

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.216/11/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000167912-48  
Impugnação: 40.010128733-49  
Impugnante: Orteng Equipamentos e Sistemas Ltda.  
IE: 186242243.00-00  
Proc.S.Passivo: Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel/Outro(s)  
Origem: DFT/Comércio Exterior/B.Hte

### **EMENTA**

**EXPORTAÇÃO – DESCARACTERIZAÇÃO – REMESSA COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO – EXPORTAÇÃO FICTA – NÃO RECONHECIMENTO.** Restou incontroverso nos autos que as mercadorias foram remetidas a contribuinte estabelecido em outro Estado, com o fim específico de exportação, porém, à luz da legislação tributária mineira, que não reconhece as hipóteses de exportação ficta, tem-se como não efetivada a exportação, uma vez que as mesmas não saíram fisicamente para o exterior. Consequentemente, não se aplica a não incidência prevista para as remessas com o fim específico de exportação, devendo as operações ser consideradas saídas interestaduais, normalmente tributadas. Corretas as exigências do ICMS e da correspondente Multa de Revalidação, prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – CONTAGEM DE PRAZO.** Segundo o disposto no art. 150, § 4º do CTN, o prazo decadencial aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tal como o ICMS, conta-se a partir da data de ocorrência do fato gerador. Consequentemente, excluem-se as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 03/12/05, cujo crédito tributário já não podia mais ser constituído na data da intimação do Auto de Infração, por se encontrar extinto, nos termos do art. 156, inciso VII do CTN. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

### **RELATÓRIO**

Trata-se da constatação de remessas de mercadorias com o fim específico de exportação, no período de agosto de 2005 a agosto de 2006, destinadas à GDK S/A, localizada no Recinto Alfandegário da Ilha do Príncipe, no Porto de Vitória, Estado do Espírito Santo. Referidas mercadorias, no entanto, além de não terem saído fisicamente para o exterior (já que foram objeto de exportação ficta, tendo em vista que adquiridas por empresa sediada no exterior para utilização na construção/modificação da Plataforma de Petróleo denominada P-34, em território brasileiro), foram submetidas a processo de industrialização antes da mencionada utilização, ensejando assim a exigência do ICMS e da correspondente Multa de Revalidação, prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, por ter a Fiscalização descaracterizado tais operações, considerando-as como saídas interestaduais normalmente tributadas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por representante legal, Impugnação às fls. 52/78, alegando, inicialmente, que parte das exigências deve ser excluída, uma vez que, tendo sido cientificada da lavratura do Auto de Infração somente em 03/12/10, já não poderia mais o Fisco constituir o crédito relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 03/12/05, por força da decadência de que trata o art. 150, § 4º do CTN.

Quanto à questão de fundo, a tese central de sua defesa é que as mercadorias, remetidas com o fim específico de exportação, foram destinadas e efetivamente utilizadas nas obras de modificação da Plataforma P-34, da Petrobras, reconhecendo assim que, de fato, não saíram fisicamente do País; porém, aduz que as operações se deram ao abrigo do Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Aduaneiro na Exportação, tendo sido as mercadorias exportadas fictamente, em conformidade com a legislação federal e aduaneira pertinentes, mais especificamente a Lei nº 9.826/99, o Decreto 3.161/99 (que criou o REPETRO) e as Instruções Normativas SRF nº 4/01 e 241/02. Assim, sustenta que a Fiscalização encontra-se equivocada ao não reconhecer a não incidência do ICMS aplicável às referidas operações, até porque tal norma decorre da própria Constituição Federal, estando expressamente prevista no art. 3º, II, da Lei Complementar 87/96, e incorporada no inciso III do art. 5º c/c o item I do § 1º do mesmo artigo, todos do RICMS/02.

Alega ainda que a Fiscalização também se equivoca ao considerar que as mercadorias sofreram processo de industrialização antes da exportação ficta, uma vez que as mesmas foram exportadas no mesmo estado em que se encontravam, sem nenhuma transformação, tendo sido apenas acondicionadas em módulos, juntamente com outros equipamentos distintos, o que não caracteriza industrialização.

