

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.640/10/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000162818-86
Impugnação: 40.010126207-18
Impugnante: Carrefour Comércio e Indústria Ltda
IE: 186303430.00-96
Proc. S. Passivo: Tiago Abreu Gontijo/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. Constatado o aproveitamento indevido e integral de créditos de ICMS destacado em notas fiscais de aquisição de produtos (pão, café moído, peixe, feijão, etc.), os quais deram saída com redução da base de cálculo, prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, acarretando as exigências de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada, prevista no inciso XXVI, do art. 55, da Lei nº 6763/75. Inobservância das disposições contidas no item 19.4 da Parte 1, do Anexo IV, do RICMS/02 e art. 71, inciso IV da, Parte Geral do referido regulamento. Exclusão da multa isolada a partir da vigência do dispositivo que inseriu na lei o conceito de isenção parcial. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS, nos meses de janeiro de 2004 a dezembro de 2008, visto que a Autuada aproveitou indevida e integralmente, em desacordo com a previsão do inciso IV do art. 71, Parte Geral do RICMS/02, créditos do imposto decorrentes de operações interestaduais de entradas de mercadorias, cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1, do Anexo IV do RICMS/02, conforme demonstrado nos Anexos I e II do Auto de Infração.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 307/325, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 347/369.

DECISÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pleiteia a defesa seja considerado decaído o direito de lançar relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente à competência junho de 2004, por força das disposições contidas no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

Na realidade, o decurso do prazo de cinco anos da ocorrência do fato gerador, descrito no artigo citado, refere-se ao prazo para homologação do lançamento em que o contribuinte efetua o pagamento do ICMS, no valor por ele apurado e sem prévio exame da autoridade fazendária.

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

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

Logo, considerando-se o período fiscalizado de 01/01/04 a 31/12/08, tem-se o prazo para a constituição do crédito tributário em pauta de até 31/12/09. No caso, o Auto de Infração foi lavrado em 03/11/09, tendo sido o Sujeito Passivo regularmente intimado no dia 17/11/09.

Sob essa ótica, infere-se desprovida de força a elidir o lançamento, relativamente aos fatos geradores anteriores a junho de 2004, a pretendida decadência.

Conforme acima relatado, exige-se no presente Auto de Infração ICMS, multa de revalidação e multa isolada, em virtude de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período compreendido entre 01/01/04 a 31/12/08, decorrentes de operações interestaduais de entradas de mercadorias, cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, conforme demonstrado nos Anexos I e II do Auto de Infração.

Consoante anotou a Fiscalização no item 2 das “OBSERVAÇÕES” constantes do Relatório Fiscal (fls. 10), não foi feita a recomposição da conta gráfica da Contribuinte porque a mesma apresentou saldo devedor em todos os períodos que sofreram glosa de créditos do ICMS.

No **Anexo II** do Auto de Infração (fls. 207) encontra-se demonstrado o “Consolidado de Valores de ICMS estornados e Cálculo da Multa Isolada”, sendo informado que a referida multa corresponde a 50% (cinquenta por cento) do valor do ICMS apropriado indevidamente, conforme art. 55, inciso XXVI, da Lei n.º 6.763/75.

O ICMS glosado referente a cada documento fiscal de entrada, objeto da autuação, consta do **Anexo I** – “Planilhas com o detalhamento do cálculo dos valores estornados”, o qual contém ainda as seguintes informações: número e data das notas fiscais, CNPJ e UF dos fornecedores, código e descrição das mercadorias, quantidade e valor das mercadorias, valor da base de cálculo do ICMS, alíquota, e ainda, os valores concernentes ao ICMS aproveitado, ao crédito permitido e a diferença do imposto a estornar, (fls. 17/205).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Constam dos autos, por amostragem, cópias de notas fiscais objeto da autuação, bem como cópias do livro Registro de Entradas (fls. 216/278).

