

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.805/10/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000163674-46
Impugnação: 40.010126600-78
Impugnante: Companhia Energética de Minas Gerais CEMIG
IE: 062002160.00-57
Proc. S. Passivo: Roberta Espinha Corrêa/Outro(s)
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-3

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - FALTA DA 1ª VIA DO DOCUMENTO FISCAL. Constatou-se aproveitamento indevido de créditos de ICMS, em decorrência da falta de apresentação das 1ªs (primeiras) vias de documentos fiscais correspondentes à aquisição de bens destinados ao ativo permanente. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso VI da Parte Geral do RICMS/02. Corretas as exigências fiscais do ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE ENTREGA DE LIVRO/DOCUMENTO FISCAL. Constatou-se que a Autuada deixou de entregar ao Fisco documentos fiscais exigidos mediante Termo de Início de Ação Fiscal. Correta a aplicação da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VII, alínea "a" da Lei 6763/75.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor o ICMS devido, relativamente ao período fiscalizado de janeiro a dezembro de 2004, haja vista que procedeu ao aproveitamento de créditos do imposto a título de bens de ativo permanente sem, no entanto, apresentar as primeiras vias das correspondentes notas fiscais.

Trata, ainda, o contencioso da falta de apresentação do livro Registro de Entrada e das notas fiscais de entradas, solicitadas por meio do Auto de Início da Ação Fiscal n.º 10.090001729.23

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multas Isoladas previstas nos arts. 54, inciso VII, “a” e 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 118/155, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 181/207.

DECISÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria 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.

Preliminar

Nulidade do Auto de Infração

O Sujeito Passivo cogitou a nulidade do Auto de Infração (fls. 153), sob pretexto de que se encontraria eivado de vícios insanáveis relativamente à exigência das multas aplicadas, caracterizando instrumento de imputação ilegal por não se coadunar com o ordenamento jurídico positivo.

Todavia, o presente Auto de Infração é perfeitamente válido, consubstanciando um lançamento que atende ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, uma vez que seus aspectos formais estão de acordo com as exigências discriminadas no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto n.º 44.747/08, de 03/03/08.

Conforme exige a norma legal retromencionada, o Auto de Infração contém a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua lavratura e as circunstâncias em que foi praticado o ilícito, bem como a citação expressa dos dispositivos legais infringidos e dos que cominam as respectivas penalidades.

Além do relatório constante no Auto de Infração (fls. 9/10), o Relatório Fiscal (fls. 12/15) que acompanha tal peça lançadora apresenta as seguintes informações: dados do Contribuinte; período fiscalizado; comprovação das saídas; regime de recolhimento do ICMS; descrição das irregularidades apuradas; infringências e penalidades; demonstrativo do crédito tributário por tipo de receita; listagem dos anexos que compõem o lançamento, tendo sido a Autuada regularmente cientificada de todo procedimento fiscal (fls. 10).

No que se refere especificamente às penalidades, verifica-se que as mesmas foram aplicadas em estrita observância à legislação vigente e vinculadas diretamente aos ilícitos cometidos, estando os valores exigidos indicados no Demonstrativo do Crédito Tributário constante de fls. 18 dos autos.

Perceptível, portanto, que a ação fiscal revestiu-se das formalidades cabíveis, norteando-se pela Lei n.º 6.763/75 e pelos dispositivos insertos no citado RPTA/MG.

Ademais, o fato de o Sujeito Passivo discordar das acusações que lhe são imputadas não retira a presunção de legitimidade do lançamento. Destarte, inexistente o vício material arguido pela Impugnante, não havendo que se falar em nulidade da autuação.

Do Mérito

Pleiteia a defesa, seja considerado decaído o direito de lançar relativamente aos fatos geradores ocorridos relativos ao período de janeiro a novembro de 2004, por força das disposições contidas no § 4.º do art. 150 do Código Tributário Nacional. Cita

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e transcreve trechos de lições doutrinárias e ementas de julgados sobre a matéria, originados do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal de Justiça de Minas Gerais e do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais.

