

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.648/10/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000157368-12
Impugnação: 40.010122786-88, 40.010123043-36 (Coob.), 40.010123044-17 (Coob.)
Impugnante: Araleve Engenharia Ltda
IE: 447580776.00-44
Romilda da Costa Silva (Coob.)
CPF: 068.299.826-50
Ururá Pereira (Coob.)
CPF: 070.777.358-00
Coobrigado: Maria Evanilde Coelho – CPF: 024.426.296-90
Arabutan de Araguaia Pereira – CPF: 160.778.736-91
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – COBRIGADO. Alterado o lançamento para incluir os sócios da empresa à época da ocorrência dos fatos geradores objeto do lançamento no polo passivo da obrigação tributária. Correta a inclusão.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BENEFÍCIO FISCAL SEM CONVÊNIO - RESOLUÇÃO Nº 3.166/01. Constatado que o Contribuinte, relativamente a aquisições interestaduais de mercadorias, apropriou-se irregularmente de parcela de imposto não cobrada e não paga pelos fornecedores aos Estados de origem, tendo em vista benefício fiscal que lhes fora concedido unilateralmente, sem aquiescência do CONFAZ, em desrespeito à Lei Complementar nº 24/75, 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, art. 55 da Lei nº 6763/75. Creditamento vedado, além da citada lei, pelo RICMS/02 (art. 62, 70, X e 71, VI) e Resolução nº 3.166/01. Alegações da Impugnante insuficientes para desqualificar a acusação fiscal. Exclusão da multa isolada, considerando-se a competência das datas dos aproveitamentos dos créditos.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre 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, em decorrência de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de setembro/02 a fevereiro/03, relativo à apropriação integral de imposto destacado em notas fiscais de aquisições interestaduais de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias, de vez que parcela de ICMS não fora efetivamente paga na origem, em virtude de benefício fiscal concedido aos remetentes sem aval do CONFAZ, sem observância, pois, do disposto na Lei Complementar nº 24/75 e no art. 62, § 1º do RICMS/02 e Resolução nº 3.166/01.

O Fisco reformula o lançamento às fls. 68/71, incluindo as sócias Romilda da Costa Silva e Maria Evanilde Coelho no polo passivo da obrigação tributária.

Inconformada, a Autuada e os Coobrigados/Sócios Administradores Ururaí Pereira e Romilda da Costa Silva apresentam, tempestivamente, Impugnação às fls. 79/84.

Apresentam, também, Impugnação (fls. 91/107), os Sócios Capitalistas Sebastião Celso Martins e Ivone Quintão dos Reis, a qual não foi considerada, por ilegitimidade das partes, tendo em vista não fazerem parte do polo passivo da obrigação.

Intimados da ilegitimidade de parte, não mais se manifestam.

O Fisco se manifesta, refutando as alegações de defesa, às fls. 125/132.

O Núcleo de Atendimento, Triagem e Publicação do CC/MG devolve o processo ao Fisco para providências (fls. 139).

O Fisco novamente se manifesta às fls. 148.

A 2ª Câmara de Julgamento, em Sessão de 20/03/09, converte o julgamento em diligência, solicitando esclarecimentos do Fisco (fls. 158).

O Fisco presta esclarecimentos às fls. 161/163, juntando documentos às fls. 164/172.

Intimados os Sujeitos Passivos, não se manifestam.

DECISÃO

Confirmando o relatório, verifica-se que a autuação versa sobre 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, em decorrência de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de setembro/02 a fevereiro/03, relativo à apropriação integral de imposto destacado em notas fiscais de aquisições interestaduais de mercadorias, de vez que parcela de ICMS não fora efetivamente paga na origem, em virtude de benefício fiscal concedido aos remetentes sem aval do CONFAZ, sem observância, pois, do disposto na Lei Complementar nº 24/75 e no art. 62, § 1º do RICMS/02 e Resolução nº 3.166/01.

De início, analisa-se a decadência do direito do Fisco promover o lançamento relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente à competência dezembro/02, 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 art. 149 do C.T.N.

