

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.270/11/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000166794-72
Impugnação: 40.010128480-26
Impugnante: Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV
IE: 740358740.00-44
Proc. S. Passivo: Luíz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)
Origem: DF/Betim

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - RESOLUÇÃO 3.166/01. Imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, em face do aproveitamento de parcela de créditos de ICMS provenientes de notas fiscais cujo imposto não foi cobrado e pago ao Estado de origem, por tratarem-se de operações em que a remetente está beneficiada com incentivos fiscais não reconhecidos em convênios celebrados no âmbito no CONFAZ, nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal e da Lei Complementar n.º 24/75. Crédito vedado nos termos do art. 62, § 1º do RICMS/02. Contudo, devem ser excluídas as exigências relativas ao período anterior à data de vigência dos Decretos n.ºs 28.345/05 e 28.346/05. Legítimas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 agravada conforme disposições do art. 53, § 7º, todos da Lei n.º 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de agosto de 2005 a dezembro de 2009, em face do aproveitamento de parcela de créditos de ICMS, provenientes das notas fiscais relacionadas no Anexo 1 (fls. 17/22), cujo imposto não foi cobrado e pago ao Estado de origem, por tratarem-se de operações interestaduais em que a remetente estaria beneficiada com incentivos fiscais não reconhecidos em convênios celebrados no âmbito no CONFAZ, portanto, em desacordo com a legislação tributária de regência do ICMS e com o disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 e art. 53, § 7º, todos da Lei n.º 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 476/506, em síntese, aos seguintes argumentos:

- sem adentrar na discussão sobre a legitimidade do crédito presumido outorgado pelo Estado de Pernambuco, tendo em vista não possuir relação jurídica com este, o Auto de Infração não se sustenta, pois a alegação de inconstitucionalidade da legislação dos Estados de origem não autoriza a glosa dos créditos;

- o presente lançamento diz respeito a operações realizadas nos meses de agosto de 2005 a dezembro de 2009, sendo que foi intimada do Auto de Infração em 06 de outubro de 2010, resultando clara a ocorrência da decadência do direito a constituição do crédito tributário quanto aos meses de agosto e setembro de 2005, nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional, pois, havendo pagamento do imposto por parte do contribuinte e entendendo o Fisco que o mesmo não fora integral, como se deu no caso, o prazo tem início a partir da realização do fato gerador;

- cita decisão judicial sobre a questão da decadência;

- como os benefícios fiscais de que ora se cuidam teriam sido concedidos pelo Estado de Pernambuco a estabelecimento de terceiro com o qual não guarda qualquer relação, não tinha condições de saber, de antemão, que a empresa com a qual contratou usufrui determinado benefício fiscal não autorizado pelo Confaz, não podendo ser responsabilizada, sob pena de afronta ao princípio da segurança jurídica, positivado no art. 146 do Código Tributário Nacional;

- se houve o indevido aproveitamento de benefício fiscal concedido pelo Estado de Pernambuco, somente em face da empresa "REXAM" poderia voltar-se o Fisco, inclusive em atenção aos arts. 135 e 137 do Código Tributário Nacional;

- a utilização do benefício pelo remetente não foi comprovada até porque o contribuinte pernambucano não apresentou a documentação requerida por ocasião de intimação expedida pela Fiscalização, o implica a inequívoca iliquidez da autuação;

- não foi demonstrado que o contribuinte em questão (REXAM) utilizou-se dos benefícios fiscais concedidos pelos Decretos n.ºs 28.345 e 28.346; e não foi apontado sequer o percentual do benefício eventualmente usufruído (os benefícios concedidos pelos referidos decretos possuem alíquotas variadas);

- se nem mesmo o Fisco teve condições de apurar o valor do benefício, não poderia, no momento da contratação, saber que a empresa vendedora possuía benefício fiscal e, ainda, qual seria o montante a ser eventualmente glosado;

- o arbitramento é medida excepcionalíssima, que depende de prévio processo regular, a teor do art. 148 do Código Tributário Nacional;

- a Fiscalização deixou de cumprir o seu dever de averiguar se, efetivamente, foi utilizado algum incentivo fiscal nas operações interestaduais e, nesse caso, qual seria a real carga tributária efetiva da operação, em obediência às disposições contidas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

no art. 142 e 148 do Código Tributário Nacional e, ainda, pretende imputar-lhe a responsabilidade que não era sua;

- a teor do art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal tem o contribuinte direito, a compensação do imposto devido em cada operação de saída com o montante cobrado nas entradas anteriores, ressalvadas as hipóteses de isenção e não incidência, previstas nos art. 155, § 2º, inciso II, "a" e "b" da Constituição;

- cita a Súmula 571 do Supremo Tribunal Federal para sustentar que o imposto "cobrado" a que se refere a Constituição é aquele devidamente calculado segundo a legislação aplicável, não sendo necessário sequer o seu destaque, o seu recolhimento, ou a apresentação de documento específico para que surja o direito de crédito para o contribuinte, desde que se demonstre ter incidido o imposto na operação;

- a Lei Complementar n.º 87/96, ao disciplinar o regime de compensação do ICMS, especificou as hipóteses e os métodos para a dedução dos créditos, restringindo o direito ao aproveitamento somente em relação aos créditos de natureza financeira ou decorrentes da aquisição de mercadorias e serviços isentos ou não tributados, em conformidade com a competência outorgada pela Constituição Federal;

- não há, quer na Constituição, quer na lei complementar, qualquer disposição que impeça o destinatário da mercadoria de aproveitar integralmente o crédito do ICMS incidente em operações interestaduais, quando tenha o remetente direito a crédito presumido concedido pelo Estado de origem;

- no caso, é incontroverso ter incidido o ICMS na operação interestadual;

- o creditamento do ICMS se justifica pela incidência do imposto na operação interestadual, que efetivamente ocorreu;

- mesmo que uma empresa apure saldo credor do imposto ao final do período de apuração, terão os destinatários de suas mercadorias direito de se apropriarem do crédito correspondente ao imposto incidente em cada operação;

- não existe base jurídica para a negativa do crédito na hipótese dos autos;

- o legislador estadual pretendeu impedir o contribuinte mineiro de aproveitar-se do crédito correspondente ao ICMS cobrado nas operações anteriores, quando o remetente da mercadoria usufrua de vantagens fiscais não previstas em convênio, mas exigência fiscal semelhante foi rechaçada pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, tendo o Tribunal de Justiça de Minas Gerais decidido no mesmo sentido;

- trata-se de restrição ao crédito de ICMS cuja ilegitimidade restou evidenciada pela superveniente Lei Complementar n.º 87/66, que não autorizou a adoção de medida dessa natureza, ao estabelecer as regras pertinentes ao creditamento;

- admitir a aplicação da norma estadual implicaria frustrar a eficácia do regime de compensação instituído pela lei complementar, no exercício da competência exclusiva que lhe foi outorgada pela Constituição;

- carece de respaldo jurídico a restrição contida no § 5º do art. 28 da Lei n.º 6.763/75, no inciso V do art. 53 do Decreto n.º 43.080/02 e na Resolução n.º 3.166/01;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a finalidade da Lei Complementar n.º 24/75 é disciplinar o procedimento necessário a criação de benefícios fiscais pelos Estados, sendo que seu fundamento de validade nada tem a ver com a disciplina do regime de compensação do ICMS;

