

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.843/10/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000162959-09
Impugnação: 40.010126203-01
Impugnante: MCM Controles Eletrônicos Ltda
IE: 596581133.00-65
Proc. S. Passivo: Sérgio Luiz de Lima Castro
Origem: DF/Pouso Alegre

EMENTA

DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO - ENCERRAMENTO. Imputação fiscal de saída de mercadoria ao abrigo indevido do diferimento em operações internas de industrialização. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Entretanto, restou comprovado nos autos tratar-se de erro material ao registrar nos documentos fiscais diferimento quando ao certo seria crédito presumido. Exigências canceladas. Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre imputação fiscal de descaracterização do diferimento indevidamente utilizado nas operações internas de industrialização, CFOP 5.124, destinadas à empresa Procomp Indústria eletrônica Ltda. no exercício de 2004.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 169/195, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 209/222.

DECISÃO

Inicialmente, defende a Impugnante, com fulcro no art. 150, § 4º do CTN, a tese de decadência do crédito tributário cujo fato gerador tenha ocorrido antes de 17/11/04, data de notificação do Auto de Infração.

Entretanto, a regra invocada pela Impugnante não se aplica ao caso, uma vez que a mesma trata de valores espontaneamente lançados pela Contribuinte.

Assim, em relação a tais valores, o lançamento por homologação não se completa, dando lugar ao lançamento de ofício previsto pela regra geral estabelecida pelo inciso I do art. 173 do CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A autuação versa sobre a descaracterização do diferimento aplicado nas operações internas de industrialização, CFOP 5.124, destinadas a empresa Procomp Indústria Eletrônica Ltda, no exercício de 2004.

Todavia, merece reforma o presente feito fiscal, pois como se verifica dos autos, a descaracterização do diferimento deu-se porque os documentos fiscais autuados continham a seguinte informação, a saber:

“DIFERIMENTO DO ICMS CONF. ART. 8º ITEM XXVIII DO ANEXO II DO RICMS DECRETO 43.080/2002 E PROTOCOLO DE INTENÇÕES Nº 048/2003”. (destaque nosso).

Ao analisar o registro posto nos documentos fiscais, o Fisco inferiu que no Regime Especial da Impugnante não havia a concessão do diferimento para a referida operação, da mesma forma que para empresa Procomp Indústria Eletrônica Ltda ocorrera o indeferimento ao pedido de concessão do diferimento no processo produtivo de urnas eletrônicas.

Não obstante a conclusão do Fisco, os autos mostram que ocorreu, no caso vertente, um mero erro material, pois o instituto tributário correto seria o do “crédito presumido” e não “do diferimento”. Mero erro material registra-se novamente.

Nos termos do Protocolo de Intenções, o diferimento de ICMS foi concedido apenas para a importação de máquinas e equipamentos destinados a integrar ao ativo permanente; para importação e aquisição junto a fornecedores mineiros de matéria prima, produtos intermediários e materiais de embalagens para a fabricação de seus produtos e, por fim, importação de produtos de informática, eletrônico, conforme item 48 da Parte I do Anexo II do RICMS.

Restou plenamente comprovado nos autos que das operações fiscalizadas, a Impugnante não realizou nenhuma inerente ao diferimento mencionado e que detém respaldo no mencionado regime especial.

Aliás, o próprio Fisco, quando relatou os fatos, objeto desta contenda, registrou que o serviço discriminado no corpo das notas fiscais é a “montagem das urnas eletrônicas”; cujo CFOP é nº 5.124 - industrialização efetuada para outra empresa.

Desse modo, a questão posta de fato é de “crédito presumido” e não de diferimento.

Neste compasso, vê-se que, em relação ao crédito presumido, as operações Autuadas pelo Fisco estão absolutamente corretas, pois a industrialização por encomenda, referente ao produto “módulo impressor” NCM nº 84540, estava amparada pelo instituto do crédito presumido, o qual foi concedido pelo item V da Cláusula Sexta do Protocolo de Intenções nº 072/03 e pelo art. 5º do Regime Especial PTA nº 16.000119914-25 conforme noticiam os autos.

Além do mais, a legislação autoriza o crédito presumido em questão, em razão do disposto no art. 75, inciso X do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O que se vê é mesmo um erro material, ao invés de constar na nota fiscal “crédito presumido”, constou “diferimento”.