Importa registrar que nem todos os produtos discriminados nas notas fiscais foram objeto de estorno. A glosa dos créditos restringiu-se aos produtos alimentícios descritos nos itens 1 a 37, 44 a 48 e 55 a 58 da Parte 6 do Anexo IV do RICMS/02, tendo a Fiscalização levado em conta, ainda, as alterações implementadas no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, relativamente ao período fiscalizado.

A glosa dos créditos, ora em discussão, alicerça-se também nos seguintes dispositivos legais:

Lei 6.763/75

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

(...)

§ 1º - Salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou a prestação subseqüente estiver beneficiada com redução da base de cálculo, o crédito será proporcional à base de cálculo adotada."

Art. 32 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

(...)

IV - for objeto de operação ou prestação subseqüente com redução da base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução;".

RICMS/02 (Parte Geral)

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

(...)

§ 1º - Salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou a prestação subseqüentes estiverem beneficiadas com redução da base de cálculo, o crédito será proporcional à base de cálculo adotada."

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

(...)

IV - vierem a ser objeto de subseqüente operação ou prestação com redução da base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução;".

RICMS/02 (ANEXO IV - Parte 1)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“19.4 - Na hipótese de aquisição de mercadoria referida neste item, com carga tributária superior a 7% (sete por cento), estando a operação subsequente beneficiada com a redução, o adquirente deverá efetuar a anulação do crédito de forma que a sua parte utilizável não exceda a 7% (sete por cento) do valor da base de cálculo do imposto considerada na aquisição da mercadoria, **exceto relativamente aos seguintes produtos:**

a - leite pasteurizado tipo “A”, tipo “B”, tipo “C” e leite tipo “longa vida”; quando adquirido em operação interna e destinado à industrialização;

b - alho em estado natural;

c - farinha de trigo;

d - mistura pré-preparada de farinha de trigo a que se refere o item 15 da Parte 6 deste Anexo.

e - relacionados nos itens 39 a 41 e 43 da Parte 6 deste Anexo.”.

Insta destacar que as mercadorias adquiridas pela Autuada, relacionadas no Anexo I (feijão, fubá, peixe, pão, óleo, café moído, etc.), são diversas daquelas especificadas na **ressalva** contida no subitem 19.4 do Anexo IV do RICMS/02.

Oportuno ressaltar que o produto “leite longa vida” também foi objeto de estorno (operações de aquisições realizadas até 19/04/05). Cabe frisar que as aquisições deste produto se deram em operações interestaduais, não satisfazendo, portanto, a condição estatuída no item 19.4, alínea “a” da Parte 1, do Anexo IV do RICMS/02 para manutenção integral do crédito.

Em decorrência do art. 155, § 2º, inciso II, alínea “b” da Constituição Federal/88, em caso de isenção do imposto (incluída a redução de base de cálculo, pois o lançamento de parte do tributo devido foi dispensado pelo ente tributante), o contribuinte não tem o direito de apropriar o ICMS.

Se a isenção na operação subsequente é total, a limitação do creditamento também será total; se há benefício parcial, por conclusão lógica e racional, a limitação do creditamento será proporcional à vantagem tributária concedida.

Assim, o creditamento a que faria jus a Autuada, no tocante as mercadorias cujas saídas ocorreram com base de cálculo reduzida (carga tributária de 7%), limitava-se a 7% (sete por cento) da base de cálculo constante das notas fiscais de aquisição destes produtos.

Na peça de defesa apresentada, argumenta a Impugnante que sendo empresa comercial varejista, estando sujeita à incidência do ICMS, é direito seu o abatimento do imposto quanto às mercadorias que efetivamente entraram no estabelecimento, conforme prevê o princípio da não cumulatividade contido na CF/88; diz que a regra da não cumulatividade tem índole constitucional, não sofrendo qualquer limitação, a não ser aquelas determinadas pelo § 2º do art. 155 da Carta Maior (isenção e não incidência); destaca que a norma tributária estadual que serviu de base à autuação, ao limitar o direito ao creditamento, seria inconstitucional; pontua que, ao longo de anos, a

Administração Fazendária tem sustentado o entendimento de que a redução da base de cálculo é hipótese de isenção parcial, comportando, desta forma, limitações ao princípio da não cumulatividade; defende o entendimento de que isenção, não incidência e redução de base de cálculo são institutos com conceitos diferentes.