- o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "g" da atual Constituição Federal recepcionou a Lei Complementar n.º 24/75 unicamente no que respeita à regulamentação do mecanismo para a concessão e revogação de benefícios fiscais;

- o regime de compensação do ICMS foi integralmente regulado pela Lei Complementar n.º 87/96;

- a restrição imposta ao crédito do ICMS pela legislação mineira, a pretexto de disciplinar o regime de compensação do imposto, não encontra amparo na Lei Complementar n.º 24/75, simplesmente porque essa lei foi recepcionada pela Constituição Federal para disciplinar tema diverso;

- a despeito de não estar em vigor, cumpre salientar que o art. 8º da Lei Complementar n.º 24/75 não tem o alcance pretendido pelo legislador estadual, pois quem deve observar os procedimentos ali ditados são os Estados, destinatários das respectivas sanções, em caso de inobservância das normas estabelecidas;

- a exigência do imposto que tenha sido dispensado em razão da concessão indevida de benefícios fiscais acaba afetando os contribuintes que se encontram no âmbito de incidência da norma declarada nula, na condição de sujeito passivo;

- os efeitos da anulação dos benefícios fiscais concedidos de forma unilateral projetam-se unicamente na relação jurídica tributária entre o Estado que os instituiu (sujeito ativo) e o contribuinte sob sua jurisdição (sujeito passivo);

- o art. 8º da Lei Complementar n.º 24/75 em nada interfere com os demais Estados, nem prejudica contribuintes localizados fora do território do Estado infrator;

- quando se trata de benefício que importe isenção não autorizada pela saída de mercadoria, a consequência da anulação do ato concessivo será a perda do benefício e a consequente exigência do imposto devido na operação; quando se trate de ato concessivo de crédito presumido, a consequência será a ineficácia do crédito concedido em descompasso com o valor do imposto incidente na entrada da mercadoria; quando houver dispensa do pagamento do tributo na saída da mercadoria e a concessão de crédito presumido pelas entradas anteriores, a consequência será a exigência do imposto dispensado na operação de saída e a ineficácia do crédito presumido, sem prejuízo do crédito do imposto eventualmente incidente na aquisição da mercadoria;

- o art. 8º da Lei Complementar n.º 24/75 determina a anulação de eventual crédito outorgado ao contribuinte pelo Estado, contudo, não afasta o direito ao creditamento do ICMS incidente na entrada da mercadoria, quando o imposto deva incidir na operação de saída;

- verifica-se que o art. 8º da Lei Complementar n.º 24/75 não serve como fundamento ao art. 28, §5º da Lei n.º 6.763/75 (nem mesmo ao art. 53, inciso VI do RICMS e a Resolução n.º 3.166/01), devendo ser cancelada a presente autuação, uma vez que respaldada nestes dispositivos;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a restrição imposta pela legislação mineira aos créditos de ICMS importa transgressão dos limites da competência tributária do Estado;
- admitir que o Estado de Minas Gerais possa arrecadar a parcela do imposto dispensada por outro Estado criaria uma distorção evidente na aplicação do art. 8º da Lei Complementar n.º 24/75;
- somente o Estado de origem pode ser sujeito ativo do ICMS que fora dispensado, de modo que a glosa de créditos de ICMS decorrente de operações interestaduais, prevista no art. 28, §5º da Lei n.º 6.763/75, caracteriza transgressão do campo de atuação reservado ao Estado de Minas Gerais, afrontando o pacto federativo, como explicitado no art. 8º do Código Tributário Nacional;
- as sanções previstas no art. 8º da Lei Complementar n.º 24/75 são cumulativas, não sendo possível cindir as determinações legais, decretando-se a ineficácia do crédito fiscal no Estado de destino sem que as demais "sanções" (nulidade da lei/exigibilidade do tributo) sejam aplicadas no âmbito do Estado de origem;
- como, entretanto, a Lei Complementar n.º 24/75 não define o procedimento a ser adotado para a aplicação cumulativa e uniforme das sanções do seu art. 8º, deve-se entender que ficou a cargo do Poder Judiciário solucionar a questão;
- um Estado não pode atuar como parte, juiz e executor, arvorando-se do direito, de punir outros entes federativos;
- o Supremo Tribunal Federal vem declarando inconstitucionais inúmeros benefícios fiscais concedidos pelos Estados e Distrito Federal sem amparo em convênio, mas isso não significa que os Estados possam tomar medidas unilaterais para retaliar uns aos outros, o que levaria a uma grave crise institucional;
- evidencia-se, nesse passo, a impossibilidade de serem adotadas medidas unilaterais pelo Estado Minas Gerais com a propósito de retaliar benefícios concedidos por outros entes tributantes, pois retirar-lhes a eficácia equivaleria a revogá-los;
- em caso recente e idêntico ao presente, foi concedida liminar pela Exma. Min. Ellen Gracie para suspender a exigibilidade do crédito tributário, justamente por reconhecer que, o Estado de destino não pode adotar medidas unilaterais de punição;
- os atos editados pelos demais Estados e o Distrito Federal devem ser respeitados pelo Estado de Minas Gerais, enquanto vigorem e produzam efeitos dentro dos respectivos territórios;
- ainda mais grave é a pretensão de retaliar outros Estados mediante a ameaça de glosa de créditos dos contribuintes localizados em território mineiro;
- a cobrança do ICMS correspondente ao crédito glosado implica onerar o estabelecimento mineiro em virtude de benefício fiscal concedido a estabelecimento localizado em outro Estado, desconsiderando que o contribuinte do imposto dispensado somente poderia ser quem tem relação pessoal e direta com o respectivo fato gerador, ou seja, o efetivo beneficiário dos incentivos;
- a criação de uma situação desfavorável à realização de operações com determinado Estado em comparação com outros, ainda que fundada em discordância

com a concessão de algum benefício fiscal, importa discriminação tributária vedada pelo art. 152 da Constituição Federal;

- a restrição implica embaraço ao livre exercício da atividade econômica, assegurado pelo art. 170 da Constituição Federal, caracterizando desestímulo a realização de operações comerciais com determinados Estados, que se traduz em meio coercitivo e desproporcional para satisfazer as pretensões do Estado, em violação ao princípio do devido processo legal;

- não é razoável a vedação ao crédito integral do ICMS, destacado em operações interestaduais, por afigurar-se meio excessivo para o alcance dos objetivos do Estado de Minas Gerais, violando direitos e garantias fundamentais do contribuinte;

- a prática de um único ato supostamente ilícito, foram aplicadas duas penalidades, o que não se pode admitir, sob pena de *bis in idem*;

- somando-se as multas em questão, tem-se que as penalidades correspondem a 125% (cento e vinte por cento) do valor do imposto supostamente devido, do que resulta manifesta violação aos princípios da proporcionalidade e da proibição de confisco.