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 setembro de 2002 a fevereiro de 2003 (apropriação indevida de imposto), com repercussões até agosto de 2005 (recolhimento a menor), tem-se o prazo para a constituição do crédito tributário em pauta de até 31/12/07.

No caso em tela o Auto de Infração foi lavrado em 17/12/07, tendo sido os Sujeitos Passivos regularmente intimados, inicialmente em 19/12/07 e nos termos da reformulação (inclusão de novos coobrigados) nos dias 26 e 27/12/07 (fls. 68/71).

Nesse sentido, verifica-se que não cabe qualquer alegação quanto à decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário.

Da responsabilidade solidária dos Coobrigados

Conforme informação do Fisco em sua manifestação fiscal, todos os sócios da Autuada (novos e antigos) foram intimados, inicialmente, porque a última alteração contratual que modificou a composição societária da empresa (em 17/02/04 - fls. 85/88) não havia sido apresentada à Administração Fazendária até a data da emissão do AI (em 17/12/07).

Entretanto, de acordo com esclarecimentos da Fiscalização, os Coobrigados no presente PTA são aqueles indicados na reformulação do lançamento às fls. 68/71, que acrescentou aos já constantes do lançamento original (Ururaí Pereira e Arabutan de Araguaia Pereira) as sócias Romilda da Costa Silva e Maria Evanilde Coelho.

Quanto à Impugnação ora analisada, ao contrário da pretensão da defesa, foi considerada apenas para a empresa Autuada e para os sócios Ururaí Pereira e Romilda da Costa Silva, haja vista que apenas estes assinaram a peça de impugnação.

Note-se que dentre os antigos sócios os Srs. Ururaí e Arabutan eram os únicos que possuíam poderes para administrar a empresa (sócios administradores). Os demais eram apenas sócios capitalistas, motivo pelo qual não foram arrolados como Coobrigados.

Quanto às novas sócias, consta no contrato social às fls. 87 que a sociedade seria administrada somente pela sócia Romilda. No entanto, a sócia capitalista Maria Evanilde também foi incluída no polo passivo, conforme será esclarecido na sequência.

No tocante a inclusão dos Coobrigados no polo passivo, ressalte-se que a 2ª Câmara do CC/MG solicitou ao Fisco esclarecimentos sobre os motivos e a fundamentação legal para a atribuição da responsabilidade.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco, por sua vez, fez exposição de seus fundamentos às fls. 161/163, juntando documentos às fls. 164/172.

Como bem esclareceu o Fisco nesta última manifestação, os Coobrigados Ururaí e Arabutan eram sócios administradores da empresa autuada até 17/02/04, data de registro na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais (JUCEMG) da alteração contratual de transferência de suas cotas para as demais Coobrigadas (fls. 85/88).

Não obstante, mesmo após a suposta retirada da sociedade, os sócios Ururaí e Arabutan continuaram administrando a sociedade e se apresentavam como proprietários da empresa nas reuniões com a Fiscalização.

Neste sentido, observe-se que o sócio Ururaí assinou o TIAF de fls. 05 e o AI às fls. 03, bem como assinou e atendeu as intimações endereçadas à empresa mesmo após sua retirada “formal” da empresa.

Por sua vez, as novas sócias Romilda da Costa Silva e Maria Evanilde Coelho declararam ao Núcleo de Acompanhamento Criminal (NAC) da SRF/Ipatinga que desconheciam que seriam sócias da empresa “Araleve” ou Columbia Serralheria Ltda (nova denominação após a alteração contratual) e que nunca administraram a mesma, conforme depoimentos às fls. 164/167.

A Coobrigada Romilda declarou que assinou os documentos sem conhecer o teor dos mesmos, que exerce as atividades de empregada doméstica diarista, com renda mensal de aproximadamente R\$ 500,00 (quinhentos reais). Declarou ainda, que entre aquelas pessoas que venderam a empresa, conhece apenas o Sr. Ururaí, na residência do qual prestava serviços como empregada doméstica diarista.

No que diz respeito à Coobrigada Maria Evanilde, sua declaração foi no mesmo sentido, dizendo que desconhece que seja sócia ou proprietária da empresa em questão e que assinou os documentos a pedido do seu genro Arabutan de Araguaia Pereira, mas desconhece o teor e a natureza dos documentos.