Em contraposição, a Fiscalização refuta as alegações da defesa em sua manifestação de fls. 92/112, reafirmando os fundamentos da autuação e pedindo a procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

Equiparadas que são às exportações, as operações de remessa com o fim específico de exportação gozam do mesmo tratamento tributário dispensado àquelas (não incidência do ICMS), desde que observadas algumas condições estabelecidas pela legislação, dentre as quais as previstas na Seção IV do Capítulo XXVI da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02 e, principalmente, o disposto no art. 5º, § 2º da Parte Geral do RICMS/02, segundo o qual a não incidência somente se aplica à operação de remessa da própria mercadoria a ser exportada posteriormente, no mesmo estado em que se encontre, ressalvado o seu simples acondicionamento ou reacondicionamento.

Além disso, obviamente deve o contribuinte comprovar a efetiva exportação da mercadoria, dispondo expressamente o art. 249 do mesmo anexo que a não comprovação da exportação no prazo e formas ali previstos ensejará a exigência do imposto, considerando-se ocorrido o respectivo fato gerador na data da saída da mercadoria.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso sob exame, restou incontroverso nos autos que as mercadorias foram remetidas à GDK S/A, estabelecida no Estado do Espírito Santo, com o fim específico de exportação, porém não saíram fisicamente do território nacional, posto que exportadas fictamente para empresa sediada no exterior, nos moldes da legislação federal pertinente, especialmente a relativa ao Regime Aduaneiro Especial de Exportação e de Importação de Bens Destinados às Atividades de Pesquisa e de Lavra das Jazidas de Petróleo e de Gás – REPETRO, em razão de terem sido destinadas e efetivamente empregadas na construção/modificação da plataforma de petróleo da Petrobras denominada P-34, em território brasileiro.

O que se discute, portanto, é se a exportação ficta, tal como disciplinada pela legislação federal, enquadra-se no conceito das operações de exportação previstas na legislação do ICMS, para o fim de aplicação da não incidência do imposto estadual, tese esta defendida pela Impugnante e contestada pelo Fisco.

Com efeito, a matéria já foi apreciada reiteradas vezes por este Conselho de Contribuintes, cujas decisões referendam o entendimento da Superintendência de Tributação da Subsecretaria da Receita Estadual externado em diversas respostas a consultas formuladas por contribuintes e na Instrução Normativa 004/2005, no sentido de que “para a caracterização da exportação, em matéria de ICMS, a mercadoria deve ser remetida fisicamente para o exterior”.

Como exemplo das referidas decisões, cita-se o recente Acórdão nº 19.526/10/1ª (confirmado pela Egrégia Câmara Especial, mediante o Acórdão 3.561/10/CE, que não conheceu do Recurso de Revisão interposto pelo contribuinte) destacando-se os seguintes excertos de sua ementa e fundamentos:

### *EMENTA*

EXPORTAÇÃO – DESCARACTERIZAÇÃO – EXPORTAÇÃO FICTA. RESTOU DEMONSTRADO NOS AUTOS QUE A OPERAÇÃO REALIZADA PELA AUTUADA É INTERESTADUAL, NÃO HAVENDO A CONCRETIZAÇÃO DO ENVIO DAS MERCADORIAS PARA FORA DO PAÍS. (...) LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

(...)

### *DECISÃO*

(...)

SUSTENTA, A IMPUGNANTE, QUE É DE COMPETÊNCIA PRIVATIVA DA UNIÃO, NOS TERMOS DO ART. 22, INCISO VIII DA CF/88, LEGISLAR SOBRE COMÉRCIO EXTERIOR E INTERESTADUAL.

NESSE DIAPASÃO, AFIRMA QUE A EXPORTAÇÃO FICTA PREVISTA NA LEI Nº 9.826/99 ENCONTRA-SE EM PERFEITA CONSONÂNCIA COM A LEI COMPLEMENTAR N.º 87/96.