Ao final, após resumir suas razões, requer seja cancelado o Auto de Infração.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta às fls. 684/698, contrariamente ao alegado pela defesa aos seguintes argumentos:

- a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional e, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2005, a contagem do prazo decadencial findou-se em 31 de dezembro de 2010, tendo a Impugnante sido intimada em 06 de dezembro de 2010, verificando-se, assim, a não ocorrência de decadência;

- o estorno do crédito teve por base legal o disposto na Constituição Federal de 1988, na Lei Complementar n.º 24/75, no Regulamento do ICMS de Minas Gerais de 2002 e na Resolução n.º 3.166/01, item 10.1;

- ao contrário do aduzido pela Impugnante, as Leis Complementares n.ºs 87/96 e 24/75, tratam de matérias distintas, conforme se depreende de seus preâmbulos;

- ao contrário do sustentado pela Impugnante, a Lei Complementar n.º 24/75 foi textualmente recepcionada pela Constituição Federal de 1988, consoante previsão do art. 34, § 8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias tratando da disciplina dos convênios para concessão de isenções e outros benefícios fiscais do ICMS e regulando a forma como a concessão destes benefícios será admitida;

- o art. 8º da Lei Complementar n.º 24/75, ao contrário do que foi sustentado na impugnação, deixa explícito que a consequência de ineficácia do crédito fiscal, tem como destinatário o estabelecimento receptor da mercadoria;

- não há que se falar que o Estado de Minas Gerais estaria se locupletando do ICMS dispensado por outros Estados ou estaria revogando indiretamente suas normas, como quer a Impugnante;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- cita decisões do Supremo Tribunal Federal em ações diretas de inconstitucionalidade;
- os mandamentos contidos na Lei Complementar n.º 24/75 também fazem parte da legislação tributária do Estado de Minas Gerais, conforme disposto nos §§ 1º e 2º do art. 62 do RICMS/02;
- o RICMS/02 determina também, expressamente, no inciso VI do art. 71, que o imposto não cobrado na origem deve ser estornado;
- o incentivo fiscal concedido à remetente das mercadorias corresponde ao item 10.1 da Resolução n.º 3.166/01 que em seu art. 1º, a fim de dar cumprimento ao art. 62, § 2º, do RICMS/02, disciplina a forma em que será admitido o crédito;
- o Supremo Tribunal Federal entende que a Resolução n.º 3.166/01 não afronta o princípio da não cumulatividade do ICMS;
- não cabe a arguição de nulidade do Auto de Infração em função da sua iliquidez, uma vez que o Fisco agiu de acordo com a legislação do Estado remetente e a Impugnante, mesmo após intimação, não trouxe prova em contrário;
- constatado o recolhimento a menor do ICMS, conseqüente e necessariamente, cabe à Fiscalização promover o lançamento do crédito tributário correspondente ao imposto e respectivas multas previstas na legislação, sob pena de responsabilidade funcional;
- as multas foram aplicadas no presente caso na forma ditada pela Lei n.º 6.763/75;
- a majoração da multa isolada teve por base decisão condenatória irrecurável na esfera administrativa ocorrida com a publicação do Acórdão n.º 3.456/09/CE, PTA 01.000157891-26, no Diário Oficial de Minas Gerais em 11 de julho de 2009, e seguiu os ditames da Lei n.º 6.763/75.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

Da Instrução Processual

A 2ª Câmara do CC/MG, em sessão realizada em 11 de fevereiro de 2011, em preliminar e à unanimidade, converteu o julgamento em diligência para que o Fisco esclarecesse o fundamento do estorno do crédito em relação ao período de agosto de 2005 até 09 de setembro de 2005, uma vez que o benefício concedido à remetente foi-lhe transferido pelos Decretos n.ºs 28.346 e 28.346 de 09 de setembro de 2005.

Em atendimento à deliberação da Câmara o Fisco se manifesta às fls. 712/714, esclarecendo que:

- de acordo com os conceitos de Direito Empresarial, a sucessão de empresa ocorre através da incorporação, da fusão, da cisão ou da transformação;
- o estorno do crédito relativo ao questionado pela Câmara teve por fundamento o fato de a empresa Rexam Beverage Can South America S.A., CNPJ 29.506.474/0039-64, remetente das mercadorias, ter incorporado a empresa Latasa

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nordeste S.A., CNPJ 01.056.742/0001-00, em novembro de 2003, ou seja, em data anterior ao período autuado, sucedendo-a em todos os direitos e obrigações;

- assim, o benefício fiscal usufruído pela Latasa foi transferido a Rexam em 2003, por ocasião da incorporação sendo que o Decreto n.º 28.346 ao transferir oficialmente o benefício fiscal a Rexam, somente formalizou uma situação já existente;

- a empresa Lanesa S.A. constitui uma subsidiária da Latasa possuindo, inclusive, o mesmo CNPJ;

- ao incorporar a Latasa no ano de 2003, a Rexam incorporou, também, o controle da Lanesa, sucedendo-a em todos os direitos e obrigações, constituindo o Decreto n.º 28.345, mera formalização de situação preexistente.

O Fisco anexa os documentos de fls. 715/721 e concede vista dos autos à Impugnante (fl.724/728).

A Impugnante retorna aos autos, às fls. 745/752, apresentando os seguintes argumentos:

- nada obstante reste claro que a argumentação veiculada pela Fiscalização não justificaria o estorno efetuado, cabe esclarecer que, de qualquer forma, tais razões em nada poderiam afetar a defesa anteriormente apresentada;

- a cobrança impugnada, ao menos no que se refere ao período objeto da diligência, não somente restou prejudicada por força da decadência como também, já no que se refere a integralidade do montante exigido, não adquiriu qualquer novo elemento hábil a afastar os relevantes argumentos outrora colacionados;

- restando claro que a diligência examinada não se mostra capaz de afetar o lícito direito que milita em seu favor, cabe reiterar a necessidade de se julgar integralmente improcedente a autuação originária, nos exatos termos da impugnação anteriormente apresentada.

O Fisco também retorna aos autos às fls. 763/764 e destacando que não foram contestados pela Impugnante os fatos relatados pela Fiscalização na manifestação fiscal elaborada em cumprimento a diligência determinada pelo CC/MG, os quais comprovam de maneira inequívoca o fundamento do estorno do crédito em relação ao período de agosto de 2005 até 09 de setembro de 2005. Assim, reitera o pedido de que seja julgado procedente o lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe lavrado em face da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS.

O Fisco chegou a tal imputação a partir da conferência de documentos e livros fiscais, quando verificou que a ora Impugnante, no período de agosto de 2005 a dezembro de 2009, teria aproveitado na totalidade os créditos de ICMS provenientes das notas fiscais relacionadas no Anexo 1 (fls. 17/22), cujo imposto não foi cobrado e pago ao Estado de origem. Trata-se de operações interestaduais em que a remetente estaria beneficiada com incentivos fiscais não reconhecidos em convênios celebrados no âmbito no CONFAZ, portanto, em desacordo com a legislação tributária de regência

do ICMS e com o disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal.

Exigências de ICMS (diferença do imposto recolhido a menor), Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55, e majorada nos termos do art. 53, § 7º, todos da Lei n.º 6.763/75.

Da Preliminar

A Impugnante em sua peça de defesa suscita, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração em face de que, como os benefícios fiscais que originaram a autuação foram concedidos pelo Estado de Pernambuco a estabelecimento de terceiro com o qual não guarda qualquer relação, não tinha condições de saber, de antemão, que a empresa com a qual contratou deles usufruía não autorizado e, muito menos, que estes não foram convalidados pelo Confaz. Assim, tratando-se de suposto ilícito cometido unicamente pela empresa vendedora da mercadoria, não poderia a ora Impugnante, em seu entendimento, ser responsabilizada, sob pena de afronta ao princípio da segurança jurídica, positivado no art. 146 do Código Tributário Nacional.

