

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.736/10/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000163087-92
Impugnação: 40.010126728-66, 40.010127060-35 (Coob.), 40.010127059-51 (Coob.)
Impugnante: Iola Uniformes e Material de Proteção e Segurança Ltda
IE: 186838859.00-33
Anderson Clayton da Silva (Coob.)
CPF: 045.346.936-13
Fabiana Sant Ana de Oliveira (Coob.)
CPF: 087.519.647-08
Origem: DF/Belo Horizonte - BH-3

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – COBRIGADO – ELEIÇÃO ERRÔNEA. Exclusão da Coobrigada Fabiana Sant Ana de Oliveira do polo passivo da obrigação tributária por não restar comprovado que a mesma exercia o poder de gerência à época dos fatos.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - DOCUMENTO FISCAL FALSO. Constatou-se aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em documentos fiscais declarados falsos nos termos do art. 39, § 4º, inciso I, alínea “a” da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso V da Parte Geral do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e da penalidade prevista no inciso X do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de fevereiro a maio e outubro de 2004, destacados em documentos fiscais declarados falsos nos termos do art. 39, § 4º, inciso I, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e da penalidade prevista no inciso X do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Inconformados, os Sujeitos Passivos apresentam, tempestivamente, Impugnação às fls. 89/105, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 134/144.

DECISÃO

Das Preliminares

Da arguição de nulidade

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os Impugnantes arguem a nulidade do lançamento sob vários aspectos.

Sustentam que ocorreu ofensa aos princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal por falta de lavratura do AIAF (Auto de Início de Ação Fiscal).

Contudo, às fls. 02 dos autos, encontra-se juntado o AIAF lavrado para formalizar o início dos trabalhos fiscais. Foi enviado por AR (aviso de recebimento), conforme juntada de documentos às fls. 03, porém, conforme anotação da ECT (Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos), foi devolvido.

Diante disso, a Delegacia Fiscal publicou no “Minas Gerais” o teor do AIAF para dar conhecimento aos responsáveis pela Empresa (vide fls. 04).

Dessa forma, fica afastada a arguição de nulidade sob esse aspecto.

Sustentam, ainda, a nulidade do lançamento sob o enfoque de descumprimento do art. 58 da CLTA/MG. Considerando-se que a citada Consolidação já se encontra revogada, percebe-se que a Impugnante quis se referir ao vigente art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA).

Tal dispositivo estabelece que o Auto de Infração deverá conter, dentre outros de menor importância, os seguintes elementos: descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado, citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade, valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira.

Verifica-se que o relatório anexo ao Auto de Infração (fls. 08/09) traz de forma clara todos os elementos constantes do dispositivo citado.

O Fisco elaborou, ainda, planilha analítica relacionando todos os documentos fiscais declarados falsos (fls. 10/11), juntou cópias dos atos declaratórios de falsidade dos mesmos (fls. 12/13), cópias das notas fiscais declaradas falsas (fls. 16/74), além da cópia dos lançamentos desses documentos no livro Registro de Entradas (fls. 75/84).

Ressalta-se que cópias do relatório fiscal e das planilhas foram encaminhadas aos Sujeitos Passivos quando da intimação do Auto de Infração (vide AR, fls. 87).

Dessa forma, conclui-se que os Sujeitos Passivos tiveram todas as informações necessárias e a Impugnação em conjunto apresentada aborda todos esses aspectos do lançamento.

Verifica-se, pois, que não se vislumbra qualquer cerceamento de direito de defesa, qualquer ofensa ao contraditório ou ao devido processo legal.

Nesse sentido, rejeita-se a arguição de nulidade também sob os citados aspectos.

Do pedido de perícia

Os Impugnantes solicitam a produção de prova pericial, apresentando quesitos às fls. 105.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O pedido de prova pericial suscitado pelos Impugnantes não envolve questões que requeiram propriamente a produção de prova pericial, tendo em vista que os quesitos propostos buscam apenas informações quanto à escrituração dos documentos fiscais falsos, objeto do lançamento, na escrita fiscal do estabelecimento autuado, quanto à apuração do imposto no período e quanto à caracterização das notas fiscais como documentos fiscais falsos.

