

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.351/11/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000168797-81
Impugnação: 40.010129142-74
Impugnante: Marlon Braga Silva
IE: 277907717.00-91
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/Outro(s)
Origem: DF/Governador Valadares

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - RESOLUÇÃO 3.166/01 – Constatação fiscal da falta de recolhimento de ICMS, em decorrência da dedução integral dos valores do imposto destacados nas notas fiscais de fornecedores de outras Unidades da Federação, dedução esta indevida no que se refere à parcela do imposto não cobrada e não paga ao Estado de origem, em razão de benefício fiscal concedido sem aquiescência do CONFAZ, contrariando as disposições da Lei Complementar nº 24/75, do RICMS/02 e da Resolução nº 3.166/01. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – Constatação fiscal, mediante levantamento quantitativo, da falta de recolhimento de ICMS, decorrente de entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III, Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS, dada a constatação das seguintes irregularidades:

- entrada e saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal relativamente aos exercícios fechados de 2005, 2006, 2007 e 2008 e, estoque de mercadorias desacoberto de documentação fiscal relativamente ao exercício fechado de 2008; tudo constatado mediante levantamentos quantitativos financeiros diários (LEQFID), ensejando as exigências de ICMS, Multa de Revalidação (50%), e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75;

- aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro/2005 a dezembro/2008, destacados em notas fiscais de fornecedores de outras Unidades da Federação, beneficiados com incentivos fiscais em seus Estados de origem, sem amparo

em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ, ensejando as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

O demonstrativo do crédito tributário, posterior às reformulações efetuadas pelo Fisco, consta das fls. 15.011 do PTA.

Da Impugnação / Da Manifestação Fiscal

Inicialmente, em 30/12/10, o Fisco notifica a Autuada acerca do lançamento, através de seu contabilista, conforme fls. 03 dos autos.

Após este fato, mas antes de transcorrido o prazo para a Impugnação, o Fisco reformula o crédito tributário e, novamente, notifica o sujeito passivo, conforme fls. 458 e 460 do PTA.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 462/481, acompanhada de documentos às fls. 482/14.698, em face do que, o Fisco se manifesta às fls. 14.705/14.724, quando acata parcialmente as alegações da Impugnante e, portanto, reformula o crédito tributário, concedendo prazo ao sujeito passivo, conforme fls. 14.891/14.894 do PTA.

Assim, a Autuada novamente se manifesta nos autos às fls. 14.897/14.903, em face do que o Fisco também se manifesta às fls. 14.905/14.914, acatando parcialmente as alegações da Impugnante e promovendo, ainda, pequena alteração de ofício (fls. 14.910). Portanto, novamente, reformula o crédito tributário e concede prazo ao sujeito passivo, conforme fls. 15.013/15.014 do PTA.

Dessa forma, a Autuada mais uma vez vem aos autos se manifestar às fls. 15.016/15.019 contra o que o Fisco, finalmente, manifesta-se às fls. 15.021/15.023, desta vez, sem qualquer reformulação do crédito tributário.

Da Instrução Processual

Em 21/06/11, a Autuada traz aos autos o substabelecimento de poderes conferidos em procuração, conforme fls. 15.027/15.028.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Das Preliminares

Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração:

A Autuada alega que deve ser reconhecida a nulidade absoluta do lançamento, ao argumento de que o Fisco estorna créditos que sequer foram aproveitados, visto que não verifica se o ICMS destacado nos documentos fiscais foi integralmente aproveitado (fls. 464).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, o Fisco informa às fls. 14.908, que, ao promover a reformulação do crédito tributário, mantém, apenas, o estorno de créditos que foram aproveitados integralmente, e aponta a Nota Fiscal nº 641.812 a título exemplificativo.

Dessa forma, prejudicada está a preliminar de arguição de nulidade do lançamento, após as reformulações do crédito tributário realizadas pelo Fisco, uma vez que perdeu sua principal fundamentação.

Nestes termos, em sua nova manifestação aos autos às fls. 15.016/15.019, a Autuada não mais sustenta tal hipótese de nulidade, nem apresenta qualquer fato ou circunstância que desconstitua a acusação fiscal, informando, apenas, que está conferindo o levantamento efetuado (fls. 15.016).

No entanto, em relação ao Estado da Bahia, a Autuada alega não ser o crédito presumido de 100% e que, ainda, o mesmo só se aplica na revenda de importados (fls. 15.018).

No entanto, tendo em vista que tal ponto se confunde com o próprio mérito da questão ora discutida, será o mesmo analisado conjuntamente com este.