Ademais sustenta também a Defendente que haveria uma manifesta iliquidez do crédito tributário, na medida em que não foi demonstrada a efetiva percepção do benefício fiscal pelo remetente da mercadoria, tendo sido arbitrado o percentual do benefício supostamente usufruído pela vendedora da mercadoria.

Assim, dois são os motivos que ensejariam a nulidade do lançamento no entendimento da Impugnante, a saber:

- não teria sido demonstrado que o remetente das mercadorias cujo crédito se estorna, ao comercializar com a ora Impugnante, efetivamente utilizou-se dos benefícios fiscais concedidos pelo Estado de Pernambuco, bem como que a Impugnante tinha participação ou conhecia a situação;

e

- não teria sido apontado o percentual do benefício eventualmente usufruído.

Entretanto, conforme consta do Relatório Fiscal (fls. 10/15), a Fiscalização verificou a existência de diversos incentivos fiscais do PRODEPE concedidos ao desamparo de convênio estadual à remetente das mercadorias, Rexam Beverage Can South América S.A. O Estado de Pernambuco, ao beneficiar seus contribuintes com incentivos fiscais não ratificados pelos Estados, infringiu normas disciplinadoras do ICMS, tornando nulo o ato no montante do benefício fiscal concedido e, conseqüentemente, ineficaz o aproveitamento do crédito pelo estabelecimento adquirente da mercadoria objeto da operação regulada pelo benefício indevidamente concedido.

A Fiscalização constatou também que incentivos fiscais foram concedidos a outras empresas do Estado de Pernambuco e, posteriormente, transferidos e mantidos em favor da Rexam Beverage Can South América S.A através dos Decreto n.ºs 28.345/05 e 28.346/05.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Veja-se, portanto, que a autuação é fundada em legislação do Estado de Pernambuco que está acostada aos autos (Anexo 4 – fls. 426/432) e é citada pela Impugnante em sua peça de defesa.

Para apurar o percentual do crédito presumido efetivamente usufruído pela Rexam Beverage Can South América S.A seria necessário conhecer dados específicos de sua escrita fiscal, indisponíveis para consulta ao Fisco do Estado de Minas Gerais. Por este motivo, intimou-se a Rexam Beverage Can South América S.A a apresentar demonstrativos fiscais, por período de apuração, contendo tais dados.

No entanto, a Rexam Beverage Can South América S.A limitou-se a responder que todos os demonstrativos fiscais solicitados foram devidamente entregues e registrados junto à Secretaria de Fazenda do Estado de Pernambuco, jurisdição à qual pertence.

Desta forma, por não terem sido exibidos à Fiscalização os elementos necessários à comprovação do percentual de crédito presumido efetivamente utilizado pela remetente das mercadorias, arbitrou-se o percentual de 85% (oitenta e cinco por cento), extraído das próprias normas pernambucanas, mais precisamente, das alíneas “a” e “c” do inciso V, art. 2º do Decreto n.º 25.681/03 do Estado de Pernambuco, que assim dispõe:

Art. 2º A concessão do estímulo previsto no artigo anterior fica condicionada à observância das seguintes características:

.....

V- crédito presumido:

a) nos 04 (quatro) primeiros anos de fruição, 85% (oitenta e cinco por cento) do saldo devedor do ICMS normal apurado em cada período fiscal, relativamente à parcela do incremento da produção comercializada;

.....

c) nos 08 (oito) anos de fruição restantes, 75% (setenta e cinco por cento) da diferença entre o saldo devedor do ICMS normal, apurado em cada período fiscal, relativamente à parcela de incremento da produção comercializada, e o valor utilizado em função da aplicação do disposto na alínea "b", não podendo, a soma com o crédito presumido estipulado nesta alínea, implicar em recolhimento do imposto em montante inferior a 15% (quinze por cento) do saldo devedor anterior a dedução de qualquer dos créditos presumidos concedidos;

.....

Assim, se houve efetivamente um arbitramento, este foi fundado em legislação emitida e publicada pelo Estado de Pernambuco que, efetivamente, deve ser utilizada em todo seu teor para se chegar ao crédito tributário a ser exigido, inclusive no que tange à sua vigência.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esta questão da vigência será abordada mais especificamente ao tratar-se do mérito das exigências.

Veja-se que não restam dúvidas quanto à existência do incentivo fiscal em favor da Rexam Beverage Can South América S.A e da sua recusa em exibir ao Fisco os dados solicitados mediante intimação.

Desta forma, restou ao Fisco a aplicação da presunção de que trata o art. 53, inciso VI da Lei n.º 6.763/75, a saber:

Art. 53. o valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

.....
VI - em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado.
.....

Note-se que a utilização de presunção não fere o princípio da estrita legalidade ou da tipicidade cerrada, pois não há alargamento da hipótese de incidência do tributo, nem mesmo aumento da base de cálculo.

Importante também destacar que a utilização de presunção pelo Fisco não inibe a apresentação de provas por parte do Contribuinte em sentido contrário ao fato presumido. Antes, pelo contrário, faz crescer a necessidade de apresentação de tal prova a fim de refutar a presunção do Fisco.

Sobre a questão a Doutora Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em seu livro “Processo Administrativo Tributário”, assim se manifesta:

“Quando a lei estabelece a presunção para abranger pela tributação certas realidades econômicas, o contribuinte deve provar que o ato que praticou se encontra fora da previsão legal.

Nesses casos é a lei que dispensa a Administração Fiscal da prova direta de certos fatos – o que permite concluir que os julgadores, então, não podem deixar de aplicar tais normas, até prova em contrário do contribuinte.”

Maria Rita Ferragut, em sua obra “Presunções no Direito Tributário”, assim se manifesta sobre a questão da utilização de presunções pelo Fisco:

“O arbitramento do valor ou preço de bens, direitos, serviços e atos jurídicos poderá validamente ocorrer sempre que o sujeito passivo ou terceiro legalmente obrigado:

- não prestar declarações ou esclarecimentos;
- não expedir os documentos a que esteja obrigado; e

- prestar declarações ou esclarecimento que não mereçam fé ou expedir documentos que também não a mereçam.

No entanto, não basta que algum dos fatos acima tenha ocorrido, a fim de que surja para o Fisco a competência de arbitrar: *faz-se imperioso* que, além disso, o resultado da omissão ou do vício da documentação implique *completa impossibilidade de descoberta direta da grandeza manifestada pelo fato jurídico*.

Assim, o agente não poderá deter-se a uma provável impossibilidade de descoberta da verdade material; deverá constatar a completa inviabilidade de se obterem dados confiáveis a partir de uma investigação.”

Por todo o exposto, não pode ser acolhida a preliminar de nulidade do Auto de Infração, pelo que se passa a análise do mérito.

Do Mérito

Em relação ao mérito, compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe por meio do qual exige-se da ora Impugnante ICMS, Multa Isolada e Multa de Revalidação, ambas capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 55, inciso XXVI e 56, inciso II.