A situação dos autos é de “crédito presumido”, tal qual, inclusive, a orientação contida na Consulta Fiscal nº 003/04.

Neste diapasão, mesmo se considerar o emprego equivocado do diferimento, que não gera recolhimento do ICMS naquela operação, tem-se, de outro lado, que no “crédito presumido”, restaria albergado ao fabricante este crédito presumido de valor equivalente ao imposto devido na operação de saída, ou seja, inexistiria imposto a recolher.

Assim sendo, improcedente é a exigência fiscal de ICMS e multa de revalidação, tendo em vista a inexistência de prejuízo ao Erário mineiro, notadamente por ter a Autuada, equivocadamente, registrado nos documentos fiscais tratar-se de diferimento quando ao certo seria “crédito presumido”, tendo em vista as razões aqui expostas.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, pelo voto de qualidade, em rejeitar a retirada do processo de pauta. Vencidos os Conselheiros Edwaldo Pereira de Salles (Revisor) e Raimundo Francisco da Silva, que eram pela retirada do processo de pauta. No mérito, também pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles (Revisor), que o julgava procedente. Vencido, em parte, o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, que o julgava parcialmente procedente para excluir as exigências anteriores a 17/11/04. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Sérgio Luiz de Lima Castro e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Alexandre Moreira de Souza. Conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 24 de junho de 2010.

André Barros de Moura
Presidente / Relator

Abm/ml

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.843/10/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000162959-09
Impugnação: 40.010126203-01
Impugnante: MCM Controles Eletrônicos Ltda
IE: 596581133.00-65
Proc. S. Passivo: Sérgio Luiz de Lima Castro
Origem: DF/Pouso Alegre

Voto proferido pelo Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, 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.

Peço licença para utilizar os fundamentos expostos pelo Fisco em sua manifestação tendo em vista terem sido os mesmos utilizados por este Conselheiro em seu voto.

A discussão versa sobre a descaracterização de diferimento em operações de industrialização encomendadas à Impugnante pelo contribuinte **Procomp Indústria Eletrônica Ltda**, 596.837677.05-35.

Questionada pelo Fisco sobre o porquê do emprego de diferimento, a Impugnante justificou-se, conforme se lê no e-mail, de 27/05/2009, à folha 66, afirmando que o mesmo era devido ao **Protocolo de Intenções de nº 48/2003**, firmado entre a empresa destinatária da industrialização, **Procomp Indústria Eletrônica Ltda**, 596.837677.05-35, e o Estado de Minas Gerais. Transcreve ainda a Cláusula sexta, item III do referido Protocolo: “diferimento de ICMS na aquisição, de fornecedores localizados no Estado de Minas Gerais, de matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem, exceto energia elétrica, serviços de comunicação”. Neste momento, o contribuinte, data venia, cometeu um equívoco, pois o protocolo de intenções do qual o contribuinte **Procomp Indústria Eletrônica Ltda** é signatário é o de número **93/2003** e não o de nº. **48/2003**, descrito nas notas fiscais.

Embora a empresa destinatária do serviço de industrialização tenha solicitado à Superintendência de Tributação da Secretaria de Estado de Fazenda o diferimento nas operações de beneficiamento e industrialização prestadas por terceiros, **o mesmo foi negado por falta de amparo legal e por que não estava previsto no Protocolo de Intenções**. Lê-se no parecer relativo à concessão do regime, à folha 76 do PTA:

“Porém, relativamente à concessão do diferimento do pagamento do ICMS devido no beneficiamento e industrialização (mão-de-obra) envolvida no processo produtivo de urnas eletrônicas, opinamos pelo indeferimento do pedido, por falta de amparo legal e por não estar previsto no Protocolo de Intenções”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim não foi concedido no **Regime Especial 16.000103847-20** da empresa destinatária, **Procomp Indústria Eletrônica Ltda**, o referido diferimento, conforme se lê às folhas 67/85. Também não existe concessão do diferimento no **Regime Especial 16.000119914.25** do qual a Impugnante é beneficiária, conforme se verifica às folhas 96/102 do PTA.

À folha 179, a Impugnante, reconhecendo a impropriedade do emprego do diferimento afirma que *“na realidade o instituto correto a ser aplicado à operação seria crédito presumido e não diferimento do ICMS como foi empregado.”* A Impugnante entende também que, embora as operações autuadas não fossem beneficiadas pelo diferimento, ela teria direito ao benefício de crédito presumido. Assim o imposto devido nas operações seria compensado pelo crédito presumido não apropriado. Desta forma, não haveria saldo devedor a ser exigido pelo Fisco.