Acerca da alegação da Autuada de que não houve a recomposição da conta gráfica, conforme informado pelo Fisco às fls. 14.908, a demonstração consta das planilhas acostadas aos autos.

Repare-se que, nestas, a coluna “ICMS A TRIBUTAR” reúne os valores do estorno do crédito e do ICMS devido, apurado através do levantamento quantitativo, tendo, portanto, na sistemática de débito e crédito do ICMS, natureza devedora.

Quanto à planilha “VERIFICAÇÃO FISCAL ANALÍTICA”, na coluna “SALDO D/(C)”, o saldo, quando credor, está colocado entre parênteses.

Do Mérito

Da Decadência:

Com relação à decadência, no Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CC/MG, o entendimento que tem prevalecido é o de que, mesmo que ocorra o pagamento antecipado, caso esse seja insuficiente, o termo inicial da decadência, para lançar de ofício eventual parcela do tributo que não foi recolhida, é determinado pela incidência do art. 173, I do CTN, a exemplo do acórdão 3571/10/CE de 09/07/10.

Conforme fls. 3 do PTA, a Autuada foi notificada do lançamento, por meio de seu contabilista, em 30/12/10.

No entanto, às fls. 462/463 do PTA, a Autuada alega que a notificação do lançamento foi feita mediante entrega do Auto de Infração, em 30/12/10, à Sra. Maria Helenice Alves, não tendo, essa, poderes para representá-la, e que a devida notificação do lançamento somente teria ocorrido em janeiro de 2011, quando os fatos geradores ocorridos em 2005 já teriam sido alcançados pela decadência.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, de acordo com o art. 93, § 1º do RPTA, a intimação pessoal pode ser feita ao contabilista que detenha autorização para guarda dos livros e documentos fiscais:

Art. 93. Ressalvada a hipótese de intimação por edital, uma via do Auto de Infração ou da Notificação de Lançamento serão entregues ao sujeito passivo.

§ 1º A intimação pessoal do Auto de Infração ou da Notificação de Lançamento será realizada mediante entrega do documento, contra recibo na 1ª via do mesmo pelo sujeito passivo, seu representante legal, mandatário com poderes especiais ou contabilista autorizado a manter a guarda dos livros e documentos fiscais.

Conforme tela do sistema SIARE (fls. 14.711), intitulada “Dados do Contabilista/Empresa Contábil”, dados estes, informados pelo próprio contribuinte quando do cadastramento junto a Fazenda Pública Estadual, a responsável pela empresa contábil é a mesma pessoa que recebeu o Auto de Infração, o que pode ser observado, ainda, em consulta ao CPF, na página da Receita Federal do Brasil, na Internet.

Ressalte-se ainda que, após o esclarecimento do Fisco acerca da legitimidade do contabilista para receber o Auto de Infração, nas duas Impugnações seguintes a Autuada não traz qualquer informação capaz de desconstituir o que foi demonstrado.

Portanto, no caso dos autos, para efeito de aplicação do dispositivo supramencionado do CTN, relativamente às infrações menos recentes, o termo inicial do prazo decadencial é 01/01/06, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, podendo o Fisco realizar o lançamento até 31/12/10.

Quanto ao mérito propriamente dito:

Do aproveitamento indevido de crédito, em operações interestaduais em que os remetentes estejam beneficiados com incentivos fiscais concedidos em desacordo com a legislação de regência do Imposto:

O estorno do crédito tem por base legal o disposto no art. 155, § 2º, inciso I e inciso XII, alínea “a” da Constituição Federal de 1988, na Lei Complementar nº 24/75, no RICMS/02 e na Resolução nº 3.166/01.

Dispõe a Constituição Federal de 1988, art. 155, § 2º, incisos I e inciso XII, alínea “g”, *in verbis*:

Art. 155

(...)

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação **dos Estados e do Distrito Federal**, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (Grifou-se).

A Lei Complementar nº 24/75, estabelece a necessidade de convênio para a concessão de benefícios ou incentivos fiscais, nos seguintes termos:

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 da 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 - à 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. (Grifou-se).

O dispositivo estabelece, ainda, que a sua inobservância implica em nulidade do ato, ineficácia do crédito e exigibilidade do imposto, conforme art. 8º, *in verbis*:

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

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.

Veja-se o que diz a Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais acerca da não cumulatividade e da concessão de incentivo ou benefício fiscal sem a realização de convênio:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75, art. 28, caput e § 5º:

Art. 28 - 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 e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou outra unidade da Federação.

(...)

§ 5º Na hipótese do caput, não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente de concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República.

RICMS/02, art. 62, §§ 1º e 2º:

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 a 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.