Em apoio à sua argumentação, cita e transcreve trechos de jurisprudência judicial, bem como de lições doutrinárias.

No entanto, razão não lhe assiste, conforme será demonstrado.

O Supremo Tribunal Federal, ao se manifestar sobre a matéria, entendeu que a redução de base de cálculo equipara-se à **isenção parcial**, não se configurando ofensa à não cumulatividade a concessão do crédito por entradas tão só na proporção da redução de base de cálculo nas saídas. Esta decisão foi tomada pelo plenário do Supremo Tribunal Federal em 17 de março de 2005, decidindo o **Recurso Extraordinário n.º 174.478-2/SP**, cuja Ementa encontra-se reproduzida na manifestação fiscal (fls. 360).

Não se afigura despropositado concluir que a decisão expressa no referido Recurso Extraordinário seja adotada doravante pelo STF, mesmo que se rediscutida a matéria pela Corte Suprema, haja vista que esta provavelmente não mudará o seu posicionamento.

Ademais, dispõe o art. 222, inciso XV, Parte Geral do RICMS/02:

(Efeitos a partir de 16/03/2006 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, inciso II, ambos do Decreto n.º 44.258, de 15/03/2006).

Art. 222 - Para o efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

XV - considera-se isenção parcial o benefício fiscal concedido a título de redução de base de cálculo.".

Quanto à inconstitucionalidade dos dispositivos da legislação mineira que regem a matéria, alegada na peça de defesa, vale ressaltar que por força das disposições contidas no art. 110 do RPTA/MG (Decreto n.º 44.747/08), não compete ao órgão julgador administrativo apreciar questões desta natureza.

Contudo, merece ressalva o lançamento apenas no tocante à exigência da Multa Isolada, prevista no inciso XXVI, do art. 55, da Lei nº 6763/75, que estabelece:

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A ressalva reside no fato de que a partir de 30/12/05 (nos termos do art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 20, ambos da Lei nº 15.956/05), foi introduzido na legislação tributária mineira o conceito de isenção parcial, nos termos do § 4º do art. 8º da Lei 6763/75, *in verbis*:

Art. 8º - As isenções do imposto serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios celebrados e ratificados pelos Estados, na forma prevista na legislação federal.

(...)

§ 4º - Para os efeitos da legislação tributária, considera-se isenção parcial o benefício fiscal concedido a título de redução de base de cálculo.

Nesse sentido, existindo penalidade específica relacionada ao aproveitamento de créditos do imposto cujas operações de saída ocorram com isenção, tal penalidade é a que deveria ser exigida.

Portanto, a partir da vigência supra (30/12/05) deveria ser exigida a penalidade do art. 55, XIII, "b", da Lei 6763/75:

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:

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

(...)

b) operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, beneficiada com a isenção ou não-incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

Desta forma, exclui-se a exigência da multa isolada a partir de 30/12/05.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6763/75, a partir de 30/12/05. Vencido, em parte, o Conselheiro André Barros de Moura (Relator), que o julgava procedente. Vencido, em parte, o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, que divergia do voto vencedor para excluir, ainda, as exigências anteriores a 17/11/04. Designado relator o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Raimundo Francisco da Silva e Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 05 de fevereiro de 2010.

André Barros de Moura
Presidente

Edwaldo Pereira de Salles
Relator / Designado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	18.640/10/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000162818-86	
Impugnação:	40.010126207-18	
Impugnante:	Carrefour Comércio e Indústria Ltda. IE: 186303430.00-96	
Proc. S. Passivo:	Tiago Abreu Gontijo/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

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, apenas no que diz respeito ao acolhimento da tese de decadência aduzida pela Impugnante, porquanto havendo penalidade específica para a falta de estorno de crédito previsto no art. 32, IV da Lei 6.763/75, realmente encontra-se erroneamente capitulada a multa aplicada a partir de 30/12/05, quando, por força dessa própria lei (art. 8º, § 4º), a redução de base de cálculo considera-se, para todos os efeitos legais, isenção parcial do ICMS.