Na realidade, o decurso do prazo de cinco anos da ocorrência do fato gerador, descrito no citado dispositivo legal, 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.

No caso em tela, está-se diante de irregularidades tributárias apuradas pela Fiscalização, que ensejaram o lançamento de ofício pela autoridade administrativa, nos termos do art. 149 do CTN.

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

Logo, considerando-se o período fiscalizado de 01/01/04 a 31/12/04, tem-se o prazo para a constituição do crédito tributário em pauta de até 31/12/09. No caso, o Auto de Infração foi lavrado em 18/12/09, tendo o Sujeito Passivo sido intimado em 28/12/09 (fls. 10) mediante procurador legalmente constituído (fls. 156), incorrendo, portanto, a pretensa decadência.

No que toca ao aludido tema, em situações assemelhadas à que ora se examina, vale citar, a título de exemplo, decisões favoráveis ao Fisco proferidas no âmbito dessa Casa: Acórdãos n.ºs 19.480/10/1ª e 3.510/10/CE, transcritos parcialmente às fls. 191 a 194 do PTA.

Quanto ao mérito propriamente dito, decorrem as exigências fiscais formalizadas da constatação de que a Contribuinte recolheu a menor o ICMS devido, relativamente ao período fiscalizado de janeiro a dezembro de 2004, haja vista que procedeu ao aproveitamento de créditos do imposto a título de bens de ativo permanente sem, no entanto, apresentar as primeiras vias das correspondentes notas fiscais. Trata, ainda, o contencioso da falta de apresentação do livro Registro de Entrada e das notas fiscais de entradas, solicitados por meio do Auto de Início da Ação Fiscal n.º 10.090001729.23 e no Anexo que o acompanha (fls. 2/3).

Os procedimentos fiscais que resultaram na apuração dos valores exigidos acham-se descritos, de forma pormenorizada, no Relatório Fiscal de fls. 12 a 15, de onde se extrai que além da ausência das primeiras vias dos documentos fiscais de aquisição dos bens do ativo permanente, os créditos indevidamente apropriados foram estornados com base na seguinte motivação:

- a Contribuinte protocolizou em 19/10/09, por meio da correspondência CR/TB-1.436/2009 (fls. 4/5), planilhas analíticas em meio magnético, contendo “dados da nota fiscal, fornecedor, descrição do material, base de cálculo, valor do ICMS e todo crédito identificado”. Em tais planilhas, referentes às notas fiscais de janeiro/01 a setembro/04, foram identificadas as seguintes irregularidades (demonstradas no Anexo 1 – fls. 19/22): células em branco nas colunas “Fornecedor”, “Material” e “Nota Fiscal”; inversão e repetição de dados nas colunas, por exemplo: Razão Social do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fornecedor na coluna “Material” e vice-versa; descrição do material na coluna “Fornecedor” e fornecedor na coluna “Material”.

- Em face das inconsistências verificadas, a Contribuinte protocolizou em 12/11/09, através da correspondência CR/TB-1.562/09 (fls. 6/7), novas planilhas analíticas em meio magnético, referentes às notas fiscais de janeiro/00 a dezembro/04, contendo idênticas informações que as anteriores, sendo identificadas nas mesmas as irregularidades relacionadas no Anexo 2 - fls. 23: inversão e repetição de dados nas colunas, por exemplo: registro da Razão Social do fornecedor na coluna “Material” e da descrição do material na coluna “Fornecedor” (demonstrado no Anexo 2-A – fls. 24); notas fiscais lançadas com valores da base de cálculo, ICMS e diferencial de alíquotas divergentes dos dados informados nos arquivos produzidos em meio eletrônico, nos termos do Convênio ICMS 57/95 (demonstrado no Anexo 2-B – fls. 25); valor do ICMS lançado a maior e valor do diferencial de alíquota lançado em duplicidade (demonstrado no Anexo 2-C – fls. 26).