Analisa-se, a seguir, a definição de crédito presumido, concluindo que este instituto é inadequado às operações autuadas. Em seguida, mostra-se que o Protocolo de Intenções e o Regime Especial concedido à empresa impugnante não prevêm a apropriação de crédito presumido para as operações de industrialização autuadas. Assim é definido o crédito presumido no “site” da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais:

- crédito presumido é uma técnica de apuração do imposto devido que **consiste em substituir todos os créditos, passíveis de serem apropriados em razão da entrada de mercadorias ou bem**, por um determinado percentual relativo ao imposto debitado por ocasião das saídas de mercadorias ou prestações de serviço. As hipóteses de aplicação do crédito presumido estão contidas no art. 75 do RICMS/02.

Como se lê na definição acima o crédito presumido substitui todos os créditos passíveis de serem apropriados em razão da entrada de mercadorias ou bem.

Ora, as operações autuadas são de prestação de serviço de industrialização na modalidade *“mão de obra”*. O serviço prestado foi de *“montagem”*. As mercadorias foram enviadas à Impugnante, pela empresa Procomp Indústria Eletrônica Ltda, com o ICMS suspenso. Portanto, não há crédito a ser substituído na entrada.

Vê-se assim, pela própria definição de crédito presumido, que o mesmo não se aplica às operações autuadas.

A apropriação de crédito presumido, ao qual a Impugnante afirma ter direito, também não tem amparo legal nem está previsto no Protocolo de Intenções. Senão, vejamos:

A concessão de crédito presumido foi autorizada na legislação mineira pelo art. 1º da Lei 15.956/2005.

Art. 1º - A Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, passa a vigorar com as seguintes alterações:

(...)

Art. 32-A - Fica o Poder Executivo autorizado a conceder crédito presumido do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS -, na forma, no prazo e nas condições previstos em regulamento:

I - ao estabelecimento industrial fabricante, de até 100% (cem por cento) do valor equivalente ao imposto devido na operação de saída de produtos relacionados na Parte 5 do Anexo XII do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, destinados a estabelecimento de contribuinte do imposto, clínica, hospital, profissional médico, exceto veterinário, ou a órgão da Administração Pública estadual ou municipal direta, suas fundações e autarquias;

(...)

No RICMS, o crédito está previsto no inciso X do artigo 75.

Art. 75 - Fica assegurado crédito presumido:

(...)

X - ao estabelecimento industrial fabricante, de valor equivalente ao imposto devido na operação de saída de produtos relacionados na Parte 5 do Anexo XII, destinados a estabelecimento de contribuinte do imposto, clínica, hospital, profissional médico, exceto veterinários, ou a órgão da Administração Pública Estadual ou Municipal Direta, suas fundações e autarquias, observando-se o seguinte:

(...)

Em ambos dispositivos legais, **o crédito presumido previsto é para a saída de produtos, não estando previsto para processo de industrialização**. O mesmo se repete no art. 5º do Regime Especial 16.000119914.25, no qual se define que o crédito presumido será aplicado na saída das mercadorias relacionadas na Cláusula primeira do Protocolo de Intenções.

Art. 5º Fica assegurado ao beneficiário deste Regime crédito presumido de valor equivalente ao imposto devido **na operação de saída das mercadorias de sua produção**, relacionadas na Cláusula primeira do Protocolo de Intenções, observado o disposto no seu parágrafo único, constantes do Anexo II deste Regime e da Parte 5 do Anexo XII do RICMS, destinadas a estabelecimento de contribuinte do imposto

Cláusula primeira: O presente protocolo de intenções, doravante denominado simplesmente PROTOCOLO tem por objetivo a expansão pela MCM, no município de Santa Rita do Sapucaí / MG, de uma unidade industrial destinada à fabricação de equipamentos eletro-eletrônicos, conforme classificação abaixo:

- **Conversores Elétricos, código NBM/SH 8504.00.00;**
- **Fontes Chaveadas, código NBM/SH 8504.40.29,**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

·No break / UPS, código NBM / SH 8504.40.40;

·Reguladores de Tensão, código NBM / SH 9032.89.10;

·Bobinas, código NBM / SH 8504.50.00.