Portanto, a partir daquela data, deve ser excluída a Multa Isolada do art. 55, XXVI, da Lei 6.763/75.

Pois bem, divergindo parcialmente dos doutos votos vencedores, acolho a argumentação da Impugnante para excluir as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 17/11/2004, uma vez que esta parte do crédito tributário já se encontrava extinto em razão da decadência de que trata o art. 150, § 4º c/c o art. 156, VII, todos do CTN, motivo pelo qual já não poderia ter sido objeto de lançamento.

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(...)

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

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

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

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

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

Vale dizer, pelo atual entendimento majoritário do CC/MG (reconfirmado no presente caso), mesmo após o transcurso dos cinco anos da ocorrência do fato

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

gerador, tal como previsto no § 4º do art. 150, mas desde que ainda não expirado o prazo (também de cinco anos) contado na forma do art. 173, I do CTN, *em qualquer hipótese* permaneceria incólume o direito do Fisco de formalizar a exigência do crédito tributário que entender devido, fazendo-o por meio do lançamento de ofício, nos termos do art. 149, inciso V.

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

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

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

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

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

Também no mesmo sentido, merece destaque a enfática posição do em. Conselheiro Jefferson Nery Chaves, manifestada no Acórdão 18.198/08/2ª, no sentido

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

Com estas considerações, acolho a argumentação da Impugnante para excluir as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 17/11/2004, por entender que, em face da decadência de que trata o art. 150, § 4º c/c o art. 156, VII, todos do CTN, esta parte do crédito tributário já se encontrava extinta quando efetivada a intimação do Auto de Infração, ocorrida em 17/11/2009, portanto após decorrido o prazo de cinco anos, pelo que já não poderia ter sido objeto de lançamento.

Sala das Sessões, 05 de fevereiro de 2010.

**Raimundo Francisco da Silva
Conselheiro**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.640/10/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000162818-86
Impugnação: 40.010126207-18
Impugnante: Carrefour Comércio e Indústria Ltda
IE: 186303430.00-96
Proc. S. Passivo: Tiago Abreu Gontijo/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

Voto proferido pelo Conselheiro André Barros de Moura, 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.

Exige-se no presente Auto de Infração ICMS, multa de revalidação e multa isolada, em virtude de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período compreendido entre 01/01/04 a 31/12/08, decorrentes de operações interestaduais de entradas de mercadorias, cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, conforme demonstrado nos Anexos I e II do Auto de Infração.

Com a vênua devida aos votos vencedores, a aplicação da penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, a partir de 30/12/05 é literal.

De início cumpre ressaltar que mesmo antes ou depois da modificação que introduziu a expressão “isenção parcial” no dispositivo legal que rege a matéria (art. 8º, § 4º da Lei nº 6.763/75), a situação jurídica da Impugnante não sofreu qualquer mudança, caracterizada sempre pelo fato de ter se creditado indevidamente por operações não tributadas da forma e pelos valores de que se creditou. Aliás, essa foi, antes e depois da mudança, a situação que permitiu ao Fisco a aplicação da penalidade.

Da interpretação do retromencionado art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, possível inferir que a penalidade tem como base de cálculo o valor da operação, fato que evidencia a intenção do legislador em restringir sua aplicação somente aos casos de isenção total.