- A Contribuinte apurou os valores dos créditos referentes aos bens do ativo permanente nas planilhas denominadas “CRÉDITO COMPENSADO” (Anexo 3 – fls. 29, 32, 34, 36, 39, 41, 42, 44 [mês correto: setembro/2004], 46 e 48), as quais apresentaram inconformidades, visto que os coeficientes de creditamento foram calculados a partir do percentual de energia elétrica isenta, quando deveriam ser determinados, por período de referência, dividindo-se a soma dos valores de saídas e prestações tributadas e exportação pelo valor total das saídas e prestações.

- Os valores demonstrados nas planilhas denominadas “CRÉDITO COMPENSADO” divergem, em determinados meses, daqueles efetivamente compensados nos relatórios “RECOLHIMENTO PELO FATURADO” (Anexo 3 – fls. 28, 31, 33, 35, 38, 40, 43, 45 e 47), conforme demonstrado no Anexo 4 – fls. 51.

- A Contribuinte apresentou juntamente com a correspondência CR/TB-1.562/09 (fls. 6/7), o livro CIAP, exercícios 2001 a 2004, o qual foi desconsiderado pela Fiscalização em razão das irregularidades apontadas no Anexo 5 – fls. 52, tais como: o referido livro foi escriturado extemporaneamente, já que em correspondência anterior – CR/TB-1.436/2009 (fls. 4/5) – a Autuada declarou que não o possuía; o CIAP não escriturado à época do creditamento realizada o disposto no art. 30 da Lei n.º 6.763/75 e no art. 204 do Anexo V do RICMS/02; foram identificados créditos de ICMS divergentes daqueles constantes das notas fiscais lançadas nos arquivos magnéticos previstos no Convênio ICMS 57/95 (demonstração no Anexo 5-A – fls. 53); foram identificadas notas fiscais lançadas em duplicidade (Anexo 5-B – fls. 54); existência de coeficientes de creditamento inconsistentes e divergentes daqueles constantes das planilhas denominadas “CRÉDITO COMPENSADO” (demonstrado no Anexo 5-C – fls. 55/56); no campo “Descrição Resumida” do CIAP foi indicada a razão social, quando deveria constar a descrição do bem (demonstrado no Anexo 5 – D – fls. 58/74); indicação de valores divergentes dos constantes nas planilhas denominadas “Crédito Compensado” e nas planilhas analíticas apresentadas juntamente com as correspondências protocolizadas em 19/10/09 (fls. 4/5) e 12/11/09 (fls. 6/7), conforme demonstrado no Anexo 5-E – fls. 75/76.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- O livro CIAP apresentado não foi encadernado e nem autenticado junto à SEF/MG;

- Em função das inconsistências constatadas nas planilhas e no CIAP apresentados, respectivamente, em 19/10/09 (fls. 4/5) e 12/11/09 (fls. 6/7), a Contribuinte protocolizou a correspondência CR/TB-1.649/09 em 01/12/09 (fls. 8), na qual comunicou a juntada, em substituição aos documentos encaminhados anteriormente, de novas planilhas analíticas, em meio magnético, contendo “dados das notas fiscais, fornecedor, descrição do material, base de cálculo e valor do ICMS”, bem como novo livro CIAP.

Informa o Fisco, que apesar da intempestividade da entrega dessa documentação, procedeu à análise da mesma e identificou irregularidades semelhantes às anteriormente relatadas, principalmente no que se refere ao comparativo entre os valores lançados no CIAP, nas planilhas analíticas e nos arquivos gerados em conformidade com o Convênio ICMS 57/95, como se observa no Anexo 6 – fls. 78. Anota, ainda, que constatou o aproveitamento de créditos relativos à aquisição de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento.

Como se pode extrair dos elementos carreados aos autos, acrescidos das explanações pelos Autuantes, diversos foram os motivos que determinaram a glosa dos créditos de ICMS apropriados indevidamente, dentre eles a falta de apresentação das primeiras vias dos documentos fiscais de aquisição de bens considerados de ativo permanente, mesmo depois de expedida a competente Intimação (fls. 2/3).