Com a vênia devida, tais informações não carecem de profissional especializado para produção ou análise de qualquer tipo de prova necessária para o deslinde da controvérsia.

A escrituração dos documentos fiscais declarados falsos no livro Registro de Entradas já se encontra nos autos, com os lançamentos respectivos (fls. 75/84), a apuração do imposto não tem qualquer relevância com a imputação fiscal e a caracterização das notas fiscais como documentos fiscais falsos já se encontra explicitada nos próprios atos declaratórios de falsidade publicados (fls. 12/13).

Dessa forma, o pedido de prova pericial solicitado se mostra desnecessário, uma vez que os documentos carreados aos autos são suficientes para o deslinde da matéria.

Assim, decide-se pelo indeferimento da prova requerida, com fundamento no art. 142, § 1º, II, "a", do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA/MG).

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Do Mérito

Da sujeição passiva

Cumprе ressaltar, de início, que em razão do encerramento irregular da sociedade, o Fisco inseriu no polo passivo da obrigação tributária os sócios que na ocasião integravam a sociedade, nos termos da Instrução Normativa SCT nº 01/06.

IN SCT 01/06

Art.3º A formalização de crédito tributário, mediante Auto de Infração (AI) e Notificação de Lançamento (NL), de responsabilidade de contribuinte que desapareceu ou não mais exerce suas atividades no endereço por ele indicado, será antecedida do cancelamento da inscrição estadual respectiva, de acordo com a norma prevista no art.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

108, alíneas "b" e "c" do inciso II do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, na forma do § 3º do referido artigo, observando-se, ainda, o seguinte:

I - os sócios-gerentes, diretores ou administradores serão identificados no AI ou na NL na condição de coobrigados pelo crédito tributário;

Contudo, considerando-se a inteligência do dispositivo supra, faz-se necessária a exclusão do polo passivo da obrigação tributária da sócia Fabiana Sant Ana de Oliveira, tendo em vista que a administração da sociedade era de competência exclusiva do Coobrigado/Sócio Anderson Clayton da Silva.

Da arguição de decadência

Outro aspecto que deve ser tratado como preliminar de mérito é a arguição de decadência do direito do Fisco de proceder ao lançamento.

Os Impugnantes arguem a decadência do direito do Fisco promover o lançamento por força das disposições contidas no § 4.º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

Os fatos geradores, objeto do lançamento, se reportam aos meses de fevereiro a maio e outubro do ano de 2004; os Sujeitos Passivos foram intimados do Auto de Infração em 29/12/09.

O prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário é regulado, regra geral, pelo art. 173 do CTN, que para tanto estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (inciso I).

Tal dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte, a que alude o art. 150, § 4º do CTN, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, V daquele Código.

Uma vez que a Autuada fora devidamente intimada do Auto de Infração em 29/12/09, claro está que a formalização do crédito tributário, relativamente ao exercício de 2004, se deu dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

Portanto, não há que se falar em decadência de qualquer período constante do presente lançamento.

Do mérito propriamente dito

Relembrando, a autuação versa sobre a constatação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de fevereiro a maio e outubro de 2004, destacados em documentos fiscais declarados falsos nos termos do art. 39, § 4º, inciso I, alínea "a" da Lei nº 6.763/75.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e da penalidade prevista no inciso X do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os Impugnantes insurgem-se contra a caracterização de falsidade dos documentos fiscais alegando que o ato declaratório foi publicado posteriormente à ocorrência das operações mercantis, o que representa uma afronta ao princípio da irretroatividade dos atos administrativos.

Sustentam, ainda, que as operações ocorreram de fato, anexando aos autos cópias do lançamento dos documentos fiscais em seu livro Registro de Entradas (fls. 112/120), além do livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 121/130).

É importante deixar claro o motivo da declaração de falsidade dos documentos fiscais: foram confeccionados sem autorização do Fisco.

Ora, será que documentos fiscais sem autorização do Fisco têm o condão de produzir efeitos fiscais, legitimando créditos daqueles que os utilizam, sem qualquer prova de que as operações de fato ocorreram?

A presunção lógica é a de que são documentos “graciosos”, produzidos apenas para gerar o efeito fiscal do crédito do imposto, sem qualquer respaldo legal.