Tais exigências originaram-se da imputação fiscal de que a Defendente, no período de agosto de 2005 a dezembro de 2009, teria apropriado indevidamente como créditos de ICMS valores destacados em documentos fiscais de entrada que não foram cobrados nas operações anteriores, pois esses valores corresponderiam a benefícios fiscais concedidos pelo Estado de origem em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII, § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

O feito fiscal, segundo consta do Relatório Fiscal de fls. 10/15, está fundamentado nos seguintes dispositivos normativos: arts. 1º e 8º da Lei Complementar n.º 24/75; arts. 14 e 28 da Lei n.º 6.763/75; arts. 68, 71, inciso VI e 62, §§ 1º e 2º do RICMS/MG, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02; e art. 1º e item 10.1 do Anexo Único da Resolução n.º 3.166/01.

Portanto, vê-se de pronto que a Resolução n.º 3.166/01 é um dos fundamentos do feito fiscal.

Estabelece citada Resolução, *in verbis*:

Art. 1º - O crédito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) correspondente à entrada de mercadoria remetida a estabelecimento localizado em território mineiro, a qualquer título, por estabelecimento que se beneficie de incentivos indicados no Anexo Único, será admitido na mesma proporção em que o imposto venha sendo efetivamente recolhido à unidade da Federação de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

origem, na conformidade do referido Anexo.
(grifos não constam do original)

Note-se que se encontram relacionadas no Anexo 1 (fls. 17/22) as notas fiscais objeto da autuação, bem como os valores referentes ao ICMS apropriado como crédito pela Impugnante, os valores de aquisição dos produtos e o cálculo dos valores a serem estornados, dentre outros dados.

Em relação ao estorno do crédito apropriado em desacordo com a Resolução n.º 3.166/01, tem-se que a glosa desses créditos decorre de operações originárias da Rexam Beverage Can South América S.A localizada no Estado de Pernambuco.

Os benefícios fiscais utilizados pela remetente das operações autuadas, localizada no Estado de Pernambuco estão expressos no subitem 10.1 do Anexo Único à Resolução n.º 3.166/01 e as cópias dos atos normativos que os concedeu encontram-se acostadas aos autos (Anexo 4 – fls. 426/432).

A Lei Complementar n.º 24/75 expressamente decreta a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria, cuja operação de saída se fizera de algum modo beneficiada por concessão unilateral, sem amparo em convênio firmado pelas Unidades da Federação. Obviamente, esta também se refere ao imposto ou parcela deste não paga na origem.

Assim dispõe a citada Lei Complementar n.º. 24/75:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução de base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no imposto de circulação de mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Art. 2º -

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados;
.....

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal.

.....
A Lei Complementar n.º 24/75, apesar de ter sido editada ainda no regime constitucional anterior foi expressamente recepcionada pela Constituição Federal de 1988, ficando clara a coexistência entre as Leis Complementares n.ºs 24/75 e 87/96.

Ressalte-se que, enquanto a Lei Complementar n.º 24/75 trata da forma dos Estados concederem benefícios fiscais, a Lei Complementar n.º 87/96 aborda as normas gerais relativas ao ICMS, previstas no inciso XII do art. 155 da Constituição Federal de 1988, que até a sua edição, eram tratadas no Convênio ICMS n.º 66/88.

Verifica-se que as normas relacionadas com a concessão de isenção, benefício ou incentivo fiscal aplicam-se a todas as Unidades da Federação, donde a impossibilidade de qualquer delas, isoladamente, conceder benefício aos contribuintes.

O Regulamento do ICMS Mineiro, na trilha das disposições contidas na Lei Complementar n.º 24/75, estabelece:

Art. 62 - O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação com o montante cobrado nas anteriores, por este ou por outro Estado.

§ 1º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder à vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal.

§ 2º - A Secretaria de Estado da Fazenda, mediante resolução, disciplinará a apropriação do crédito do imposto relativamente às operações e prestações objeto do incentivo ou do benefício fiscal de que trata o parágrafo anterior.

(grifo aposto)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No mesmo sentido a redação do art. 68, *caput*:

Art. 68 - O crédito corresponderá ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou à prestação. (grifos não constam do original)

Existe também a previsão expressa da legislação para o estorno do crédito na situação em foco:

Art. 71 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou bem entrados no estabelecimento:

.....
VI - tiverem o imposto destacado na documentação fiscal não cobrado na origem, conforme disposto no § 1º do artigo 62 deste Regulamento.
.....

Todas estas disposições são claras ao determinar que o montante do crédito a que o contribuinte mineiro tem direito corresponde à parcela não cobrada na origem.

Desta forma, o Estado de Minas Gerais, interpretando a Lei Complementar n.º 24/75, claramente definiu que o contribuinte mineiro não poderá se valer do crédito do imposto relativo à vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

Entretanto, apenas com a publicação da Resolução n.º 3.166/01 foi dada plena eficácia ao disposto no retro transcrito art. 62 do Regulamento do ICMS pois, foi exatamente a partir de tal publicação que o Estado informou aos seus administrados os benefícios dados por outras Unidades da Federação que entendia contrários ao texto constitucional.

Neste diapasão, foi extremamente importante a publicação da Resolução n.º 3.166/01 na qual está descrito o benefício, a mercadoria, o valor contábil, o valor apropriado como crédito, e o valor admitido por Minas Gerais como passível de creditamento.

A publicidade é um princípio administrativo porque se entende que o Poder Público deve agir com a maior transparência possível, a fim de que os administrados (no caso os contribuintes) tenham, a toda hora, conhecimento do que os administradores (na hipótese o Fisco) estão fazendo. É imprescindível a publicação de atos que devam surtir efeitos externos, fora dos órgãos da Administração.

Insta destacar que a publicidade é um requisito de eficácia e moralidade do ato administrativo e se faz pela inserção do ato no jornal oficial, para conhecimento do público em geral, bem como para início de produção de seus efeitos. Como bem lembra José Afonso da Silva, “a publicação oficial é exigência da executoriedade do ato que tenha que produzir efeitos externos.”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização encontra-se adstrita aos termos da Resolução n.º 3.166/01 que dita a forma como esta deve proceder em seus trabalhos, nas hipóteses de estorno de crédito tal como aqui apreciada.

Portanto, o trabalho fiscal para estorno de crédito deve ser fundado nas normas estaduais, inclusive na Resolução n.º 3.166/01 de onde se extrai não só a condição do fornecedor, como também os valores passíveis de creditamento.

Da análise das planilhas elaboradas pelo Fisco, verifica-se que as notas fiscais objeto da autuação foram efetivamente emitidas por contribuinte sediado no Estado de Pernambuco e que o cálculo dos valores exigidos se deu de conformidade com as determinações da Resolução n.º 3.166/01.

Ressalte-se que a não cumulatividade do ICMS, prevista no art. 155 da Constituição Federal de 1988, se opera através da compensação do imposto devido em cada operação com aquele cobrado na operação antecedente. Nesta linha, traçou Minas Gerais seu entendimento exposto na já citada Resolução SEF/MG n.º 3.166/01, no sentido de que se parcela do ICMS deixou de ser cobrada pelo Estado de origem da mercadoria, em função de incentivo/benefício fiscal, não pode esta parcela ser compensada em operações posteriores.

