos alimentícios
20.730.099/0007-80	PR	Frigorífico – Abate de Suínos
20.730.099/0022-19	PR	Matadouro – Abate de reses sob contrato, exceto abate de suínos.
20.730.099/0040-09	PR	Fabricação de Margarina e Outras Gorduras Vegetais e de óleos não-comestíveis de animais.
20.730.099/0093-02	PR	Abate de aves.
20.730.099/0094-93	PR	Abate de aves.
20.730.099/0070-16	SP	Abate de aves
20.730.099/0053-15	MT	Frigorífico – abate de bovinos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

20.730.099/0054-04

MT

Abate de aves.

O fato concreto é que as Unidades da Federação apontadas no quadro acima concediam, à época da ocorrência dos fatos geradores, benefícios fiscais específicos para os produtos discriminados nos documentos fiscais, conforme detalhado nas planilhas de fls. 297/347 (Anexo II).

Os argumentos de defesa apresentados pela Autuada objetivando a manutenção dos créditos apropriados, não merecem acolhida uma vez que, o creditamento de parcela do imposto não cobrado, logo não pago na origem, não se tornou indevido exclusivamente por determinação da Resolução n.º 3.166/01, mas sobretudo por disposições contidas na Constituição da República, que determinou à lei complementar dispor sobre a forma como Estados e Distrito Federal concederiam isenções, benefícios e incentivos fiscais (art. 155, § 2.º, inciso XII, alínea “g”).

A Lei Complementar n.º 24/75, nos dispositivos a seguir transcritos, expressamente decreta a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor de mercadoria, cuja operação de saída se faz de algum modo beneficiada por concessão unilateral, sem amparo em convênio firmado pelas Unidades da Federação.

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução de base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no imposto de circulação de mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Art. 2º - (...)

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; (...)

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste mesmo sentido dispõe os §§ 1.º e 2.º do art. 66, Parte Geral do RICMS/02.

Tem-se, então, uma gama de disposições, da CF/88, passando pela Lei Complementar 24/75, pelo RICMS/02 até a Resolução n.º 3.166/01, a disciplinar a apropriação do crédito, vedando o correspondente a imposto não cobrado na origem.

Contrariamente ao alegado pela defesa, não se visualiza inobservância ao princípio da não cumulatividade, ao revés, enriquecimento sem causa do Sujeito Passivo destinatário, que estaria a se apropriar de imposto não pago, a título de crédito, em prejuízo do erário estadual mineiro.

Vale transcrever entendimento do TJMG, relacionado com a matéria, objeto da lide, no processo n.º 000298643-8/01, decidindo Agravo Regimental oposto à suspensão de execução de liminar deferida:

“É de se ver que, na verdade, a edição da Resolução 3166, de 11/07/2001, alterada pela Resolução 3209, de 04/12/2001, não tem o condão de inovar no ordenamento jurídico, pelo contrário, apenas preserva as normas tributárias, sejam elas constitucionais ou infraconstitucionais.

Na realidade, não seria mesmo de se conceber que a economia mineira se visse afetada pela unilateral concessão de benefícios fiscais por outros Estados da Federação, o que tornaria letra morta os preceitos tributários contidos no art. 150, § 6º e art. 155, § 2º, XII, 'g' da Carta Magna, violando também as disposições contidas na Lei Complementar 24/75, que exigem a celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal para que se proceda a determinadas gratuidades fiscais.

Nesse compasso, os atos normativos supramencionados nada mais fizeram do que orientar os agentes fazendários para que se acautelassem diante da possibilidade de apropriação de créditos fiscais ilegítimos, evitando, assim, que houvesse aproveitamento de valores que não foram efetivamente recolhidos ao Fisco.

Embora análise mais aprofundada da questão há de encontrar melhor lugar em sede de reexame necessário da sentença, tenho que se mostram frágeis os fundamentos que alicerçaram a concessão da ordem, o que, aliados aos riscos de grave lesão à economia pública, se põe a recomendar a manutenção do decisum agravado.”.

Tocante ao inconformismo em relação à cobrança de multa, não há justificativa para o seu acolhimento, uma vez que referida exigência encontra-se alicerçada na legislação tributária, sendo irrelevante o aspecto da boa fé invocado pelo Contribuinte.

Registre-se que em acatamento parcial aos argumentos expendidos na peça defensiva da Impugnante (fls. 15.760) e, levando em conta o conjunto de documentos por ele carreado aos autos às fls. 15.794/15.795 e 15.803/15.804 (livro Registro de Apuração do ICMS referente junho de 2005), fls. 15.797 e 16.177 (auto-denúncia), fls. 16.178/16.185 (planilhas com a relação dos valores já estornados em 2003 e 2004), o Fisco reformula o crédito tributário, emitindo os seguintes novos demonstrativos: Anexo II-a, contendo as planilhas referentes às notas fiscais que tiveram o ICMS estornado, em razão de auto-denúncia – fls. 16.186/16.197; Anexo IV-a, em substituição ao Anexo IV, face à dedução de valores recolhidos com base em auto-denúncia – fls. 16.198/16.199.