NA SEQUÊNCIA PONDERA QUE NÃO HÁ A MÍNIMA INGERÊNCIA DA UNIÃO LIMITANDO E/OU SOBREPONDO-SE À COMPETÊNCIA ESTADUAL RELATIVA AO ICMS, MAS APENAS NA DEFINIÇÃO DO QUE VENHA A SER EXPORTAÇÃO PARA FINS DA NÃO INCIDÊNCIA PREVISTA NO ART. 155, § 2º, INCISO X, ALÍNEA “A” DA CF/88,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ALEGANDO, AINDA, QUE A EXTENSÃO DA REGRA DE IMUNIDADE APLICA-SE A TODAS AS EXPORTAÇÕES, INDEPENDENTEMENTE DA EDIÇÃO DE NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS QUE O EXPLICITEM.

NO ENTANTO, O TEXTO CONSTITUCIONAL (ART. 153, INCISO II DA CF/88, A SEGUIR REPRODUZIDO) PREVIU A EXPORTAÇÃO PURA E SIMPLES, A QUAL COMPREENDE A SAÍDA DO PRODUTO DO TERRITÓRIO NACIONAL COM DESTINO A OUTRO PAÍS, NELE NÃO HÁ REFERÊNCIA À EXPORTAÇÃO FICTA OU ALGO DO GÊNERO.

ART. 153 – COMPETE A UNIÃO INSTITUIR IMPOSTOS SOBRE:

(...)

III – EXPORTAÇÃO PARA O EXTERIOR, DE PRODUTOS NACIONAIS OU NACIONALIZADOS;

SALIENTE-SE QUE O ART. 110 DO CTN SÓ ALCANÇA O TERMO UTILIZADO NA CONSTITUIÇÃO E QUE AO MESMO TEMPO SEJA UM CONCEITO DE DIREITO PRIVADO.

POR OUTRO LADO, EM RAZÃO DA AUTONOMIA DOS ENTES FEDERADOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA, OS ESTADOS E DISTRITO FEDERAL NÃO ESTÃO OBRIGADOS A ACOLHER UM NOVO CONCEITO, O DE EXPORTAÇÃO FICTA, TRAZIDO PELA UNIÃO (DECRETO-LEI 2.472 DE 01/09/88 – DAC E LEI 9.826/99 – REPETRO) COM O OBJETIVO DE CONCEDER ISENÇÃO DE IMPOSTO FEDERAL A PRODUTOS QUE, NA REALIDADE, NÃO SERÃO EFETIVAMENTE EXPORTADOS.

IMPORTANTE DESTACAR QUE EM RELAÇÃO À SUA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, A UNIÃO AGIU DE CONFORMIDADE COM A CONSTITUIÇÃO. ENTRETANTO, EM RELAÇÃO À COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS, OS SEUS ATOS NORMATIVOS NÃO SÃO EFICAZES, VISTO QUE A ISENÇÃO HETERÔNOMA É PERMITIDA SOMENTE NAS HIPÓTESES PREVISTAS NA CONSTITUIÇÃO E MEDIANTE LEI COMPLEMENTAR. O CASO DOS AUTOS NÃO SE ENCONTRA DENTRO DAS HIPÓTESES RELACIONADAS NA CONSTITUIÇÃO PARA A ISENÇÃO HETERÔNOMA.

Conquanto a hipótese analisada no acórdão acima se referia a operações sob o regime de Depósito Alfandegado Certificado – DAC, e no caso presente as remessas estejam amparadas pelo Regime Especial de Entrepósito Aduaneiro na Exportação, cumpre ressaltar que em ambos os casos as mercadorias foram objeto de exportação ficta para empresa situada no exterior, e destinadas e efetivamente empregadas em obras de construção ou adaptação de plataformas de petróleo da Petrobras, em território brasileiro, portanto sem sair fisicamente do País, e com os benefícios do REPETRO, no tocante aos tributos federais.