Os valores relativos aos créditos aproveitados de forma ilícita, objeto da autuação sob exame, encontram-se indicados nas planilhas que compõem o Anexo 3, nominadas “RECOLHIMENTO PELO FATURADO” (fls. 28, 31, 33, 35, 38, 40, 43, 45 e 47), sendo consolidados no Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 18 do PTA.

A materialidade do ilícito está perfeitamente configurada, sendo importante frisar que a própria Contribuinte, nas correspondências CR/TB-1.436/09 (fls. 4) e CR/TB-1.562/09 (fls. 6) encaminhadas ao Fisco, confessa que “*Quanto as Notas Fiscais de Entrada referente ao crédito aproveitado, essas não foram emitidas à época*”.

Nem mesmo com a peça impugnatória, as primeiras vias das notas fiscais foram apresentadas pela Impugnante, situação que se ajusta perfeitamente às hipóteses tipificadas nos seguintes dispositivos regulamentares, vigentes à época dos fatos:

Art. 63 - O abatimento do valor do imposto, sob a forma de crédito, somente será permitido mediante apresentação da 1ª via do respectivo documento fiscal, salvo as exceções previstas na legislação tributária e na hipótese do inciso II do § 1.º deste artigo. (Sublinhou-se).

Art. 69 - O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou bens ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação. (Sublinhou-se).

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

(...)

VI - o contribuinte não possuir a 1ª via do documento fiscal, salvo o caso de comprovação da autenticidade do valor a ser abatido, mediante apresentação de cópia do documento, com pronunciamento do Fisco de origem e aprovação da autoridade fazendária a que o contribuinte estiver circunscrito. (Sublinhou-se)

Considerando que os estornos dos créditos apropriados sem a correspondente primeira via dos documentos fiscais são devidos e inquestionáveis, nada há a contrapor no feito fiscal acerca deste item em particular.

A Impugnante também não entregou, no prazo estabelecido no Auto de Início da Ação Fiscal (fls. 2/3), as notas fiscais de entrada e o livro Registro de Entradas com a escrituração dos referidos documentos, correspondentes às aquisições a título de bens para o ativo permanente.

No caso, a obrigatoriedade de entrega de documentos fiscais está estampada nos arts 96, inc. IV e 193 da Parte Geral do RICMS/02, assim redigidos:

Art. 96 - São obrigações do contribuinte do imposto, observados forma e prazos estabelecidos na legislação tributária, além de recolher o imposto e, sendo o caso, os acréscimos legais:

(...)

IV - elaborar, preencher, exibir ou entregar ao Fisco documentos, programas e arquivos com registros eletrônicos, comunicações, relações e formulários de interesse da administração tributária, relacionados ou não com sua escrita fiscal ou contábil, quando solicitado ou nos prazos estabelecidos pela legislação tributária;

(...)

Art. 193 - Os livros, meios eletrônicos e os documentos que envolvam, direta ou indiretamente, matéria de interesse tributário são de exibição e entrega obrigatórias ao Fisco Estadual, não tendo aplicação qualquer disposição legal excludente da obrigação de entregá-los ou exibi-los, ou limitativa do direito de examiná-los, à exceção do disposto no art. 4º, inciso VI, da Lei nº 13.515, de 7 de abril de 2000.

Vê-se, pois, que a infração em apreço está corretamente tipificada, o que enseja a cobrança da multa imposta e prevista no art. 54, inc. VII, alínea “a” da Lei n.º 6.763/75, cujo valor está indicado no Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 18 dos autos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei n.º 6.763/75

Art. 54. (...)

VII - por deixar de manter, manter em desacordo com a legislação tributária, deixar de entregar ou exibir ao Fisco, em desacordo com a legislação tributária, nos prazos previstos em regulamento ou quando intimado:

a) livros, documentos, arquivos eletrônicos, cópias-demonstração de programas aplicativos e outros elementos que lhe forem exigidos, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos III, VIII e XXXIV deste artigo - 1.000 (mil) UFEMGs. por intimação; (grifou-se).

Desse modo, afigura-se legítima a exigência fiscal da multa isolada acima referida, diante da constatação da não entrega dos documentos no prazo estipulado.