A Resolução nº 3.166/01, norma operacional que orienta o Fisco e os contribuintes, a fim de dar cumprimento ao art. 62, § 2º do RICMS/02, disciplina em seu art. 1º a forma em que será admitido o crédito, *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 origem, na conformidade do referido Anexo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Segue-se abaixo, a análise do estorno do crédito nos autos, por Unidade Federativa dos remetentes:

- São Paulo – itens 8.7 e 8.8 da Resolução nº 3.166/01:

No que se refere à alegação da Autuada às fls. 467/468 do PTA de que o benefício somente se aplica a estabelecimento fabricante da mercadoria e de que nenhum dos fornecedores do Estado de São Paulo enquadra-se em tal condição, bem como de que todas as operações foram praticadas com CFOP relativo a comércio, e de que desde 01/02/07 parte da legislação que concede o benefício na origem está revogada, devendo, portanto, ser cancelada a autuação, relativamente às operações originadas naquele Estado, visto que nenhum dos fornecedores usufrui do benefício, o Fisco enfrenta a questão da seguinte maneira:

Informa às fls. 14.713 dos autos, que os benefícios fiscais revogados, na verdade, foram restabelecidos por outros dispositivos e que grande parte dos artigos revogados estava sendo questionada por meio de Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIN) - propostas pelo Estado do Paraná (ADIN's nº 2429, 2430 e 2431), ações estas que, em virtude das revogações, foram declaradas sem objeto e que o benefício foi restabelecido pelo Decreto Estadual nº 51.624 de 28/02/07, com eficácia a partir de 01.02.07.

Informa, ainda, que, quanto à alegação de que os benefícios são aplicáveis apenas a estabelecimento fabricante, cabe razão a Autuada, motivo pelo qual promove alteração no crédito tributário, relativamente a operações com empresas não industriais.

Ressalta-se que, conforme se pode observar no *site* da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, o Decreto nº 51.624 de 28/02/07 realmente restabeleceu o crédito presumido, a partir de 01/02/07, conforme arts. 1º e 2º, *in verbis*:

Artigo 1º - O estabelecimento fabricante que promover saída tributada pelo ICMS dos produtos adiante relacionados, classificados nos seguintes códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, poderá optar pelo crédito de importância equivalente à aplicação de 7,0% (sete por cento) sobre o valor de sua operação de saída, em substituição ao aproveitamento de quaisquer créditos:

(...)

Artigo 2º - Este decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos para fatos geradores que ocorrerem a partir de 1º de fevereiro de 2007.

Apesar da reformulação do crédito tributário realizada pelo Fisco, a Autuada alega às fls. 14.898 que não foi indicado qual o tratamento dado no caso de fornecedores em situação de “empresa baixada” ou “desabilitada”, afirmando que não houve manifestação a respeito das operações que envolvem revenda de mercadorias adquiridas de terceiros, feitas com o CFOP de comércio.

Já às fls. 15.017 a Autuada alega, em síntese, que a manutenção do estorno de créditos relativos a mercadorias cujos fornecedores estão em situação de “empresa

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

baixada” ou “desabilitada” implica em alteração da acusação fiscal, e, que não havendo a comprovação de os fornecedores paulistas que se encontram em tais situações são empresas fabricantes, o estorno do crédito não pode ser mantido.

Ainda, em relação ao fato de que o Fisco concorda que não podem ser estornados créditos de notas fiscais emitidas por estabelecimentos fabricantes, mas com CFOP de comércio, informa que está conferindo o levantamento para verificar se não restaram notas fiscais com CFOP de comércio.

Diante dos argumentos expostos, cabe razão a Autuada, no que se refere ao estorno de créditos relativos a mercadorias cujos fornecedores estão em situação de “empresa baixada” ou “desabilitada”, visto que a acusação fiscal que motiva o presente lançamento é “aproveitamento indevido de créditos de ICMS, destacados em notas fiscais de fornecedores de outra Unidade da Federação, beneficiados com incentivos fiscais no Estado de origem, sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ”.

Ressalta-se que o Fisco, com base nos mesmos fundamentos (fls. 14.912), optou por excluir as exigências relativas a fornecedores enquadrados no Simples Nacional.

Relativamente à alegação de que o Fisco concorda que não podem ser estornados créditos de notas fiscais emitidas por estabelecimentos fabricantes, mas, com CFOP de comércio, não é isso que se depreende dos autos.

Nestes termos, observa-se que o Fisco informa às fls. 14.909 que somente é mantido o estorno dos créditos quando os remetentes são industriais, destacando os respectivos CNPJ às fls. 14.809/14.811 do PTA.