Parágrafo único: Caso a MCM, venha produzir outros itens, fica autorizada a incluí-los no rol de produtos a serem produzidos, desde que alcançados pelo tratamento tributário previsto na cláusula sexta deste protocolo.

Como se lê acima, o crédito presumido foi definido para a saída de mercadorias relacionadas na cláusula primeira do Protocolo. **E não existe na cláusula primeira previsão do uso do crédito presumido nas saídas de prestação de serviço de industrialização.** Também não existe no Regime Especial 16.000119914.25 algum aditamento concedendo o benefício em questão.

Ressalta-se que, decorrente do **art. 111 do CTN**, somente se admite, para a legislação que outorga benefícios fiscais, a interpretação literal.

Assim se pronunciou esse Conselho de Contribuintes no **Acórdão 15.933/04/2ª**:

“Não se aplica, “data venia”, a interpretação teleológica sugerida pela defesa porque, em se tratando de benefício fiscal, a interpretação necessariamente precisa ser restritiva.”

Quanto à Consulta de Contribuintes nº 003/2004, citada pela Impugnante, às folhas 184/186, **lembramos que a resposta à mesma não tem força normativa.**

Para que a resposta à consulta tivesse efeito normativo, seria necessário que o Secretário de Estado de Fazenda lhe atribuísse tal eficácia, conforme o **art. 233 do RPTA.**

Art. 233. O Secretário de Estado de Fazenda:

I - poderá, mediante solicitação do Subsecretário da Receita Estadual, atribuir eficácia normativa à resposta proferida à consulta;

(...)

Assim, de acordo com o art. 45 do RPTA, a resposta à consulta somente produz efeito à consulente, **Phihong PWM Brasil Ltda.**

Art. 45. A observância pelo consulente da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime-o de qualquer penalidade e o exonera do pagamento do tributo considerado não devido no período.

Embora a Consulta apresentada **não produza efeitos para a Impugnante**, entende-se, data vênica, que a mesma esteja conflitante com a própria definição de crédito presumido, pois como já se viu no início desta manifestação, para as operações autuadas, não há, na entrada, créditos a serem substituídos pelo crédito presumido. Pede-se vênica também para dizer que a resposta à Consulta conflita com o **art. 111 do CTN**, segundo o qual somente se admite, para a legislação que outorga benefícios

fiscais, **a interpretação literal**. Observa-se que a resposta dada inova a legislação vigente, **ao conceber um crédito presumido que não se encontra previsto na Lei 6.763/75, no RICMS, no Protocolo de Intenções e no Regime Especial**.

Por fim, encerrando a discussão referente à Consulta apresentada, diga-se que o Processo Tributário Administrativo é regido pelo **Princípio da Verdade Material**. E no caso presente o Fisco defende a **primazia da realidade**, ou seja, a Impugnante não faz jus ao crédito presumido relativo às operações autuadas, as quais sequer se enquadram no próprio conceito de crédito presumido.

À folha 181, a Impugnante afirma que os produtos classificados na NCM n.º **8473** foram incluídos na lista de produtos beneficiados, bem como os serviços de beneficiamento e industrialização dos mesmos. **Mas não apresenta qualquer documento que mostre a inclusão desses benefícios em seu Regime Especial**.

Lembramos que os benefícios objeto de Protocolo de Intenções são concedidos, por meio de Regime Especial, pela Secretaria de Estado de Fazenda. **Para o aproveitamento dos benefícios, os mesmos precisam estar discriminados no Regime Especial**.

Como já largamente exposto, é certo que a Impugnante não tem direito a crédito presumido relativo às prestações de serviço de industrialização, **tendo em vista que o mesmo não está previsto na Lei 15.956/2005, que autorizou o Estado conceder tal benefício; também não está previsto no RICMS, no Protocolo de Intenções nem no Regime Especial**.

Tal convicção advém ainda do fato de que, relativamente à concessão de benefícios fiscais, não cabe outra interpretação da legislação senão a **literal**, conforme expresso no **Acórdão 15.933/04/2ª** desse Conselho, já transcrito na presente manifestação.

Diante do exposto, julgo procedente o lançamento.

Sala das Sessões, 24 de junho de 2010.