A forma utilizada pelo Estado remetente das mercadorias para conceder o benefício fiscal mencionado acima fere, no entendimento do Poder Executivo Mineiro, normas estabelecidas pela Constituição Federal de 1988, que determinam que a concessão de benefícios fiscais deve ser deliberada entre os Estados.

Mas, mesmo nesta hipótese, Minas Gerais reconhece o crédito relativo à parcela paga no Estado de origem. A forma utilizada pela Fiscalização, no caso dos autos, permite a certeza e liquidez necessárias à manutenção do lançamento.

Conforme dita o parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional *“a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”*

Tal vinculação se dá justamente às normas emanadas do Estado. Assim, ao Fisco não é dado optar por uma forma de apuração do crédito tributário se há outra expressamente prevista nas normas às quais ele se encontra vinculado. É este o caso dos autos, pois a Resolução n.º 3.166/01, amparada, como já demonstrado, em outras normas de hierarquia superior, estabeleceu que o crédito a ser estornado é aquele relativo ao imposto não pago na origem.

Contrariamente ao alegado pela defesa, não se visualiza inobservância da regra da não cumulatividade.

Também não estão presentes nos autos quaisquer elementos que demonstrem que a Rexam Beverage Can South América S.A, remetente das mercadorias, cujo crédito é objeto de estorno não gozava de benefícios na origem, no período posterior a 09 de setembro de 2005, uma vez que o benefício concedido à remetente foi-lhe transferido pelos Decretos n.ºs 28.345 e 28.346, de 09 de setembro de 2005.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como já dito e merece ser repetido, como o benefício fiscal concedido pelo Estado de Pernambuco consta em normas emanadas e publicadas por este Estado a presunção lógica é de que este tenha sido aproveitado pelo emitente dos documentos fiscais relativos aos quais o crédito está sendo estornado. Está é a prova que o Fisco mineiro apresenta.

Em relação à tese defendida pela Impugnante em relação os arts. 8º da Lei Complementar n.º 24/75 e 102 do Código Tributário Nacional tem-se que, no caso presente não ocorreu qualquer invasão de competência por parte do Estado de Minas Gerais, visto que o sujeito passivo do lançamento fiscal situa-se em suas fronteiras e foi este que apropriou os créditos de ICMS guereados.

O feito fiscal ora analisado vem exatamente fazer valer o princípio da extraterritorialidade, disciplinado no art. 102 do Código Tributário Nacional.

Tal princípio prescreve que para a legislação tributária de um Estado vigorar além de seu respectivo território, há que haver convênio que reconheça a extraterritorialidade.

Ora, se o Estado de Minas Gerais não reconheceu através de um convênio os atos normativos que concederam os benefícios fiscais pelos Estados de origem dos remetentes das mercadorias, ele não está obrigado a suportar o ônus de compensar o crédito do imposto advindo dessas concessões.

Nos termos do art. 8º da Lei Complementar n.º 24/75 as consequências da concessão irregular dos benefícios são de naturezas distintas: a nulidade do ato e a ineficácia do crédito.

Com relação à primeira, não há dúvida que por se tratar da anulação de um ato normativo do Estado concedente, o Estado destinatário interessado somente poderá pleiteá-la em juízo, por não deter poderes para tanto.

Já no que diz respeito à ineficácia dos créditos, podem os Estados destinatários estabelecerem as regras de aproveitamento sem a necessidade de interveniência do Judiciário, pois estes detêm competência para legislar sobre o imposto, inclusive em matéria de apuração (obrigação principal) e escrituração (obrigação acessória).

Contudo, nos presentes autos, há um reparo a se fazer no trabalho fiscal.

Como já dito, a presunção da qual se valeu o Fisco foi fundada na legislação do Estado de Pernambuco e, é justamente este fundamento legal, que suporta a utilização do instituto da presunção.

Ocorre que, a existência dos citados decretos, cujas cópias foram extraídas do sítio da Assembléia Legislativa do Estado de Pernambuco e, repita-se pela importância, constam do Anexo 4 (fls. 426/432), comprovam a transferência, em favor da Rexam Beverage Can South América S.A., dos incentivos fiscais neles previstos apenas a partir de 09 de setembro de 2005.

Veja-se as disposições extraídas do Decreto n.º 28.346/05 (fl. 430), *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 1º Os incentivos concedidos pelo Decreto nº 25.681, de 24 de julho de 2003, à empresa Latasa Nordeste S/A, ficam transferidos e mantidos para a empresa Rexam Beverage Can South América S/A, estabelecida na Rodovia PE 60, s/nº - Km 07 - Ala A - Complexo Industrial de Suape - Cabo de Santo Agostinho - PE, CNPJ nº 029.506.474/0039-64, CACEPE nº 18.1.080.0229039-8.

Art. 2º Permanecem inalterados os demais dispositivos do Decreto n.º 25.681, de 24 de julho de 2003.

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

.....
Importante também verificar as disposições extraídas do Decreto n.º 28.345/05 (fl. 427), *in verbis*:

Art. 1º Os incentivos concedidos pelos Decretos nºs 20.544, de 12 de maio de 1998, 21.131, de 16 de dezembro de 1998, e alteração, e 22.473, de 21 de julho de 2000, à empresa Latas de Alumínio do Nordeste S/A - LANESA, ficam transferidos e mantidos para a empresa Rexam Beverage Can South América S/A, estabelecida na Rodovia PE 60, s/nº - Km 07 - Ala A - Complexo Industrial de Suape - Cabo de Santo Agostinho - PE, CNPJ nº 029.506.474/0039-64, CACEPE nº 18.1.080.0229039-8.

Art. 2º Permanecem inalterados os demais dispositivos do Decreto nºs 20.544, de 1998, 21.131, 1998, e alteração, e 22.473, de 2000.

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

.....
Ressalte-se que o Decreto n.º 25.681/03 (fls. 431/432), dispõe sobre a fruição de estímulo previsto na Lei n.º 11.675/99, que consolidou e alterou o PRODEPE. Por meio deste decreto, o Estado de Pernambuco concedeu estímulo à empresa Latasa Nordeste S.A, CNPJ 001.056.742/0001-00, estímulo este transferido à Rexam Beverage Can South América S.A., condicionado à observância de determinadas características, dentre as quais o crédito presumido pelos prazos e nos percentuais que estabelece.

Já os Decreto n.ºs 20.544/98 e 21.131/98 (fls. 428/429), dispõe sobre a fruição de estímulo previsto na Lei n.º 11.288/95.

Não é possível admitir a tese sustentada pelo Fisco de que, tendo havido incorporação, os benefícios foram imediatamente transferidos. Isto porque, não foi este o entendimento do Estado de Pernambuco que concedeu o benefício, uma vez que houve necessidade de publicação de decretos tratando explicitamente da questão.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E mais, os decretos pelos quais o Estado de Pernambuco concedeu o benefício para a Rexam Beverage Can South América S.A. expressamente estipulam sua vigência como a data de sua publicação, qual seja, 09 de setembro de 2005.

Para que a presunção utilizada pelo Fisco possa ser convalidada, há que se fazer valer todas as regras constantes do instrumento no qual se abalizou.

Assim, para que se possa tomar os decretos de Pernambuco como parâmetro para arbitramento, deve se levar em consideração todo o seu teor.