Na relação do item 4.1, os CNPJ são de empresas comerciais e os CFOP constantes das notas são de “venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros”. Desta forma, o crédito não é estornado, conforme é possível verificar, comparando as Notas Fiscais indicadas às fls. 14.909 e na planilha às fls. 14.917/15.000, ressalvado o estorno referente à Nota Fiscal nº 259.044 (fls. 14.403), o qual ainda consta da planilha (fls. 14.949), mas que, seguindo esse raciocínio, deve ser excluído.

Ao se comparar as três planilhas de estorno do crédito acostadas aos autos, observa-se que, para os casos previstos no parágrafo anterior consta o estorno dos créditos da primeira planilha, às fls. 235 e 236, porém já não consta das demais, conforme se passa a exemplificado:

| CNPJ | REMETENTE | Nº NOTA FISCAL | DATA | VALOR | FLS. DO AI | VLR. ESTORNO |
|------------------|-----------|----------------|----------|--------------|------------|--------------|
| 00398641/0001-46 | TECH DATA | 638.413 | 07/04/06 | R\$ 8.910,00 | 14.402 | |
| | | | | | 235 | R\$ 623,70 |
| | | | | | 14.757 | 0 |
| | | | | | 14.949 | 0 |

| CNPJ | REMETENTE | Nº NOTA FISCAL | DATA | VALOR | FLS. DO AI | VLR. ESTORNO |
|------------------|--------------|----------------|----------|--------------|------------|--------------|
| 68993641/0001-28 | AGIS DISTRIB | 317600 | 20/04/06 | R\$ 9.528,30 | 14.406 | |
| | | | | | 236 | R\$ 666,99 |
| | | | | | 14.757 | 0 |
| | | | | | 14.950 | 0 |

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já na relação do item 4.2, os CFOP das notas são “venda de produção de estabelecimento” e, assim, o estorno dos créditos é mantido, conforme se pode verificar comparando as Notas Fiscais indicadas às fls. 14.909 e na planilha às fls. 14.917/15.000, ressalvado o estorno referente à Nota Fiscal nº 003.186, cujo emitente possui CNAE de atacadista (fls. 14.848) e o CFOP da operação é “venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros” (fls. 14.566). Portanto, seguindo-se esse raciocínio, o estorno do crédito deve ser excluído.

Nestes termos, apresentam-se corretas as reformulações do crédito tributário realizadas pelo Fisco, devendo, no entanto, serem excluídas as parcelas relativas às notas fiscais nº 259.044 e 003.186, bem como as relacionadas a fornecedores que se encontram em situação de empresa baixada ou desabilitada, conforme exposto acima.

- Rio de Janeiro – itens 7.2 da Resolução nº 3.166/01:

A Autuada alega às fls. 468/470 do PTA, que o benefício é condicional e que não abrange todos os estabelecimentos atacadistas, bem como que o Fisco não trouxe aos autos um único indício de que seus fornecedores estão enquadrados no “RIOLOG”.

Anexa declaração da empresa Abano RJ Distribuidora LTDA de que nunca usufruiu do benefício e informa que, conforme consulta ao Sintegra, parte dos fornecedores (Leadership Comércio e Importação, CNPJ 40.264.616/0001-94 e Assacar Teleinformática Venda e Manutenção, CNPJ 05.151.254/0001-24) são varejistas, não podendo, portanto, usufruir do crédito presumido.

Já às fls. 14.899, alega que a interpretação do Fisco está equivocada, uma vez que não há dúvida de que o benefício é condicional, especialmente diante da previsão constante do § 2º do art. 3º da Lei nº 4.173/07. Ainda, que conforme art. 368 do Código de Processo Civil, as declarações constantes de documento particular presumem-se verdadeiras em relação aos signatários e que diante da declaração da não utilização do benefício fiscal pelo fornecedor e ante a ausência de prova da Fiscalização quanto à utilização do citado benefício, presume-se verdadeira a declaração de não utilização do benefício fiscal.

A Autuada também alega, às fls. 15.018 dos autos, que o ônus de provar que o fornecedor usufruiu do benefício condicional no Estado do Rio de Janeiro é do Fisco mineiro.

O Fisco por sua vez, às fls. 14.714 do PTA, transcreve o inciso I do art. 3º Lei nº 4.173/03 do Estado do Rio de Janeiro, e afirma, em síntese, que o benefício se aplica a qualquer empresa que comercializa pela central de distribuição, seja atacadista ou distribuidora.

