

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.679/10/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000162554-94
Impugnação: 40.010126049-76
Impugnante: Procter & Gamble Industrial e Comercial Ltda
IE: 702011658.00-39
Proc. S. Passivo: Sidnei José Aquino Focus/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – APROVEITAMENTO A MAIOR. Constatado, mediante conferência e análise de livros e documentos fiscais, o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados a maior em notas fiscais de transferências interestaduais recebidas de outros estabelecimentos da mesma empresa, para comercialização, com valores superiores ao preço de custo. Procedimento fiscal respaldado pelo art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96; art. 13, § 8º, alínea “b” e art. 30, § 1º da Lei nº 6.763/75; art. 70, inciso X, Parte Geral do RICMS/02. Legítimas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS devido, apurado mediante análise de livros e documentos fiscais da Contribuinte, em função do aproveitamento ilegítimo de créditos relativos às operações interestaduais de transferências de mercadorias recebidas de outros estabelecimentos da mesma empresa, para comercialização, no período de 01/01/04 a 31/12/07.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 247/254, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 310/315.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 320/325, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Pretende o Sujeito Passivo, de forma equivocada, que o Estado tenha decaído do direito de efetuar o lançamento referente ao período de 01/01/04 a 15/10/04, tendo em conta preclusão do prazo previsto no art. 150 do CTN:

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.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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. Como isso 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.

Se os fatos geradores são de 2004, o Fisco teria até 31 de dezembro de 2009 para efetuar o lançamento de ofício, assim considerado o Auto de Infração regularmente notificado ao Sujeito Passivo. Observando às fls. 04, confirma-se a intimação em 15/10/09, portanto, antes de expirado o prazo para considerar-se caduco o direito de lançar.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sobre essa matéria já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 182.241-SP, assim ementado:

ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA SER REALIZADO. RESP 182.241-SP, REL. MIN. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, JULGADO EM 3/2/2005.

Como o Sujeito Passivo não efetuou qualquer recolhimento relativo à presente autuação, conclusivamente não cabe falar em caducidade por homologação tácita.

Ainda sobre o tema “decadência”, em situações assemelhadas à que ora se examina, vale citar, a título de exemplo, decisões favoráveis ao Fisco proferidas no âmbito dessa Casa: Acórdãos números 13.967/99/3ª, 18.104/08/2ª, 18.192/08/2ª, 18.597/08/3ª, 18.619/08/3ª e 3.353/08/CE,

O presente contencioso versa sobre trabalho de conferência e análise fiscal de livros e documentos da Contribuinte, tendo sido constatado o aproveitamento indevido de créditos do imposto relativos às operações de transferências interestaduais de mercadorias, recebidas de outros estabelecimentos da mesma empresa, no período de 01/01/04 a 31/12/07.

Observa-se que compõem o Auto de Infração (fls. 03/04) os diversos demonstrativos que explicitam todo o trabalho realizado, assim identificados: Anexo 1 – “Demonstrativo Recomposição do Valor do Crédito do ICMS em Relação às Transferências Interestaduais – Período: 2004/2007” – fls. 17/49; Anexo 2 – “Verificação Fiscal Analítica – VFA, exercícios 2006/2007” – fls. 50/59; Anexo 3 – “Demonstrativo Apuração Informação do ICMS – DAPIs.” – fls. 60/204; Anexo 4 – Planilhas contendo o Valor dos Custos de Produção apresentadas pela Contribuinte – Período 2004/2007” – fls. 205/245.

O Auto de Infração é instruído, também, com o “Relatório Fiscal” de fls. 08/10, contendo entre outras informações, a descrição das irregularidades apuradas, a indicação dos dispositivos legais infringidos e aqueles que cominam as respectivas penalidades, bem como, o Demonstrativo do Crédito Tributário, especificado por períodos e por espécie de receita.