Edwaldo Pereira de Salles
Conselheiro

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	18.843/10/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000162959-09	
Impugnação:	40.010126203-01	
Impugnante:	MCM Controles Eletrônicos Ltda	
	IE: 596581133.00-65	
Proc. S. Passivo:	Sérgio Luiz de Lima Castro	
Origem:	DF/Pouso Alegre	

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.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos, no que diz respeito à tese de decadência aduzida pela Impugnante, que acolho, para excluir as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 17/11/04, 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 “autolancamento”*, *porquanto o contribuinte se obriga, por determinação legal, a apurar e pagar o imposto devido sem o prévio exame da autoridade fiscal, cuja manifestação se dará posteriormente* –, dispõe o Fisco do prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador para homologar expressamente aquelas atividades do contribuinte, aperfeiçoando-se assim o lançamento.

Omitindo-se o Fisco, referida homologação se dá tacitamente com o decurso do referido prazo, hipótese em que se considera definitivamente extinto o crédito tributário, ressalvados os casos em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação. É o que se depreende do disposto no art. 150, §§ 1º e 4º do CTN, *verbis*:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

Por consequência lógica, este é também o prazo em que poderá o Fisco negar expressamente tal homologação, caso verifique eventuais incorreções ou omissões do contribuinte na apuração e pagamento do imposto, ou qualquer outra infração à legislação tributária que possa dar ensejo ao lançamento de ofício, nos termos do art. 149, V do CTN.

Daí se concluir que, em conformidade com o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tal como o ICMS, pode o Fisco apurar e lançar de ofício eventual crédito tributário, desde que o faça no prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, sob pena da decadência deste direito, com a extinção definitiva daquele – ressalvada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, *hipótese em que a contagem do prazo se iniciará no primeiro dia do exercício seguinte àquele em poderia ter sido feito o lançamento, conforme o art. 173, I do CTN.*

Registre-se, no entanto, que a matéria comporta diversas interpretações, e por isso mesmo tem suscitado várias controvérsias, não estando ainda pacificada nem no âmbito doutrinário nem no jurisprudencial, sendo objeto de dissenso inclusive na esfera do contencioso administrativo fiscal mineiro.

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

Vale dizer, pelo atual entendimento majoritário do CC/MG (reconfirmado no presente caso), mesmo após o transcurso dos cinco anos da ocorrência do fato gerador, tal como previsto no § 4º do art. 150, mas desde que ainda não expirado o prazo (também de cinco anos) contado na forma do art. 173, I do CTN, *em qualquer hipótese* permaneceria incólume o direito do Fisco de formalizar a exigência do crédito tributário que entender devido, fazendo-o por meio do lançamento de ofício, nos termos do art. 149, inciso V.

Data maxima venia, no entanto, tal entendimento não se afigura o mais adequado à espécie. Isto porque se fundamenta no pressuposto de que o objeto da homologação é o pagamento *stricto sensu* do tributo, assim entendido o ato de efetuar o recolhimento do saldo devedor do imposto apurado em determinado período, e não a atividade (ou o conjunto de atividades) legalmente cometida ao sujeito passivo com vistas à satisfação da obrigação tributária.

Com efeito, no caso do ICMS é sobejamente sabido que o citado pagamento do imposto é precedido de uma série de deveres instrumentais – as chamadas obrigações acessórias –, tais como a emissão e escrituração de documentos e livros fiscais referentes às entradas e saídas de mercadorias ou ao recebimento ou prestação de serviços, bem como à apuração do imposto mediante a compensação dos débitos com os créditos, seguida da declaração do correspondente saldo, que deve também ser informado ao Fisco, tudo no interesse da fiscalização e arrecadação.

Em regra, somente após esse conjunto de atividades é que o contribuinte satisfaz a obrigação principal, mediante o pagamento propriamente dito do imposto.

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

De fato, consideradas determinadas circunstâncias e peculiaridades inerentes à sistemática e ao regime jurídico do ICMS, não são raros os casos de contribuintes que mantêm saldos credores acumulados por anos a fio, hipótese em que, evidentemente, não haverá saldo de imposto a pagar, mas ainda assim não deixará o imposto de se sujeitar ao lançamento por homologação, até porque todas aquelas outras obrigações existem e devem ser adimplidas, sob pena da imposição de multas específicas se constatadas eventuais infrações à legislação em procedimento regular de fiscalização que, à toda evidência, também se submete ao mesmo prazo decadencial do art. 150, § 4º.