Alega ainda que na fase de impugnação, a pedido da Autuada, foi informado que seria demonstrado por meio de cópias do Livro Registro de Saídas dos fornecedores, que estes não foram beneficiados com crédito presumido, este item não foi cumprido, pois foram apresentadas somente declarações dos fornecedores (fls. 513/514), que sequer foram autenticadas pelo fisco de origem.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto às empresas Leadership Comércio e Importação e Assacar Teleinformática Venda e Manutenção, o Fisco informa que, para a primeira, conforme consulta ao CNPJ junto à Receita Federal, consta a atividade de atacadista, com o CNAE 4651-6/01 - COMÉRCIO ATACADISTA DE EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA, e o CNAE 4651-6/02 – COMÉRCIO ATACADISTA DE SUPRIMENTOS PARA INFORMÁTICA, não fazendo menção alguma quanto à segunda empresa.

Diante da falta de constatação pelo Fisco da condição de atacadista da empresa Assacar Teleinformática Venda e Manutenção, CNPJ 05.151.254/0001-24, foi excluído o estorno do crédito relativo à mesma.

Já às fls. 14.911 do PTA, o Fisco afirma que as questões já foram debatidas e impugnadas anteriormente na Manifestação Fiscal às fls. 14.713/14.714. Em relação art. 368 do CPC, sustenta que tal dispositivo deve ser interpretado em conjunto com o seu parágrafo único, estabelecendo que cabe à Autuada o ônus da prova. Ressalta que na Manifestação Fiscal ficaram evidenciadas quais seriam as provas necessárias para demonstrar o feito e que, mesmo ciente, desde a fase preparatória para o Lançamento, a Autuada não se articulou para provar o alegado, através da juntada de qualquer documento que demonstrasse a veracidade do fato.

O Fisco, com base no art. 221 do Código Civil, afirma ainda que as declarações apresentadas não têm valor como prova para processos contra a Fazenda Pública, por falta dos requisitos básicos de validade (registro público).

Portanto, conclui-se que, no presente caso, o item 7.2 da Resolução nº 3.166/01 estabelece o percentual de crédito admitido no caso de nota fiscal emitida por atacadistas e centrais de distribuição, cabendo à Autuada, se for o caso, demonstrar que não usufruiu do benefício.

Ressalta-se que a Autuada, tendo em vista as atividades que desenvolve e as peculiaridades da legislação do ICMS, quando transacionar com fornecedores de outros Estados, deve ser diligente e se acautelar, por meio de documentação, de provas que a credenciem ao crédito do imposto.

Ademais, conforme fls. 10 dos autos, o Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF foi entregue à Autuada em 25/08/10, sendo fornecido, portanto, tempo suficiente para trazer os documentos aos autos, o que não foi feito em nenhuma das três oportunidades para apresentação de técnica de defesa que lhe foram oferecidas.

Ressalta-se, ainda, que o Fisco aponta os fatos, a documentação fiscal e a legislação que o permitem realizar o lançamento, cabendo à Autuada, se for o caso, trazer aos autos, a prova dos fatos impeditivos do direito do Fisco.

Portanto, devem ser mantidas as exigências, ressalvada a parcela do crédito tributário referente à empresa fornecedora Assacar Teleinformática Venda e Manutenção, CNPJ 05.151.254/0001-24, conforme proposto acima.

- Bahia – item 3.1 da Resolução nº 3.166/01:

A Autuada alega às fls. 471/472 do PTA, em síntese, que o benefício, além de condicional, não determina o estorno dos débitos das saídas e nem mesmo abrange

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

seus fornecedores. Ainda, que se trata apenas de diferimento, situações excepcionais que não afastam a incidência tributária, mas apenas postergam o recolhimento para etapa futura. Por fim, afirma que seus fornecedores são varejistas, sem qualquer vinculação com estabelecimento industrial instalado no distrito industrial de Ilhéus.

Às fls. 473, alega que a Fiscalização a acusa de estorno de débito quando na realidade existe diferimento e que não demonstra em nenhum momento que seus fornecedores usufruem de tal benefício, até por que, como indicado, tal prova seria impossível, já que os mesmos não se amoldam às exigências constantes do Decreto nº 4.316/95 do Estado da Bahia.

O Fisco, conforme informado às fls. 14.715 dos autos, acata parte da defesa no tocante às empresas que não são industriais, com exceção daquelas que se encontram no Simples Nacional, uma vez que não geram direito a crédito.

Posteriormente, conforme fls. 14.900 do PTA, a Autuada alega, em síntese, que o Fisco não aponta uma razão sequer para manter o estorno do crédito oriundo dos fornecedores industriais, visto tratar-se de benefício de diferimento na importação, em nada repercutindo na operação interestadual subsequente. Em relação à manutenção dos fornecedores optantes pelo Simples Nacional, alega que, como o Fisco alterou a acusação fiscal, o estorno dos créditos oriundos de fornecedores incluídos no regime devem ser excluídos da autuação.