A verificação fiscal efetivada levou à constatação de que a ora Autuada, Centro de Distribuição do estabelecimento industrial sediado no Estado de São Paulo, vinha se creditando de importâncias em desacordo com as previsões legais, uma vez que provenientes de transferências interestaduais com valores declarados nas correspondentes notas fiscais superiores ao preço de custo estabelecido.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como se trata de estabelecimento industrial está a Autuada obrigada a observar as disposições constantes na alínea “b”, § 8.º do art. 13 da Lei n.º 6.763/75, originária do art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96:

Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Em conformidade com os documentos de fls. 206, 211 e 235/238, a Contribuinte foi intimada a informar ao Fisco o valor de custo das mercadorias recebidas em transferência, o que gerou a documentação de fls. 208/209, 212/217, 224/234 e 239/245. Foi com base nas últimas informações registradas às fls. 214, 216, 224 e 226/230, corroboradas pelas de fls. 260, 262, 265/269 e 271 (estas, acostadas à peça de defesa), que a Fiscalização apurou a ilicitude demonstrada nas planilhas de fls. 17/49. A propósito, a própria Contribuinte reconhece que o feito fiscal advém de uma base lógica (fls. 251, primeiro parágrafo), apenas negando a efetividade do recolhimento a menor do imposto.

Tal como se pode constatar nas Declarações de Apuração e Informação do ICMS – DAPI (fls. 60/204), ou mesmo resumidamente no conta corrente fiscal (fls. 220/221), durante quase todo o período fiscalizado não se apurou saldo devedor do imposto. O maior valor recolhido - R\$ 2.661,20 referente ao mês de julho/06 - diz respeito ao ICMS retido a título de substituição tributária a que estava a Contribuinte legalmente obrigada (fl. 153). Já os demais valores pagos, de pequenas cifras, referem-se a serviços de transporte sob a sua responsabilidade (fls. 135, 138 e 141).

Portanto, é inverídica a afirmativa da defesa de que efetuara recolhimentos rotineiros, durante o período de 2005 e 2006, a título de ICMS normal, como procura demonstrar no quadro de fls. 253, inclusive sem juntar os correspondentes comprovantes.

A Impugnante alega que sendo fiel cumpridora de suas obrigações fiscais, restou surpreendida com a lavratura do Auto de Infração em apreço.

Todavia, totalmente sem razão, pois conforme consta do Relatório Fiscal de fls. 08, a Contribuinte já sofrera a mesma verificação fiscal anteriormente, em relação ao exercício de 2003, tendo sido o correspondente PTA/A.I. nº 01.000159940.56 julgado pelo CC/MG, com a decisão proferida no Acórdão n.º 18.304/09/2ª. Assim, o valor do saldo credor do período anterior ao objeto da presente autuação, qual seja 31/12/03, foi considerado como sendo aquele apurado na correspondente Verificação Fiscal Analítica – Exercício de 2003, conforme se extrai dos documentos de fls. 51 a 53 dos autos.

Registre-se que os valores de custo levados a efeito pelo Fisco na recomposição das importâncias passíveis de creditamento, na forma das planilhas de fls. 18/49, são totalmente coincidentes com aqueles informados pela Autuada, não apresentando qualquer inconsistência como quer fazer crer a defesa. Tanto é assim, que o alegado produto 80623138 – DET PO ACE BASICO 18X1000G (fls. 252) sequer foi

movimentado, nem recebido ou vendido, no exercício de 2005, de acordo com as respectivas planilhas autuadas às fls. 23/26; em relação ao exercício de 2006 (fls. 27/31) nenhuma disparidade nesse sentido foi estabelecida; quanto ao exercício de 2007 (fls. 32/49), como os custos do citado produto 80623138 pertinentes aos meses de fevereiro a maio não foram informados após a Intimação (fls. 238), não obstante a efetividade das transferências, o Fisco não os incluiu no cálculo de quaisquer exigências (por exemplo, mês de fevereiro - fls. 32). Apenas para os meses em que houve a necessária informação é que esta foi estritamente considerada (a título de exemplo, mês de julho - fls. 36).