Aliás, em se tratando de operações enquadradas no REPETRO, reforça o entendimento aqui sustentado o fato de as mesmas possuírem tratamento específico na legislação do ICMS (item 57 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02), qual seja a concessão de redução da base de cálculo do imposto, nos termos do Convênio ICMS 130/07. Ora, se há redução de base de cálculo, obviamente que a operação é tributada, pelo que não há de se falar em não incidência do ICMS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No ponto, portanto, não assiste razão à Impugnante, uma vez que, à luz da legislação tributária mineira, para a caracterização da operação de exportação – e *consequentemente da não incidência do ICMS* – é imprescindível a saída física da mercadoria para o exterior, sob pena de serem consideradas como operações internas (ou interestaduais, como no caso presente) as respectivas remessas com o fim específico de exportação.

Se não bastasse isso, há a se destacar ainda que, apesar das alegações da Impugnante em sentido contrário, é bem de ver que as mercadorias sofreram industrialização antes da exportação ficta, tal como argumenta a Fiscalização, circunstância esta, por si só, suficiente para também descaracterizar a não incidência do ICMS.

Demonstra a Fiscalização que o código de classificação na NCM das mercadorias constantes dos documentos de exportação (84798999-99) é completamente diferente daquele indicado nas notas fiscais de remessa (85371090), denotando assim que as mercadorias exportadas são, no mínimo, diferentes daquelas remetidas com este fim específico.

Pode-se até concordar com a Impugnante que as mercadorias não foram transformadas em produto novo, no entanto, com a devida vênia, nem por isso não se pode afirmar que não sofreram industrialização. Com efeito, pelo menos em matéria de tributação, considera-se industrialização não só a transformação de matéria prima em espécie nova, mas qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, tal como a montagem (cf. art. 222, II, “c”, da Parte Geral do RICMS/02 c/c o art. 46, parágrafo único, do CTN).

Portanto, ainda que de fato não tenham as partes ou painéis remetidos pela ora Impugnante se “transformado” em produto novo, também não foram meramente “acondicionados em módulos” para o fim de utilização na Plataforma P-34, senão que utilizados na montagem dos mesmos, juntamente com outras partes, peças e equipamentos, inclusive remetidos por outros fornecedores.

Logo, também por este ângulo de visão, razão assiste à Fiscalização, ao descaracterizar a não incidência do ICMS naquelas operações.

Já em relação à tese de decadência parcial do crédito tributário ora exigido, acolhe-se a argumentação da Impugnante, para que seja excluída parte das exigências.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributário, ressalvados os casos em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação.

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

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

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

(...)

§ 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, inciso V 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 para formalização do 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imposto de se sujeitar ao lançamento por homologação, até porque todas aquelas outras obrigações existem e devem ser adimplidas, sob pena da imposição de multas específicas se constatadas eventuais infrações à legislação em procedimento regular de fiscalização que, à toda evidência, também se submete ao mesmo prazo decadencial do art. 150, § 4º.

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

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

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

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

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

Ora, se assim o é, toda vez que houver apuração do imposto (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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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, acolhe-se a argumentação da Impugnante para excluir parte do crédito tributário ora exigido – *cujos fatos geradores tenham ocorrido no período de 1º de agosto a 02 de dezembro de 2005* – por já se encontrar extinta quando consumada a intimação do Auto de Infração (03/12/05), 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.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conceder ao patrono da Impugnante o prazo de 5 (cinco) dias para a juntada do instrumento de procuração. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências relativas aos fatos geradores anteriores a 03/12/05, com base no § 4º do art. 150 do CTN. Vencidos, em parte, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Relator) e Danilo Vilela Prado (Revisor), que o julgavam procedente. Designado relator o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Luciana Trindade Fogaça. 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. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 23 de fevereiro de 2011.**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Presidente**

**Raimundo Francisco da Silva**  
**Relator Designado**