Como os Decretos n.ºs 28.345 e 28.346, ambos de 2005, estipulam sua vigência a partir de 09 de setembro de 2005, não é possível presumir que a Rexam Beverage Can South América S.A., tenha se utilizado dos benefícios anteriormente a esta data, pelo que deve ser mantido integralmente o crédito da Impugnante no período anterior a 09 de setembro de 2005 e excluídas as exigências deste lançamento em relação a este período.

Por outro lado não podem ser acolhidas as razões de defesa acerca da Resolução n.º 3.166/01 e demais normas estaduais, até mesmo por força da limitação contida no art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - 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;

II- a aplicação de equidade.

Em relação às multas aplicadas discorda a Impugnante de seu montante e forma.

No que tange à principal causa da majoração da penalidade deve ser ressaltado que há provas nos autos da ocorrência da reincidência na forma da legislação estadual (fls. 15 e 707/709).

Para configuração da reincidência à luz da legislação estadual, devem ser vistos todos os estabelecimentos da empresa.

Neste sentido, veja-se a disposição contida no § 6º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75, *in verbis*:

Art. 53 -

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior. (grifos não constam do original)

Afirma a Impugnante estar configurada a ocorrência de *bis in idem* face a aplicação de duas penalidades para a prática de um único ato supostamente ilícito, sendo que, a seu ver, a multa específica prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75 absorveria a multa genérica, prevista no art. 56, inciso II, do mesmo diploma legal.

Entretanto, tal tese não pode ser acolhida pois as referidas penalidades tratam de condutas distintas e encontram-se em perfeita sintonia com as irregularidades apuradas.

A Multa Isolada, chamada pela Impugnante de específica prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75, trata-se de multa por descumprimento de obrigação acessória, no caso o aproveitamento indevido de créditos de ICMS.

Importante verificar a conduta a ser sancionada descrita por tal dispositivo legal:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

.....
XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;
.....

Já a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75, refere-se ao descumprimento da obrigação principal, ou seja, o não pagamento de ICMS devido, a saber:

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

.....
II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.
.....

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conceder o prazo de 02 (dois) dias ao Patrono da Impugnante para juntada de substabelecimento. Também em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências do período de 08/2005 a 09/09/2005, uma vez que o benefício concedido à remetente foi-

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ihe transferido pelos Decretos n°s 28.345 e 28.346, de 09/09/05. Vencidos, em parte, os Conselheiros Raimundo Francisco da Silva (Revisor) que excluía todas as exigências anteriores a 06/10/05, com base no § 4º do art. 150 do CTN e Ivana Maria de Almeida que julgava procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Luiz Carlos Fróes Del Fiorentino e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Francisco de Assis Vasconcelos Barros. Participaram do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 13 de julho de 2011.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Relatora

CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.270/11/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000166794-72
Impugnação: 40.010128480-26
Impugnante: Companhia de Bebidas das Américas - Ambev
IE: 740358740.00-44
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)
Origem: DF/Betim

Voto proferido pela Conselheira Ivana Maria de Almeida, 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 autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos à entrada de mercadorias em operações interestaduais, na proporção da parcela de imposto não cobrada e não paga ao Estado de origem, decorrente de benefício fiscal concedido isoladamente, ao desamparo de convênio interestadual, e em desacordo com o disposto no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal.

A decisão da Câmara de Julgamento se deu pela procedência do lançamento fiscal que estornou crédito de ICMS da empresa Autuada, COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS – AMBEV, em face da aquisição de mercadorias de contribuintes beneficiados pelo programa PRODEPE do Estado do Pernambuco.

A existência dos citados decretos, cujas cópias podem ser extraídas do sítio da Assembléia Legislativa do Estado de Pernambuco e constam do Anexo 4 do Auto de Infração, comprovam de maneira inequívoca a transferência, em favor da REXAM, dos incentivos fiscais neles previstos. Como exemplo, o art. 1º do Decreto nº 28.346/05 dispõe claramente, *in verbis*:

Art. 1º Os incentivos concedidos pelo Decreto nº 25.681, de 24 de julho de 2003, à empresa Latasa Nordeste S/A, ficam transferidos e mantidos para a empresa Rexam Beverage Can South América S/A, estabelecida na Rodovia PE 60, s/nº - Km 07 - Ala A - Complexo Industrial de Suape - Cabo de Santo Agostinho - PE, CNPJ nº 029.506.474/0039-64, CACEPE nº 18.1.080.0229039-8.

Assim, a questão divergente se restringe ao período autuado, eis que a decisão majoritária (ou por voto de qualidade ????) entendeu indevido o estorno relativo ao período anterior à publicação dos Decretos nº 28.345 e nº 28.346 de 09/09/05, por considerar que foram esses diplomas legais que transferiram o benefício concedido à remetente REXAM BEVERAGE CAN SOUTH AMERICA S.A.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em resposta a diligência da 2ª Câmara de Julgamento, questionando especificamente o estorno relativo ao período de agosto de 2005 até 09/09/05, em face de ser esta a data de publicação dos mencionados decretos, o Fisco faz as devidas explicações. Adotaremos estas neste voto, apenas com algumas modificações de estilo, eis que esta Conselheira coaduna com a análise fiscal exposta em manifestação.

O estorno do crédito relativo ao período de agosto de 2005 até 09/09/05 teve por fundamento o fato de a empresa REXAM BEVERAGE CAN SOUTH AMERICA S.A., CNPJ 29.506.474/0039-64, remetente das mercadorias, ter incorporado a empresa LATASA NORDESTE S.A., CNPJ 01.056.742/0001-00, em novembro de 2003, ou seja, em data anterior ao período autuado, sucedendo-a em todos os direitos e obrigações.

De acordo com os conceitos de Direito Empresarial, a sucessão de empresa ocorre através da incorporação, da fusão, da cisão ou da transformação. Incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

Disso tem-se que o benefício fiscal usufruído pela empresa LATASA foi transferido à REXAM em 2003, por ocasião da incorporação da primeira pela última.

Portanto, o referido Decreto nº 28.346/09 ao transferir oficialmente o benefício fiscal à REXAM, veio somente formalizar uma situação preexistente na prática e também no mundo jurídico empresarial.

Quanto à empresa LANESA S.A., verifica-se que esta constitui uma subsidiária da LATASA possuindo, inclusive, o mesmo CNPJ.

Na definição do Direito Empresarial, companhia subsidiária é a empresa controlada por outra, a qual nomeia a sua administração. Pode ser 'simples', quando a controladora detém mais da metade do valor nominal do capital acionário, ou 'integral', quando a controladora detém a totalidade do capital acionário. As companhias subsidiárias são regulamentadas através dos artigos 251 a 253 da Lei 6.404/1976 (Lei das S.A.s).

Conclui-se da forma que, ao incorporar a LATASA no ano de 2003, a REXAM incorporou, também, o controle da LANESA, sucedendo-a em todos os direitos e obrigações, constituindo o Decreto nº 28.345/09 mera formalização de situação preexistente.

Saliente-se que todas as conclusões fiscais acima expostas se deram alicerçadas em provas documentais, anexadas aos autos, e que podem também ser livremente consultadas na rede mundial de computadores. São elas:

1. Consultas à situação cadastral da REXAM, CNPJ 29.506.474/0039-64, e da LATASA, CNPJ 01.056.742/0001-00, no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica no sítio da Receita Federal do Brasil.