Corretas, por conseguinte, as exigências fiscais remanescentes, decorrentes do estorno dos créditos.

3 - aproveitamento indevido de crédito de ICMS destacados nas notas fiscais de energia elétrica, relacionadas na planilha do Anexo III, face à vedação expressa constante da alínea “c”, do item 4, do § 5.º, do art. 29 da Lei n.º 6.763/75

Os valores referentes a essa irregularidade encontram-se detalhados no Anexo III do Auto de Infração (fls. 348/349), tendo sido apurados com base nas informações contidas nos Demonstrativos das Operações/Prestações de Entradas, campo 0019 – Energia Elétrica, conforme telas do SICAF “Consulta DAPISEF – DÉBITO/CRÉDITO” juntadas às fls. 350/361.

O creditamento do ICMS destacado em notas fiscais de fornecimento de energia elétrica, nos termos do art. 29, § 5.º, item 4, alínea “c” da Lei n.º 6.763/75 e Lei Complementar n.º 87/96 (já alterada pela Lei Complementar n.º 102/00), é permitido somente nas seguintes hipóteses:

- a) quando for objeto de operação subsequente de saída de energia elétrica;
- b) quando for consumida no processo de industrialização;
- c) quando seu consumo resulte em mercadoria ou serviço objeto de operação ou de prestação para o exterior, na proporção destas em relação às operações e prestações totais.

Caberia, se fosse o caso, somente a segunda hipótese.

Conforme noticiado pelo Fisco (fls. 16.171 e 16.220), o Contribuinte é empresa com atividades no ramo de comércio atacadista de produtos alimentícios em geral – CNAE-F 4639-7/01 (encontrava-se anteriormente no CAE 432610-5 – Comércio atacadista de carne bovina e suína). Conclui-se, pois, que não faz jus ao creditamento em questão.

Impertinente à situação em exame a alegação de que a refrigeração por meio de câmaras frigoríficas seria uma extensão da etapa de industrialização, haja vista que tal atividade não se enquadra nas modalidades de industrialização de que trata o art. 222, Parte Geral do RICMS/02. Assim entendeu a Consulta de Contribuinte n.º 123/04 sobre a atividade de “frio alimentar”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Oportuno anotar que a Impugnante trouxe aos autos:

a) Relatório de Medição do consumo de energia elétrica, conforme medições executadas entre os dias 19/11/07 e 26/11/07 nos circuitos dos compressores, bombas condensadores e ventiladores (fls. 15.796 e 15.805/15.820);

b) “Declaração” emitida por engenheira de alimentos, informando sobre o funcionamento de câmaras frigoríficas no seu estabelecimento (fls. 15.798/15.799 e 15.801/15.802).

Todavia, em virtude da falta de comprovação de que o Contribuinte exerce a atividade industrial, tais documentos não se prestam ao fim a que se propõem.

Correto, portanto, o estorno dos créditos relativos às aquisições de energia elétrica ora em discussão.

Quanto à inconstitucionalidade dos dispositivos legais que regem a matéria, alegada na peça de defesa, vale ressaltar que por força das disposições contidas no art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA (Decreto n.º 44.747 de 03 de março de 2008), não compete ao órgão julgador administrativo apreciar questões desta natureza.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 16.186/16.199 e, ainda, em relação ao item 01 do Auto de Infração, excluir das exigências as notas fiscais que contenham pelo menos a declaração do transportador ou a do destinatário, datada e assinada, com o motivo pelo qual a mercadoria não foi entregue, sendo que a declaração do destinatário deverá ser acompanhada de aposição de carimbo identificador da empresa. Vencido, em parte, o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, que excluía, ainda, as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 13/10/03. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marco Túlio Caldeira Gomes. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Raimundo Francisco da Silva e Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 02 de março de 2010.

André Barros de Moura
Presidente / Revisor

Edwaldo Pereira de Salles
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.660/10/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000158982-86
Impugnação: 40.010123706-57
Impugnante: Sadia S.A.
IE: 062269156.05-02
Proc. S. Passivo: Flávio José Calais/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

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, no que diz respeito à tese de decadência aduzida pela Impugnante, que acolho, para excluir as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 13/10/08, uma vez que esta parte do crédito tributário já se encontrava extinto em razão da decadência de que trata o art. 150, § 4º c/c o art. 156, VII, todos do CTN, motivo pelo qual já não poderia ter sido objeto de lançamento.

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.

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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

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 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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 argumentação da Impugnante para excluir as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 13/10/03, por entender que, em face da decadência de que trata o art. 150, § 4º c/c o art. 156, VII, todos do CTN, esta parte do crédito tributário já se encontrava extinta quando efetivada a intimação do Auto de Infração, ocorrida em 13/10/08, portanto após o transcorrido o prazo de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores, pelo que já não poderia ter sido objeto de lançamento.

Sala das Sessões, 02 de março de 2010.

**Raimundo Francisco da Silva
Conselheiro**