Contudo, cabe salientar que o presente lançamento não contesta a efetividade das operações retratadas nos documentos fiscais em comento, mas, sim, a legitimidade do crédito de ICMS neles destacados, em razão da vedação prevista no *caput* do art. 30 da Lei nº 6.763/75, e regulamentado pelo inciso V, art. 70 do RICMS/02, em redação vigente à época, a saber:

Lei 6.763/75

Art. 30 - O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido a mercadoria ou o bem ou para o qual tenha sido prestado o serviço, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação.

RICMS/02

Art. 70 - Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

V - a operação ou a prestação estiverem acobertadas por documento fiscal falso ou inidôneo, salvo prova concludente de que o imposto devido pelo emitente foi integralmente pago;

Portanto, a legitimidade dos créditos na situação em análise está condicionada à prova concludente de que o imposto devido pelo emitente do documento fiscal foi pago em sua integralidade, tendo em vista os atos declaratórios de falsidade relacionados às fls. 12/13, publicado anteriormente à ação fiscal.

No que concerne ao princípio da não cumulatividade esculpido no inciso I, § 2º do art. 155 da Constituição Federal, a própria Lei Maior prevê a possibilidade de creditamento apenas do imposto **cobrado** na operação anterior, com nítido escopo de salvaguardar o interesse público, e define a competência de lei complementar para

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

disciplina do regime de compensação do imposto, consoante alínea "c", inciso XII do § 2º referido, a saber:

Art. 155. (...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

Desse modo, a Lei Complementar nº 87/96, por determinação da própria Constituição da República, prevê no *caput* do art. 23 que o direito ao crédito está condicionado à idoneidade da documentação fiscal.

Tal norma se alicerça, como exposto, no comando constitucional para acautelar o interesse público, limitando o creditamento ao imposto cobrado na operação anterior. Isso porque a conduta de contribuinte que determina a declaração de falsidade de seus documentos fiscais visa precipuamente afastar a cobrança e o respectivo recolhimento do tributo devido por meio de práticas que obstaculizam a cobrança regular do imposto.

Por esse motivo, ocorre a inversão do ônus da prova no que concerne à garantia de que o ICMS foi recolhido pelo contribuinte emitente dos documentos declarados falsos, o que, se provado, assegura que o valor do imposto foi incluído no preço da mercadoria pago pelo destinatário, e determina a legitimidade dos créditos destacados.

Portanto, a norma do art. 30 da Lei nº 6.763/75 c/c inciso V, art. 70 do RICMS/02 está em consonância com o princípio da não cumulatividade do imposto previsto na Constituição Federal e disciplinado pela Lei Complementar nº 87/96.

Repise-se que os Impugnantes não trazem aos autos nenhuma prova que possa atestar que os emitentes dos documentos fiscais recolheram o imposto destacado nas notas fiscais a ela destinadas e sequer trouxeram aos autos comprovação do pagamento das operações objeto do estorno dos créditos respectivos.

Não produziram qualquer prova em relação à caracterização da efetividade das operações reclamadas. A cópia de lançamentos no livro Registro de Entradas não tem esse condão.

Por outro lado, a alegação de afronta ao princípio da irretroatividade dos atos declaratórios é incabível, em razão de os atos de falsidade em questão terem natureza meramente declaratória, evidenciando uma situação de fato, caracterizadora de um vício existente já à época da emissão dos documentos fiscais objeto da presente autuação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, não houve contestação dos atos de falsidade relacionados no presente lançamento, nos termos do § 5º do art. 30 da Lei nº 6.763/75, como se segue:

§ 5º - Declarada a inidoneidade de documentação fiscal, o contribuinte poderá impugnar os fundamentos do ato administrativo, mediante prova inequívoca da inexistência dos pressupostos para sua publicação, hipótese em que, reconhecida a procedência das alegações, a autoridade competente o retificará, reconhecendo a legitimidade dos créditos.

Ressalte-se que uma das funções da publicação do ato de falsidade é possibilitar aos contribuintes que figuram como destinatários dos documentos inquinados o saneamento da irregularidade, que na hipótese em comento seria a apresentação de denúncia espontânea, consoante capítulo XV do RPTA, aprovado pelo Decreto nº. 44.747/08, com o estorno dos créditos destacados nas notas fiscais declaradas falsas.