Em sua peça de contestação, a Impugnante discorre acerca do princípio da não cumulatividade e entende ter direito à compensação/creditamento de ICMS incidente sobre bens do ativo imobilizado à vista do regramento da Lei Complementar n.º 87/96.

Alega que as operações a que se tem negado o direito à compensação dizem respeito a mercadorias topicalizadas na classificação contábil de ativo fixo ou imobilizado, previsão de compensação do art. 20 c/c art. 33 da LC 87/96.

Sustenta que o ativo imobilizado, além da tópica contábil, observa o regramento administrativo da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, consoante Resolução n.º 015/97.

Elenca o rol de bens que considera passíveis de creditamento do ICMS, nos termos dos §§ 5.º e 6.º do art. 66 do RICMS/02, os quais não se adstringem à vedação imposta pela Instrução Normativa IN DLT n.º 01/98; diz que art. 70, § 3.º do RICMS/02 e os arts. 29 e 31, inc. III da Lei n.º 6.763/75, devem vergar-se ao escopo da norma prevista nos arts. 20 e 33 da LC n.º 87/96, tendo em vista que os bens que integram o ativo fixo revelam-se instrumentais e são de afetação ao serviço, quer direta ou indiretamente.

Improcede, todavia, a totalidade dos argumentos expendidos pela Demandante, pois o crédito a ser apropriado deverá escudar-se em procedimento pretérito regular e em documentação legalmente preconizada para tal. Há, portanto, de se comprovar a origem do mesmo e se demonstrar que o seu aproveitamento possui base leal.

No caso, para fazer jus ao crédito do ICMS a que se refere o art. 20 da LC 87/96, não basta que os bens adquiridos integrem o ativo permanente da empresa, mas é necessário que participem do processo de geração/transmissão/distribuição de energia elétrica, como por exemplo, cabos de força, turbinas, geradores e transformadores, bem como as partes e peças neles empregados, e desde que também observadas as disposições estipuladas nos §§ 5.º e 6.º do art. 66 do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme esclarecido pela Fiscalização, apesar da precariedade e inconsistência das planilhas apresentadas pela Impugnante, em atendimento ao AIAF n.º 10.090001729.23 (fls. 2/3), é possível identificar, no rol de bens objeto de apropriação do ICMS, um número considerável de materiais que não se enquadram nas regras estabelecidas na legislação tributária, por serem alheios à atividade do estabelecimento ou se referirem a material de uso e consumo.

Resta evidenciado que tais materiais foram destinados ao consumo do estabelecimento, caracterizando-se, inclusive, como alheios à sua atividade principal. O procedimento do Fisco encontra-se, então, respaldado pelo ordenamento legal atinente à matéria, expresso nos seguintes dispositivos:

Lei Complementar n.º 87/96:

"Art. 20 - (...)

§ 1º - Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou a utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento."

Lei n.º 6.763/75:

"Art. 31 - Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subseqüentes:

(...)

III - o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheios à atividade do estabelecimento."

RICMS/02

"Art. 66 - Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

Efeitos de 17/12/2002 a 31/12/2006 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 12, I, "a", ambos do Dec. nº 43.195, de 17/02/2003:

X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2007.

Efeitos a partir de 1º/01/2007 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 3º, III, ambos do Dec. nº 44.441, de 25/01/2007.

X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2011."

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

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2006, de bens destinados a uso/consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do art. 66 deste Regulamento;

(...)

XIII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento.”.

Instrução Normativa DLT/SRE n.º 01/98:

“Art. 1º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:

(...)

II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;

b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;

c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.”.

Cumprе ressaltar, corroborando o entendimento externado pelo Fisco em sua manifestação, que o cumprimento de normas estabelecidas pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, de Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, bem como de normas federais acerca de Concessão de Serviço Público de Energia Elétrica, inclusive no que se refere ao instituto da reversão, não têm o condão de legitimar créditos fiscais de ICMS como pleiteia a Impugnante.