Fica evidenciado pelos fatos acima, todos documentados às fls. 164/172, que os Coobrigados Ururaí e Arabutan simularam uma alteração contratual onde supostamente estariam se retirando da sociedade com o único objetivo de lesar o Erário Público, se desvinculando das irregularidades praticadas na empresa e atribuindo a responsabilidade tributária a outras pessoas, que sequer possuem patrimônio ou situação financeira que comporte tal ônus, vulgarmente conhecidas como “testas de ferro”.

Restou caracterizado que todos os Coobrigados praticaram atos com excesso de poderes e infração de lei, quando adotaram procedimento irregular na formação do quadro societário da empresa, inserindo elementos inexatos nos documentos públicos registrados junto aos órgãos cadastrais específicos (JUCEMG, Receita Federal e SEF/MG), o que constitui crime de falsidade ideológica.

O Crime de falsidade ideológica é figura tipificada no art. 299 do Código Penal Brasileiro, que tem a seguinte redação:

Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante:

Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular.

Assim, além de solidariamente responsáveis, os Coobrigados são pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário constituído por meio do Auto de Infração em exame, nos termos previstos no art. 135, III do CTN e art. 21, XII e § 2º, II da Lei nº 6.763/75, que estabelecem:

CTN:

Art. 135 - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

.....

Lei nº 6.763/75:

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes.

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

Dessa forma, depreende-se que os antigos sócios administradores (Ururaí e Arabutan) são responsáveis por serem os mentores e executores da simulação e as novas sócias (Romilda e Maria Evanilde) por terem emprestado seu nome e seus documentos para a efetivação da fraude.

Da apropriação indevida de créditos do imposto

O caso em tela se refere ao item 10.5 da Resolução nº 3.166/01, referente ao Estado de Pernambuco.

As notas fiscais, objeto do lançamento, encontram-se relacionadas nas planilhas de fls. 06 e juntadas às fls. 09/36.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os Impugnantes entendem ser legítimo o aproveitamento dos créditos em questão, tendo em vista o princípio da não cumulatividade do imposto, previsto no texto constitucional, sustentando, também, que houve efetivo recolhimento do imposto pelos remetentes, tornando ilegítimo o lançamento do Fisco.

Não obstante, em que pese tal alegação, a Impugnante não produz qualquer prova para corroborar seu argumento quanto ao recolhimento do imposto.

Quanto ao aspecto constitucional, algumas ponderações merecem ser feitas.

O estorno de crédito decorrente da apropriação de parcela não cobrada na origem não se lastreia exclusivamente na Resolução nº 3.166/01, mas sobretudo na Constituição da República, que determinou à lei complementar dispor sobre a forma como Estados e Distrito Federal concederiam isenções, benefícios e incentivos fiscais (art. 155, § 2º, XII, "g").

Eis, então, recepcionada a Lei Complementar nº 24/75, que expressamente decreta a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria, cuja operação de saída se fizera de algum modo beneficiada por concessão unilateral, sem amparo em convênio firmado pelas unidades da Federação.

A Lei Complementar nº 24/75:

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

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução de base de cálculo;

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

III - à concessão de créditos presumidos;

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

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

Art. 2º - (...)

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se que as normas relacionadas com a concessão de isenção, benefício ou incentivo fiscal aplicam-se a todas as unidades da Federação, donde a impossibilidade de qualquer delas, isoladamente, conceder “graça” a seus contribuintes, mormente quando possa repercutir em prejuízo de outro ente tributante, como no caso.

O Regulamento do ICMS de 2002 estabelece em seu art. 62:

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

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

§ 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.

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

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

Também o art. 70, X:

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

(...)

X - o valor do imposto estiver destacado a maior no documento fiscal, relativamente ao excesso.

De se ver, tais disposições bastavam-se juridicamente a fundamentar o estorno de crédito por concessão de benefício à revelia do CONFAZ, aplicando-se a todo o período fiscalizado.

Existe, ainda, previsão expressa da legislação – RICMS - para o estorno do crédito na situação em foco:

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Essas disposições são perfeitamente auto-aplicáveis, independentemente de qualquer outro instrumento normativo.