Já às fls. 14.911/14.912, o Fisco afirma que a questão já foi debatida e que a Autuada confunde a matéria do diferimento com a do crédito presumido, que, relativamente a este, o referido na Resolução nº 3.166/01 está previsto no art. 7º do Decreto nº 4.316/95. No que se refere ao estorno das empresas optantes pelo Simples Nacional, concorda com a Autuada, promovendo o cancelamento do estorno de crédito.

Às fls. 15.018, a Autuada alega que realmente a previsão do crédito presumido consta do art. 7º do Decreto nº 4.316/95, mas não no percentual de 100%, conforme se depreende da análise do dispositivo (transcrito abaixo), o que, portanto impõe a verificação da origem das mercadorias pelo código de situação tributária, constante da nota fiscal, bem como a adequação do estorno do crédito ao percentual do benefício.

Redação anterior dada ao art. 7º pelo Decreto nº 7.341, de 26/05/98, DOE de 27/05/98, efeitos de 27/05/98 a 18/03/09:

Art. 7º Nas operações de saídas internas de produtos acabados, recebidos do exterior com o diferimento regulado nos incisos II e III do "caput" do art. 1º, o estabelecimento que os importar lançará a crédito o valor correspondente ao indicado nos incisos abaixo, de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento), observada a disposição do § 1º do art.1º:
I - 50% (cinquenta por cento) do imposto destacado, sem prejuízo do disposto no inciso V do art. 87 do RICMS/BA, quando relativas a produtos de informática;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - 79,41118% (setenta e nove inteiros e quatro mil cento e dezoito décimos de milésimos por cento), quando relativas a produtos de telecomunicações, elétricos, eletrônicos e eletro-eletrônicos, efetuadas por estabelecimento industrial.

Parágrafo único. Desde que obedecidas as mesmas condições previstas neste artigo o estabelecimento importador lançará a crédito, nas operações de saídas interestaduais, o valor correspondente a 70,834% (setenta inteiros e oitocentos e trinta e quatro milésimos por cento), de forma que a carga tributária incidente se iguale à estabelecida nas operações de saídas internas.

Já o Fisco às fls. 15.022/15.023, informa que, relativamente aos fornecedores do Estado da Bahia, nada tem a rebater, visto que a Autuada não traz nada de novo.

Cabe salientar, que o Decreto nº 4.316/95 do Estado da Bahia dispõe sobre outros benefícios fiscais, a exemplo do previsto em seu art. 2º, nos seguintes termos:

Art. 2º Nas operações de saída dos produtos resultantes da industrialização, o estabelecimento industrial lançará a crédito o valor do imposto destacado, quando naqueles produtos forem aplicados os componentes, partes e peças recebidos com o tratamento previsto no "caput" do artigo 1º.

Ressalta-se que, ainda assim, conforme já abordado preliminarmente, o Fisco informa às fls. 14.908, que, ao promover à reformulação do crédito tributário, mantém apenas o estorno de créditos que foram aproveitados integralmente, apontando a Nota Fiscal nº 641.812 a título exemplificativo.

Assim, pela análise da planilha às fls. 14.917/15.000, observa-se que grande parte do estorno do crédito referente aos fornecedores do Estado da Bahia foi excluída pela Fiscalização.

Na legislação mineira, conforme item 3.1 do Anexo Único da Resolução nº 3.166/01, o crédito admitido ao adquirente mineiro é de 0 (zero) % quando se tratar de Produtos de informática, eletrônica e telecomunicação em operações realizadas por estabelecimento industrial.

Portanto, nesse caso, mostram-se adequados os argumentos apresentados acima acerca da cautela que a Autuada deve ter quando transacionar com fornecedores de outros Estados, bem como em relação às oportunidades e ao tempo com que contou para contradizer o trabalho fiscal.

Portanto, devem ser mantidas as exigências, na forma como reformuladas pelo Fisco.

- Paraná – item 11.3 da Resolução nº 3.166/01:

A Autuada alega às fls. 473/475 do PTA, em síntese, que o benefício (crédito presumido) é condicionado, sendo somente diferido para as empresas elencadas

no art. 4º da Lei Federal nº 8.248/91, que trata apenas das indústrias fabricantes de produtos de informática, de acordo com processo produtivo básico definido pelo Poder Executivo e que, nesse sentido, aproveitou apenas o crédito das notas fiscais com CFOP de comércio, conforme livros fiscais, não havendo crédito a ser estornado.