Registre-se, ainda, que os livros CIAP entregues pela Contribuinte foram desconsiderados pelo Fisco, de vez que apresentados e escriturados em desacordo com os requisitos prescritos no art. 204, inc. II, § 1.º, inc. I, alíneas “a”, “b”, “c” e inc. II, do Anexo V do RICMS/02, assim também, o art. 37 do Anexo VII do RICMS/02. Ademais, foram detectadas inconsistências em seus conteúdos, as quais não tendo sido sanadas, impossibilitaram a análise fiscal.

A se ver, a anulação de créditos movida pelo Fisco encontra-se plenamente arrimada na legislação.

A Impugnante manifesta discordância em relação às multas aplicadas, imputando-as confiscatórias e, portanto, contrárias a princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade. Todavia, as referidas exigências são decorrência

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

direta da lei, não tendo as autoridades fiscais qualquer discricionariedade sobre as mesmas.

Ademais, consoante disposição expressa do art. 110, inciso I, do RPTA/MG: *“Não se incluem na competência do órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”*.

Quanto às demais alegações formuladas na contestação, não são as mesmas suficientes para descaracterizar as infrações.

Verifica-se, portanto, que restaram caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir juntada de instrumento de procuração apresentado na Tribuna. Também em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, que o julgava improcedente. Pelo Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Poliana da Silva Alves e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além do signatário e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Edwaldo Pereira de Salles (Revisor) e Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 15 de junho de 2010.

**André Barros de Moura
Presidente / Relator**

Abm/ml

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	18.805/10/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000163674-46	
Impugnação:	40.010126600-78	
Impugnante:	Companhia Energética de Minas Gerais CEMIG	
	IE: 062002160.00-57	
Proc. S. Passivo:	Roberta Espinha Corrêa/Outro(s)	
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 restringe-se à questão da decadência levantada pela Impugnante, porquanto no mérito propriamente dito também entendo que as infrações imputadas conforme o Auto de Infração restaram plenamente caracterizadas.

Pois bem. Não obstante isso, divirjo dos doutos votos vencedores, acolhendo a argumentação da Impugnante para excluir *in totum* as exigências, sob o entendimento de que, quando da intimação do Auto de Infração, o crédito tributário já se encontrava extinto, por força 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, eis que se referem a fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro de 2004.

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 evidente 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, sendo esta, aliás, a única hipótese de exceção à mencionada regra geral de contagem do prazo decadencial de que trata o art. 150.

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, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 conseqüência do desconhecimento do concreto estado de coisas pelo Fisco, venha a ser a atividade prévia homologada, precisamente porque a homologação não é somente referível ao pagamento. (...) Logo, o pagamento não é necessariamente levado em linha de conta para os efeitos do art. 150, § 4º.

(...)

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

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

Impende salientar que a homologação a que se refere o art. 150 do Código Tributário é da atividade do sujeito passivo, não necessariamente do pagamento do tributo. O que se homologa, quer expressamente, quer tacitamente, é o proceder do contribuinte, que pode ser o pagamento suficiente do tributo, o pagamento a menor ou a maior ou, também, o não-pagamento. Seja qual for, dentre todas as possíveis condutas do contribuinte, ocorre uma ficção do Direito Tributário, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento, uma vez que relevante é apenas o transcurso do prazo legal para o pronunciamento da autoridade fazendária, di-lo o Codex Tributário.

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

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

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

Se assim o fosse, no entanto, não é exagerado afirmar que o dispositivo perderia por completo a sua própria razão de ser, o que não coaduna com os mais comezinhos princípios da hermenêutica jurídica, principalmente por se tratar de regra

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 preconiza a corrente majoritária!

Com estas considerações, acolho a argumentação da Impugnante para excluir as exigências em sua totalidade, por entender que o crédito tributário já não poderia mais ter sido objeto de lançamento, porquanto já se encontrava extinto quando efetivada a intimação do Auto de Infração, ocorrida em 28/12/09, em face dos efeitos da decadência de que trata o art. 150, § 4º c/c o art. 156, VII, todos do CTN.

Sala das Sessões, 15 de junho de 2010.

**Raimundo Francisco da Silva
Conselheiro**

CC/MG