Ademais, a teor do disposto no art. 24 da Lei Complementar nº 87/96, a liquidação da obrigação principal do ICMS (isto é, o pagamento do imposto) se dá mediante a compensação entre débitos e créditos, sendo que o pagamento propriamente dito, efetuado em dinheiro no prazo de vencimento fixado pela legislação, constitui uma forma apenas secundária da referida liquidação. Confira-se:

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo.

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar os do crédito, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar o dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ora, se assim o é, toda vez que houver apuração do imposto, mediante a compensação dos débitos com os créditos, terá havido pagamento. Logo, e *ad argumentandum tantum*, se é correto considerar-se, tal como preconizado pelos votos vencedores, que a homologação tácita de que trata o § 4º do art. 150 somente pode ocorrer quando houver pagamento, basta haver apuração do imposto para que a mesma ocorra, pois nesta hipótese haverá sim o que homologar, mesmo se da apuração resultar saldo credor ou saldo devedor a menor que o devido, seja por erro de fato ou de direito, ressalvadas, repita-se, as hipóteses de ocorrência de fraude, dolo ou simulação.

De se ver, portanto, que o que se homologa não é o pagamento do tributo propriamente dito, mas todo aquele conjunto de atividades que normalmente o precedem.

Nesta mesma linha de raciocínio, cita-se excerto do douto voto proferido pelo então Conselheiro Lívio Wanderlei de Oliveira, no Acórdão 17.597/07/2ª:

E não se queira dizer que o dispositivo do art. 150 somente se aplica quando houver o pagamento. Na sistemática do ICMS não há um pagamento propriamente dito do imposto destacado. Tanto pode haver um “pagamento” pela compensação total do valor do imposto levado a débito com o crédito a que tem direito o contribuinte, como a compensação pode ser parcial, gerando saldo devedor. Este saldo devedor, quando ocorrer, é que se leva a pagamento.

Logo, pelo menos para o ICMS, o que se apura e deve ser fiscalizado é aquele valor do imposto resultante do confronto entre o débito e o crédito. E desde que a irregularidade decorra da escrituração regular efetivada pelo contribuinte, eventual exigência fiscal submete-se ao prazo decadencial do § 4º, art. 150 do CTN.

A título de exemplo citem-se as seguintes irregularidades sujeitas à decadência do art. 150, § 4º do CTN: a) utilização de alíquota e base de cálculo de forma incorreta; b) apropriação irregular de crédito; c) cálculo do imposto incorreto; d) outras, desde que apuradas na escrita fiscal regular do contribuinte. Isso porque o Fisco homologa é o correto processo de apuração do imposto, desde que todas as irregularidades sejam cometidas sem a presença de dolo, fraude ou simulação. (g.n.)

Também no mesmo sentido, merece destaque a enfática posição do em. Conselheiro Jefferson Nery Chaves, manifestada no Acórdão 18.198/08/2ª, no sentido de que, em matéria de decadência, em princípio aplica-se a regra do § 4.º do art. 150 (cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador) aos tributos lançados por homologação, sendo que:

Em tais casos, a regra prevista no inciso I do *caput* do art. 173 somente se aplica em duas situações: primeiro, quando o contribuinte, apurando imposto a

pagar, deixa de recolhê-lo; segundo, quando, tendo recolhido o tributo por ele apurado, houver dolo, simulação ou fraude.

No primeiro caso, quando o contribuinte apura imposto a pagar e deixa de recolhê-lo, a homologação ficta não se opera, podendo o Fisco exigir de ofício o imposto devido, desde que respeitado o prazo previsto no inciso I do *caput* do art. 173 do CTN (cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), já que não se opera a homologação tácita, na falta de pagamento de imposto apurado e declarado pelo contribuinte. Quando, no entanto, o contribuinte não apura imposto a recolher, porque entende, ainda que de forma equivocada, aplicável uma isenção, ou por entender que o imposto não é devido, aplica-se também o prazo do § 4.º do art. 150 do CTN, não podendo o Fisco exigir, de ofício, o imposto que entender devido, se ultrapassado o prazo de 5 (cinco) anos, contado do fato gerador. É que, na hipótese, terá ocorrido a homologação tácita.