O Fisco informa às fls. 14.715 dos autos que, relativamente ao Estado do Paraná, apenas 03 (três) fornecedores foram apontados na autuação, sendo todos industriais, não havendo, assim, alterações a serem feitas nos lançamentos originais, proferidos no tocante ao item 11.3 da Resolução nº 3.166/01.

Posteriormente, conforme fls. 14.901 do PTA, a Autuada alega que, apesar de o Fisco dizer que os fornecedores são todos industriais, somente foram aproveitados os créditos das notas fiscais envolvendo operações de revenda.

Já às fls. 14.912, o Fisco informa que o tema já foi objeto de discussão e volta a afirmar que, com relação a esta Unidade da Federação, apenas 03 (três) fornecedores foram apontados no auto de infração, sendo todos eles industriais.

Às fls. 15.019, a Autuada alega que, apesar dos fornecedores serem apenas 03 (três) fabricantes, o crédito aproveitado diz respeito à operação de revenda (CFOP de comércio), não sendo objeto do benefício fiscal.

Já o Fisco, às fls. 15.022/15.023, informa que nada tem a rebater, visto que a Autuada não traz nada de novo.

Portanto, nesse caso, mostram-se adequados os argumentos apresentados acima acerca da cautela que a Autuada deve ter quando transacionar com fornecedores de outros Estados, bem como em relação às oportunidades e ao tempo com que contou para contradizer o trabalho fiscal.

Nestes termos, devem ser mantidas as exigências, na forma como reformuladas pelo Fisco.

- Goiás – item 4.10 da Resolução nº 3.166/01:

A Autuada alega às fls. 476 do PTA, que já estornou o crédito decorrente das notas fiscais procedentes de Goiás, conforme comprovam seus livros fiscais, não havendo razão para novo estorno.

O Fisco, por sua vez, informa às fls. 14.715/14.716 dos autos que acata as alegações da Autuada e, assim, altera o crédito tributário relativo a todas as mercadorias provenientes do Estado de Goiás.

- Santa Catarina – item 14.2 da Resolução nº 3.166/01:

A Autuada alega às fls. 476/478 do PTA, que o benefício (crédito presumido) é condicionado e diferenciado em virtude do tipo de mercadoria vendida, bem como que o crédito presumido é concedido apenas à indústria produtora de bens e serviços de informática, enquanto grande parte de seus fornecedores são atacadistas e varejistas que recolhem integralmente o ICMS devido. Afirma, ainda, que nos casos em que o fornecedor usufruiu do benefício, a Autuada já promoveu o respectivo estorno do crédito, conforme comprovam seus livros fiscais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco, às fls. 14.716/14.717 dos autos, informa que não há como concordar com as alegações trazidas na defesa, já que a Autuada, intencionalmente, não destaca na sua peça impugnatória o artigo 15 do Anexo II do RICMS/SC, e que o crédito presumido, conforme tratado no RICMS/SC pode ser concedido tanto para o industrial quanto ao atacadista.

Alega ainda o Fisco que, considerando que 02 dos 03 fornecedores catarinenses arrolados na lista no Auto de Infração são industriais ou atacadistas, e considerando que a Autuada não conseguiu provar, nos termos apontados anteriormente, que estas empresas não fazem uso de tal benefício, mantém-se a irregularidade destes e exclui-se o estorno do crédito relativo às NF da outra empresa destacada, JMD INFORMATICA LTDA, CNPJ 01144952000222, cujo CNAE-F é 4751-2-01 - Comércio varejista especializado de equipamentos e suprimentos de informática.

Posteriormente, conforme fls. 14.901 do PTA, a Autuada alega que, apesar de o Fisco dizer que o benefício teria base no art. 15, inciso VIII do Anexo II do RICMS/SC, não é esse o dispositivo legal citado no item 14.2 da Resolução nº 3.166/01. Ainda que, o Fisco não informou que o benefício constante do citado artigo não é crédito presumido de 96,5%, e sim de 50%.

Já às fls. 14.913, o Fisco informa que, conforme já destacado na manifestação fiscal anterior, a Resolução nº 3.166/01 tem caráter meramente informativo e exemplificativo no que se refere à vedação de crédito do ICMS e que, assim, independentemente de sua edição, qualquer benefício concedido em desacordo com a legislação acima citada deverá ser desconsiderado pelo contribuinte mineiro.

Afirma ainda, que concorda mais uma vez com a Autuada, em relação ao percentual de 50% de crédito admitido para os atacadistas catarinenses para as saídas tributadas a 12%, por força do art. 15, inciso VII do Anexo II do RICMS/SC, e, mais uma vez altera o crédito tributário para ajustar o percentual do único fornecedor desta UF.