Cumpre registrar que em relação a outras autuações idênticas à que ora se examina, inclusive abrangendo fatos geradores posteriores a 30/12/05, há julgados dessa Casa admitindo a exigência da penalidade isolada com base no já referido art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, sem nenhuma restrição quanto aos períodos posteriores àquela data (30/12/05). Conveniente a sua transcrição (no que aplicável ao caso):

“ACÓRDÃO: 18.501/07/3ª

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – OPERAÇÃO SUBSEQÜENTE COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA – CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, EM RAZÃO DA FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL DECORRENTE DE SAÍDAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 71, INC. IV, PARTE GERAL, E SUBITEM 19.4, PARTE 1, ANEXO IV, TODOS DO RICMS/02. MANTIDAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INC. XXVI, DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE APROVEITAMENTO A MAIOR DE CRÉDITOS DE ICMS DESTACADOS EM NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS DA “CESTA BÁSICA”, NO PERÍODO COMPREENDIDO ENTRE ABRIL/2004 A DEZEMBRO/2006, EM FACE DA INOBSERVÂNCIA PELA AUTUADA DAS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NO ART. 71, INC. IV, PARTE GERAL DO RICMS/02 E SUBITEM 19.4, PARTE 1, ANEXO IV DO CITADO DIPLOMA LEGAL. REFERIDAS MERCADORIAS DERAM ENTRADA COM CARGA TRIBUTÁRIA DE 12% (DOZE POR CENTO), PORÉM A SAÍDA SUBSEQÜENTE OCORREU COM A REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO PREVISTA NO ITEM 19, DA PARTE 1, DO ANEXO IV DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO, APÓS RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INC. XXVI, DA LEI Nº 6.763/75.

(...)

O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, AO SE MANIFESTAR SOBRE A MATÉRIA, ENTENDEU QUE A REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO EQUIPARA-SE A **ISENÇÃO PARCIAL**, NÃO SE CONFIGURANDO OFENSA À NÃO CUMULATIVIDADE A CONCESSÃO DO CRÉDITO POR ENTRADAS TÃO SÓ NA PROPORÇÃO DA REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NAS SAÍDAS. ESTA DECISÃO FOI TOMADA PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM 17 DE MARÇO DE 2005, DECIDINDO O RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 174.478-2/SP.”.

“ACÓRDÃO: 18.252/07/3ª

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – OPERAÇÃO SUBSEQÜENTE COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA – CONSTATADO O APROVEITAMENTO INTEGRAL DO CRÉDITO DE ICMS REFERENTE ÀS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DA CESTA BÁSICA, CUJAS SAÍDAS SUBSEQÜENTES OCORREM COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA, NOS TERMOS DO ART. 31, § 1º, DA LEI 6763/75 E DO ART. 71, INC. IV, DO RICMS/02. MANTIDAS AS EXIGÊNCIAS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INC. XXVI, DA LEI 6763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS VERIFICADO NO PERÍODO DE **09/02/2004 A 31/07/2006**, APURADO ATRAVÉS DE VERIFICAÇÃO FISCAL ANALÍTICA COM RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA, EM DECORRÊNCIA DE APROVEITAMENTOS INDEVIDOS DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DA CESTA BÁSICA, CUJAS SAÍDAS SUBSEQÜENTES OCORREM COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, CUJO CRÉDITO ENCONTRA-SE VEDADO NOS TERMOS DO ART. 71, IV DO RICMS/02 E ART. 31, § 1º DA LEI 6763/75, PELO QUE SE EXIGIU ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E **MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INC. XXVI, DA LEI 6763/75.**

(...)

O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, AO SE MANIFESTAR SOBRE A MATÉRIA, ENTENDEU QUE A REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO EQUIPARA-SE A ISENÇÃO PARCIAL, NÃO SE CONFIGURANDO OFENSA À NÃO-CUMULATIVIDADE A CONCESSÃO DO CRÉDITO POR ENTRADAS TÃO SÓ NA PROPORÇÃO DA REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NAS SAÍDAS. ESTA DECISÃO FOI TOMADA PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM 17 DE MARÇO DE 2005, DECIDINDO O RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 174.478-2. (G.N.)

Isso posto, correta a aplicação da penalidade aplicada.

Sala das Sessões, 05 de fevereiro de 2010.

**André Barros de Moura
Conselheiro**