A homologação tácita ocorre não somente quando o contribuinte apura imposto (ainda que a menor, em razão de erro) e faz o recolhimento, mas também quando o contribuinte não paga por não ter apurado imposto a pagar (vale dizer, por entender aplicável, ainda que indevidamente, uma isenção, ou por entender que a situação não era passível de tributação). O que se homologa, na verdade, é o procedimento de apuração levado a efeito pelo contribuinte e informado ao Fisco: se, dessa apuração, resulta imposto a pagar (ainda que a menor, em razão de erro), e há efetivamente o pagamento, a homologação ficta se efetiva passados 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador; mas, se da apuração não resulta imposto a pagar, porque o contribuinte entende aplicável uma isenção, ou entende não ser devido o imposto, ainda que por erro, também se efetivará a homologação tácita após 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador. Em ambos os casos, transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador, não poderá o Fisco exigir de ofício o imposto que entender devido. (g.n.).

Ainda quanto ao objeto da homologação, a tese aqui sustentada é referendada por expoentes da doutrina jurídica nacional, tais como Aliomar Baleeiro, Roque Antônio Carraza, Hugo de Brito Machado, Hugo de Brito Machado Segundo, Leandro Paulsen, Gabriel Lacerda Troianelli, citando-se aqui, por todos, José Souto Maior Borges, (Lançamento Tributário, 2ª ed., Malheiros, 1999, p. 397/400), tal como o fez o Em. Ministro do STJ Luiz Fux em voto proferido no REsp. 639376/RS:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O art. 150, § 4º do CTN introduz no âmbito do Direito Tributário uma ficção legal, porque com o decurso do quinquênio tem-se juridicamente como sucedido algo que concretamente não ocorreu, ou seja, a homologação. Esse preceito contempla hipótese de equiparação da homologação tácita à homologação expressa pelo Fisco. Transcorrido o quinquênio, é como se homologação expressa tivesse efetivamente ocorrido.

Como, na sistemática do Código Tributário Nacional, homologável não é só o pagamento, mas a atividade toda que antecede o ato de homologação, se não houver antecipação do pagamento, ou se o pagamento tiver sido insuficiente em decorrência de redução na base de cálculo e/ou alíquota concretamente aplicáveis - ressalvadas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação - poderá ocorrer a homologação ficta da respectiva atividade se a autoridade administrativa não praticar o lançamento ex officio. E essa homologação ficta atuará com eficácia preclusiva para o reexame da matéria.

(...)

Poder-se-ia pretender que, se o sujeito passivo descumpra a obrigação, deixando de efetuar qualquer antecipação de pagamento, não caberia falar-se em homologação, e, portanto, nessa hipótese não caberia a invocação do art. 150, § 4º, mesmo após o transcurso do prazo nele referido. Dessa omissão só decorreria para o Fisco a abertura da via do lançamento ex officio. Mas ainda nessa hipótese é possível, até em consequência do desconhecimento do concreto estado de coisas pelo Fisco, venha a ser a atividade prévia homologada, precisamente porque a homologação não é somente referível ao pagamento. (...) Logo, o pagamento não é necessariamente levado em linha de conta para os efeitos do art. 150, § 4º.

(...)

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

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

Impende salientar que a homologação a que se refere o art. 150 do Código Tributário é da atividade do sujeito passivo, não necessariamente do pagamento do tributo. O que se homologa, quer expressamente, quer tacitamente, é o proceder do contribuinte, que pode ser o pagamento suficiente do tributo, o pagamento a menor ou a maior ou, também, o não-pagamento. Seja qual for, dentre todas as possíveis condutas do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contribuinte, ocorre uma ficção do Direito Tributário, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento, uma vez que relevante é apenas o transcurso do prazo legal para o pronunciamento da autoridade fazendária, di-lo o Codex Tributário.

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

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

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

Se assim o fosse, no entanto, não é exagerado afirmar que o dispositivo perderia por completo a sua própria razão de ser, o que não coaduna com os mais comezinhos princípios da hermenêutica jurídica, principalmente por se tratar de regra especial (aplicável aos tributos lançados por homologação) em relação à regra geral do art. 173, e que por isso mesmo deve ela prevalecer, e não o contrário!

Com estas considerações, acolho a argumentação da Impugnante para excluir as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 17/11/04, por entender que, em face da decadência de que trata o art. 150, § 4º c/c o art. 156, VII, todos do CTN, esta parte do crédito tributário já se encontrava extinta quando efetivada a intimação do Auto de Infração, ocorrida em 17/11/09, portanto após o transcorrido o prazo de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores, pelo que já não poderia ter sido objeto de lançamento.

Sala das Sessões, 24 de junho de 2010.

**Raimundo Francisco da Silva
Conselheiro**