Às fls. 15.019, a Autuada reitera que não aproveitou crédito de estabelecimento fabricante.

Já o Fisco, às fls. 15.022/15.023, informa que nada tem a rebater, visto que a Autuada não traz nada de novo.

Mais uma vez, entende-se que devem ser utilizados os mesmos argumentos expostos acima acerca da cautela que a Autuada deve ter quando transacionar com fornecedores de outros Estados, quanto às oportunidades e tempo que lhe foram concedidos para contradizer o trabalho fiscal.

Nestes termos, as exigências devem ser mantidas, da forma como reformuladas pelo Fisco.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento nos termos do cancelamento de ofício e das reformulações efetuadas pelo Fisco e, ainda

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para excluir do crédito tributário as exigências relativas a (s): 1) Notas Fiscais nº 259044 e 003186; 2) mercadorias cujos fornecedores estão em situação de empresa baixada ou desabilitada; 3) empresa fornecedora Assacar Teleinformática Venda e Manutenção. Vencido, em parte, o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva que excluía as exigências relativas ao exercício de 2005 decorrentes do levantamento quantitativo e, em relação ao aproveitamento indevido de crédito excluía todas as exigências anteriores a 30/12/05, com base no §4º do art. 150 do CTN. Pelo Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Braga Rios e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Soraia Brito de Queiroz Gonçalves. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e Raimundo Francisco da Silva.

Sala das Sessões, 28 de setembro de 2011.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente

Tábata Hollerbach Siqueira
Relatora

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

| | | |
|-------------------|-----------------------------|-----------------|
| Acórdão: | 19.351/11/2ª | Rito: Ordinário |
| PTA/AI: | 01.000168797-81 | |
| Impugnação: | 40.010129142-74 | |
| Impugnante: | Marlon Braga Silva | |
| | IE: 277907717.00-91 | |
| Proc. S. Passivo: | Marcelo Braga Rios/Outro(s) | |
| Origem: | DF/Governador Valadares | |

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, restringindo-se à questão da decadência de que trata o art. 150, § 4º do CTN, em razão da qual parte do crédito tributário exigido já se encontrava extinta, por força do disposto no art. 156, inciso VII, também do CTN.

Portanto, entendo que devem ser excluídas as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 30/12/05, que já não poderiam mais ter sido objeto de lançamento, eis que configurada a homologação tácita das atividades do contribuinte inerentes ao cumprimento das obrigações principal e acessórias praticadas até aquela data.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

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

Daí se concluir que, em conformidade com o disposto no citado § 4º, 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, inc. 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 simulação, o prazo de que dispõe o Fisco para efetuar o lançamento conta-se na forma prevista no art. 173, inc. I, 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.

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 da apuração do imposto nem sempre resultará 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 é evidente que o imposto não deixa 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 (*stricto*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sensu), 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (grifou-se)

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. (grifou-se)

Ainda quanto ao objeto da homologação, a tese aqui sustentada é referendada por expoentes da doutrina jurídica nacional, tais como Aliomar Baleeiro, Alberto Xavier, Roque Antônio Carrazza, 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 descumpre 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. (grifou-se)

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 lançamento do tributo, ou seja, constituir o crédito tributário. (grifou-se)

Por outro lado, cabe ainda salientar que a aplicação linear e generalizada do art. 173, inc. I do CTN, como vem fazendo o Conselho de Contribuintes, equivale na prática à própria negação de vigência ao disposto no art. 150, § 4º, 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 (isto é, quando concordasse com o valor pago antecipadamente), 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por isso mesmo, aliás, deve ela (a regra especial) prevalecer, e não o contrário, como entende a corrente majoritária do CC/MG.

Com estas considerações, julgo parcialmente improcedente o lançamento, por entender que parte do crédito tributário ora exigido – *cujos fatos geradores ocorreram anteriormente a 30 de dezembro de 2005* – já se encontrava extinta quando consumada a intimação do Auto de Infração (30/12/10), pelo que já não poderia mais ser objeto de lançamento, em face dos efeitos da decadência de que trata o art. 150, § 4º c/c o art. 156, inc. VII, todos do CTN.

Assim, além das exigências excluídas pelos votos majoritários, no que os acompanho, excluo ainda aquelas relativas ao exercício de 2005 apuradas mediante o Levantamento Quantitativo, bem como as demais, relativas às notas fiscais referentes às entradas ocorridas anteriormente a 30/12/05.

Sala das Sessões, 28 de setembro de 2011.

**Raimundo Francisco da Silva
Conselheiro**