A publicação da Resolução nº 3.166/01 veio clarear o que já era obrigatório:

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.

Tem-se, então, uma gama de disposições, da CF/88, passando pela LC nº 24/75, pelo RICMS/02 até a Resolução nº 3.166/01, a disciplinar a apropriação do crédito, vedando o correspondente a imposto não cobrado.

É importante acrescentar que a vedação do crédito de imposto não cobrado na origem, em decorrência de benefício concedido sem observância da LC nº 24/75, não se fez valer apenas com o advento da Resolução nº 3.166/01. Explicitado acima, a regra valia para período anterior, desde a entrada em vigor da CF/88.

Merece ressalva o lançamento apenas no que tange à Multa Isolada exigida, prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

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:

(...)

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;

Cumprе ressaltar que tal penalidade teve vigência a partir de 1º de novembro de 2003, nos termos da Lei nº 14.699/03.

Verifica-se que a tipificação tributária para a multa é a de apropriar crédito em desacordo.

Ora, pela planilha de fls. 06, que traz todos os documentos fiscais objeto do lançamento, verifica-se que os mesmos são do período de setembro de 2002 a fevereiro de 2003.

Portanto, nesses meses é que houve a apropriação dos créditos indevidos de ICMS.

Em recomposição da conta gráfica (planilha de fls. 08), o Fisco constatou que a repercussão daquelas apropriações foi o recolhimento a menor do imposto em vários períodos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, o Fisco exigiu a penalidade naqueles períodos, após a vigência da norma (1º/11/03), em que houve recolhimento a menor do imposto.

Contudo, com a vênia devida, como já explicitado, o tipo tributário da penalidade é apropriar crédito do imposto em desacordo com a legislação e esta apropriação ocorreu em períodos anteriores à vigência da normal penal.

Dessa forma, exclui-se a exigência da penalidade do lançamento.

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se que restaram plenamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento, apenas com a ressalva quanto à multa isolada exigida.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento nos termos do Auto de Infração de fls. 68/71 e, ainda, para excluir a multa isolada. Vencido, em parte, o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, que excluía também as exigências anteriores a 19/12/02. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Vander Francisco Costa.

Sala das Sessões, 09 de fevereiro de 2010.

**André Barros de Moura
Presidente/Revisor**

**Edwaldo Pereira de Salles
Relator**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	18.648/10/2 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000157368-12	
Impugnação:	40.010122786-88, 40.010123043-36 (Coob.), 40.010123044-17 (Coob.)	
Impugnante:	Aravele Engenharia Ltda IE: 447580776.00-44 Romilda da Costa Silva (Coob.) CPF: 068.299.826-50 Ururai Pereira (Coob.) CPF: 070.777.358-00	
Origem:	DF/Ipatinga	

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.

Pois bem, divergindo parcialmente dos doutos votos vencedores, acolho a argumentação da Impugnante para excluir as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 17/12/02, uma vez que esta parte do crédito tributário já se encontrava extinta em razão da decadência de que trata o art. 150, § 4º c/c o art. 156, VII, todos do CTN, motivo pelo qual já não poderia ter sido objeto de lançamento.

É que, tratando-se o ICMS de tributo sujeito ao lançamento por homologação – *também chamado “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*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 consequência do desconhecimento do concreto estado de coisas pelo Fisco, venha a ser a atividade prévia homologada, precisamente porque a homologação não é somente referível ao pagamento. (...) Logo, o pagamento não é necessariamente levado em linha de conta para os efeitos do art. 150, § 4º.

(...)

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

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

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 tese de decadência arguida pela Impugnante para excluir as exigências referentes aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 17/12/02, por entender que, por força do disposto no § 4º do art. 150 c/c o inciso VII do art. 156, todos do CTN, esta parte do crédito tributário exigido já se encontrava extinta em 17/12/07, quando efetivada a intimação do Auto de Infração, portanto após o decurso de prazo superior a cinco anos, pelo que já não poderia ter sido objeto de lançamento.

Sala das Sessões, 09 de fevereiro de 2010.

**Raimundo Francisco da Silva
Conselheiro**

CC/MIG