Diante da inércia da Autuada, coube ao Fisco, após a ação fiscal regularmente empreendida, efetuar o estorno aludido, cobrando o imposto decorrente e as respectivas multas.

Com relação às penalidades aplicadas, ressalte-se que foram corretamente exigidas, posto que previstas na lei de regência do imposto e em consonância com as infrações constatadas.

No que tange à correção dos valores relativos ao imposto e multas pela taxa SELIC, assevera-se que os arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75 c/c § 3º, art. 5º da Lei Federal nº 9.430/96 determinam tal imposição, sendo disciplinada no âmbito do Estado de Minas Gerais pela Resolução nº 2.880/97, inclusive, conforme art. 2º, quanto ao seu termo inicial.

Dessa forma, de todo o acima exposto, verifica-se que restaram plenamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento, apenas com a ressalva de exclusão de um dos Coobrigados.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a Coobrigada Fabiana Sant Ana de Oliveira. Vencido, em parte, o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, que o julgava improcedente. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 12 de maio de 2010.

André Barros de Moura
Presidente / Revisor

Edwaldo Pereira de Salles
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	18.736/10/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000163087-92	
Impugnação:	40.010126728-66, 40.010127060-35 (Coob.), 40.010127059-51 (Coob.)	
Impugnante:	Iola Uniformes e Material de Proteção e Segurança Ltda. IE: 186838859.00-33 Anderson Clayton da Silva (Coob.) CPF: 045.346.936-13 Fabiana Sant'Ana de Oliveira (Coob.) CPF: 087.519.647-08	
Origem:	DF/Belo Horizonte - DF/BH-3	

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, relativamente à tese da decadência arguida pela Impugnante, que acolho, para julgar improcedente o lançamento, sob o entendimento de que, quando consumada a intimação do Auto de Infração (29/12/2009), o crédito tributário já se encontrava extinto, por força do disposto no 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 “autolançamento”, porquanto o contribuinte se obriga, por determinação legal, a pagar o imposto devido sem o prévio exame da autoridade fiscal, cuja manifestação se dará posteriormente* –, dispõe o Fisco do prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador para homologar expressamente as atividades do contribuinte relativas à antecipação do pagamento do imposto, aperfeiçoando-se assim o lançamento.

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

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

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

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

(...)

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

Por consequência lógica, este é também o prazo em que poderá o Fisco negar expressamente tal homologação, caso verifique eventuais incorreções ou omissões do contribuinte na 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, a regra é que 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.

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

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

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

Registre-se, no entanto, que a matéria comporta diversas interpretações, e por isso mesmo tem suscitado várias controvérsias, não estando ainda pacificada nem

no âmbito doutrinário nem no jurisprudencial, sendo objeto de dissenso inclusive na esfera do contencioso administrativo fiscal mineiro.

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

Vale dizer, pelo atual entendimento majoritário do CC/MG (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 da declaração do saldo apurado, que deve também ser informado ao Fisco, tudo no interesse da fiscalização e arrecadação.

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

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

Realmente, consideradas determinadas circunstâncias e peculiaridades inerentes à sistemática e ao regime jurídico do ICMS, não são raros os casos de contribuintes que mantêm saldos credores acumulados por anos a fio – *este, aliás, o caso dos autos, em que se verificou acúmulo de créditos ao longo de todo o exercício de 2004, somente se apurando saldo devedor já em 2005* –, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 (obrigação principal), 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 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 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, que se aplica aos demais tributos. Por isso mesmo, aliás, deve ela (a regra especial) prevalecer, e não o contrário, como quer a corrente majoritária!

Com estas considerações, acolho a argumentação da Impugnante para julgar improcedente o lançamento, por entender que o crédito tributário ora exigido – *cujos fatos geradores ocorreram no período de janeiro a outubro de 2004* – já se encontrava extinto quando consumada a intimação do Auto de Infração (29/12/09), em face dos efeitos da decadência de que trata o art. 150, § 4º c/c o art. 156, VII, todos do CTN, pelo que já não poderia mais ser objeto de lançamento.

Sala das Sessões, 12 de maio de 2010.

**Raimundo Francisco da Silva
Conselheiro**