As consultas demonstram que as empresas possuem o mesmo endereço e que a LATASA teve a situação cadastral baixada em 01/06/2003 por motivo de incorporação.

Endereço:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/CNPJ/cnpjreva/Cnpjreva_Solicitacao.asp

2. Consulta à parte III de relatório de auditoria denominada “*Parecer dos auditores independentes e demonstrações financeiras em 31 de dezembro de 2002 e 2003*”, elaborado e publicado pela própria REXAM em 2003, o qual demonstra que houve a incorporação da LATASA pela REXAM e o posterior cancelamento de seu registro como companhia aberta.

De acordo com as “*Notas explicativas da administração às demonstrações financeiras em 31 de dezembro de 2003 e de 2002*”, página 13, “*Rexam Beverage Can South America S.A. (Rexam BCSA ou a Companhia) e suas controladas são produtoras de latas e tampas de alumínio para bebidas destinadas ao mercado sul-americano. (...) Nos termos do contrato de compra e venda de ações celebrado em 30 de outubro de 2003, o controle acionário da Companhia foi transferido para Rexam do Brasil Ltda. a partir de 26 de novembro de 2003 e em 9 de dezembro de 2003 a denominação social da Companhia foi alterada de LATASA S.A. para Rexam Beverage Can South America S.A. O novo acionista controlador estará realizando uma oferta pública para aquisição das ações ordinárias e preferenciais detidas pelos acionistas minoritários da Companhia, e, subsequentemente, cancelará o seu registro de companhia aberta.*”

Endereço:

http://www.rexamcan.com.br/rel_invest/demofin2003.pdf

3. Consulta ao “*Laudo de Avaliação da LATASA S.A.*”, produzido pela CVM em novembro de 2003, que afirma textualmente na página 10: “*Após sua aquisição pela Rexam, a denominação da Latasa foi alterada para Rexam Beverage Can South America S.A.*”.

Endereço:

http://www.cvm.gov.br/dados/LaudEditOpa/RJ-2003-12989/20040318_LAUDO_DE_AVALIACAO.pdf

4. Consulta ao relatório de auditoria denominado “*Demonstrações financeiras em 31 de dezembro de 2001 e 2000 e parecer dos auditores independentes*”, elaborado e publicado pela própria LATASA, que demonstra o controle da LANESA pela LATASA.

A página 17 do relatório contém a seguinte afirmação: “*A Companhia detém participação nas seguintes controladas: Latasa Chile S.A. – atual denominação social de Reynolds Chile S.A. - (100%), Latasa Argentina S.A. – atual denominação social de Reynolds Latas de Alumínio Argentina S.A. - (55%), Latasa Uruguay Trading S.A. (100%), Latasa Nordeste S.A. - atual denominação social de Latas de Alumínio do Nordeste S.A. - LANESA - (97%) e na coligada Tomra Latasa Reciclagem S.A. (30%)*”.

Endereço:

http://www.latasa.com.br/rel_invest/demofin2001.pdf

5. Consulta ao relatório “*Embalagens Metálicas para Bebidas*”, produzido pelo BNDES em janeiro de 1998, o qual, na página 39, afirma ser a LANESA subsidiária da LATASA.

Endereço:

http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/relato/latas.pdf

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observe-se, por oportuno, que a Contribuinte, ao ter vista da análise e documentação fiscal acima relatada, contesta mais uma vez o mérito do estorno sem nada se pronunciar sobre o que efetivamente constituía fato novo no processo, qual seja: a existência do benefício anteriormente à formalização do mesmo, por decreto.

Por conseguinte, tal fato vem acrescentar e sustentar, de maneira inequívoca, o fundamento do estorno do crédito em relação ao período de agosto de 2005 até 09/09/2005.

Por essas considerações, com a devida vênia, divirjo dos doutos votos vencedores para considerar válido também o estorno relativo ao período anterior à publicação dos Decretos nº 28.345 e nº 28.346 de 09/09/05, julgando totalmente procedente o lançamento.

Sala das Sessões, 13 de julho de 2011.

**Ivana Maria de Almeida
Conselheira**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.270/11/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000166794-72
Impugnação: 40.010128480-26
Impugnante: Companhia de Bebidas das Américas - Ambev
IE: 740358740.00-44
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)
Origem: DF/Betim

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.

Não obstante os Decretos 28.345 e 28.346, do Sr. Governador do Estado de Pernambuco, não contenham cláusula expressa de retroatividade quanto à manutenção e transferência dos benefícios fiscais à Impugnante, entendo que ela já gozava de tais benefícios desde a data da incorporação das empresas originalmente beneficiárias dos mesmos, ocorrida no exercício de 2003, uma vez que a referida sucessão empresarial implica a subrogação dos direitos e deveres patrimoniais à sucedida.

Assim, com a devida licença do entendimento dos votos majoritários, a inexistência de cláusula expressa de retroatividade nos mencionados decretos é totalmente irrelevante para o fim de determinação do termo inicial de fruição dos benefícios pela Impugnante, até porque se o objeto dos mesmos é dar publicidade à manutenção e transferência para ela dos benefícios concedidos anteriormente às sucedidas, parece óbvio que não se trata da instituição de benefício novo, mas, no máximo, da convalidação daqueles já existentes, apenas declarando a alteração de seu beneficiário, não decorrendo esta da edição dos decretos em si, mas da própria sucessão empresarial.

Todavia, embora por outro fundamento, também entendo correta a decisão tomada no sentido de excluir as exigências relativas ao período de agosto a 09/09/05. Aliás, excluo todas as exigências decorrentes dos estornos de créditos referentes às notas fiscais de compra escrituradas anteriormente ao dia 06/10/05, porquanto acolho a tese de decadência arguida pela Impugnante no sentido de que, quando consumada a intimação do Auto de Infração (06/10/2010), já havia decorrido prazo superior a 5 (cinco) anos da ocorrência dos respectivos fatos geradores, de modo que o crédito tributário exigido já não poderia mais ser objeto de lançamento, tendo em vista se encontrar extinto, por força do disposto no art. 150, § 4º c/c o art. 156, inciso VII, todos do CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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* –, dispõe o Fisco do prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador para homologar expressamente as mencionadas atividades do contribuinte, aperfeiçoando-se assim o lançamento. Omitindo-se o Fisco, a homologação se dá tacitamente com o decurso do referido prazo, hipótese em que se considera definitivamente extinto o crédito tributário, ressalvados os casos em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação.

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

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

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

(...)

§ 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 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*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 do CTN.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 nº 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 então Ministro do STJ (hoje do STF) 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 próprio 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 é usual tal procedimento, forçoso é concluir-se que na prática a 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 entende a corrente majoritária.

Com estas considerações, julgo parcialmente improcedente o lançamento, por entender que parte do crédito tributário exigido – *cujos fatos geradores ocorreram anteriormente a 06 de outubro de 2005* – já se encontrava extinta quando consumada a intimação do Auto de Infração (06/10/10), em face dos efeitos da decadência de que trata o art. 150, § 4º c/c o art. 156, inciso VII, todos do CTN, pelo que já não poderia mais ser objeto de lançamento.

Sala das Sessões, 13 de julho de 2011.

**Raimundo Francisco da Silva
Conselheiro**