Apesar de defender um custo unitário de transferência para o mencionado produto 80623138, no exercício de 2005, no importe de R\$ 26,87 (fls. 252), cabe ressaltar que este não espelha o seu real valor, mas sim a média anual das quantias consignadas nas notas fiscais de transferência. Os valores a esse título, informados pela própria Autuada, constam da tabela de fls. 265 e se referem ao exercício de 2006, uma vez que em 2005 o precitado produto não sofreu movimentação como antes comentado.

Contrariamente à alegação impugnatória, no presente feito não se questiona percentual de margem de lucro ou mesmo se em função dessa margem a Contribuinte teria efetuado pagamentos a título de ICMS. Apenas se comprovou, mediante informações fornecidas pela mesma, que os valores lançados a crédito para abatimento dos débitos, em observância ao princípio constitucional da não cumulatividade, foram superiores aos legalmente admitidos. Ou seja, ainda que a escrita fiscal da empresa tivesse apresentado saldos devedores regulares, esse fato, por si só, não bastaria à caracterização da licitude dos valores creditados.

De igual modo, apresenta-se como inverídica a assertiva apresentada pela Impugnante de que comercializa seus produtos em Minas Gerais sem nenhum benefício fiscal (fls. 248). Realmente, conforme relata a Fiscalização (fls. 313), desde 12/04/00, praticamente a data de instalação do seu estabelecimento, a Contribuinte é detentora do Regime Especial n.º 16.000045255.97, celebrado com a SEF/MG, o qual lhe garante o diferimento do pagamento do imposto na ordem de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor das saídas destinadas a estabelecimentos atacadistas mineiros, dele também adeptos. Referido regime, no entanto, não tem qualquer influência sobre as exigências fiscais objeto da presente autuação.

As demais teses desenvolvidas pela Impugnante apresentam-se insubsistentes para o pretense cancelamento do Auto de Infração.

Por derradeiro, cumpre consignar que o CC/MG, cuidando de idêntica matéria e constando como Sujeito Passivo a mesma empresa ora Autuada, apenas concernente a exercícios diversos, julgou procedente os lançamentos, exarando suas decisões através dos Acórdãos números 18.303/09/2ª, 18.304/09/2ª e 18.318/09/2ª.

Portanto, caracterizada a infração objeto do AI lavrado, mostram-se corretas as exigências fiscais, tratando-se de lançamento procedente.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido, em parte, o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, que o julgava parcialmente procedente para excluir as

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 15/10/04. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além do signatário e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Edwaldo Pereira de Salles (Revisor) e Janaina Oliveira Pimenta.

Sala das Sessões, 23 de março de 2010.

**André Barros de Moura
Presidente/Relator**

ABM/EJ

CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.679/10/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000162554-94
Impugnação: 40.010126049-76
Impugnante: Procter & Gamble Industrial e Comercial Ltda
IE: 702011658.00-39
Proc. S. Passivo: Sidnei José Aquino Focus/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

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, restringindo-se à arguição da decadência relativamente a parte do crédito tributário lançado.

Pois bem, divergindo parcialmente dos doutos votos vencedores, acolho a argumentação da Impugnante para excluir as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 11/10/04, uma vez que 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, 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 17.058/06/2ª, 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. Por isso mesmo, aliás, deve ela prevalecer, e não o contrário, como entende a corrente majoritária.

Com estas considerações, dou provimento parcial ao presente Recurso de Revisão para excluir as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 15/10/2004, por considerar que, em face da decadência de que trata o § 4º do art. 150 do CTN, esta parte do crédito tributário já se encontrava extinta quando efetivada a intimação do Auto de Infração, ocorrida em 15/10/2009, pelo que não poderia ter sido objeto de lançamento.

Sala das Sessões, 23 de março de 2010.

**Raimundo Francisco da Silva
Conselheiro**