

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.657/10/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000162957-47
Impugnação: 40.010126205-56
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 – INCENTIVO FISCAL – RESOLUÇÃO Nº 3.166/01. Constatado o recolhimento a menor de ICMS, em face da apropriação de parcela de imposto não cobrada e não paga ao Estado de origem, decorrente de benefícios fiscais concedidos isoladamente, ao desamparo de convênio interestadual, em desacordo com a regra estabelecida no art. 1º, parágrafo único e art. 8º, inciso I, ambos da Lei Complementar nº 24/75, art. 62, parágrafo único do RICMS/02 c/c a Resolução nº 3.166/01. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Acolhimento parcial das razões da Impugnante para excluir do crédito tributário as exigências fiscais relativas às operações de aquisições de mercadorias do Estado de São Paulo, ocorridas a partir de 01/01/06, referentes ao item 8.1- A do Anexo Único da Resolução nº 3.166/01 e adequar o termo inicial da majoração da multa isolada para 17/05/08. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/01/04 a 31/12/08, pela Autuada, decorrentes de operações interestaduais de entradas de mercadorias, cujos remetentes estão beneficiados com incentivos fiscais não reconhecidos em convênios celebrados no âmbito do Confaz, portanto, em desacordo com a legislação tributária de regência do ICMS, conforme demonstrado nos Anexos I, II e III do AI. A Contribuinte apropriou o valor integral do ICMS, embora não tenha ocorrido o recolhimento integral do imposto destacado nas notas fiscais, em função de benefícios fiscais concedidos pelas Unidades da Federação de origem.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em 50% (cinquenta por cento) a partir 23/04/08, pela reincidência prevista no art. 53, § 7º, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 397/416, acompanhada dos documentos de fls. 417/436.

O Fisco, em manifestação de fls. 438/448, refuta as alegações da defesa.

DECISÃO

Cuida a presente autuação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS decorrentes de operações interestaduais de entradas de mercadorias, cujos remetentes foram beneficiados com incentivos fiscais concedidos em desacordo com a legislação de regência do ICMS, conforme demonstrado no Anexo I, II e III do AI.

A Autuada apropriou o valor integral do ICMS destacados nas notas fiscais de aquisição, embora não tenha ocorrido o recolhimento integral do imposto pelos remetentes das mercadorias, em função de benefícios fiscais concedidos pelas Unidades da Federação de origem.

No Anexo II Consolidado (fls. 18) o Fisco relacionou as Unidades da Federação dos fornecedores que se beneficiaram de incentivos fiscais sem aquiescência do Conselho Fazendário de Política Tributária – CONFAZ –, em desrespeito à Lei Complementar nº 24/75. Consta também deste Consolidado os valores de ICMS estornados mensalmente.

Nas planilhas que compõem o Anexo I do AI (fls. 22/233) estão identificados, por Unidade da Federação dos fornecedores:

- os itens do Anexo Único da Resolução nº 3.166/01 relativos aos benefícios fiscais supracitados;
- o percentual de crédito de ICMS admitido;
- a atividade econômica das empresas fornecedoras (remetentes das mercadorias);
- as notas fiscais objeto da glosa de créditos e os produtos nelas descritos;
- a alíquota correspondente à carga tributária constante das notas fiscais;
- os valores de ICMS: creditado, admitido e estornado.

O Fisco cuidou de anexar aos autos telas do SINTEGRA que contêm os dados cadastrais dos fornecedores (fls. 236/396), além de juntar algumas cópias de notas fiscais referentes ao estorno, acompanhadas da cópia do livro Registro de Entradas em que foram registradas.

Na Impugnação apresentada, relativamente a esta infração, sustenta a Impugnante que a Resolução nº 3.166/01 usurpou competência constitucional, impondo limitações ao princípio da não cumulatividade.

Afirma que a referida resolução além de violar frontalmente o § 2º, inciso I do art. 155 da CF/88, viola também os arts. 19, 20 e 21 da Lei Complementar nº 87/96.

Entretanto, tais argumentos não podem ser acatados uma vez que a glosa de créditos em exame não se lastreia exclusivamente na Resolução nº 3.166/01, mas, sobretudo, na Constituição da República, que delegou à lei complementar a competência para dispor sobre a forma como Estados e Distrito Federal concederiam isenções, benefícios e incentivos fiscais (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Lei Complementar nº 24/75, nos dispositivos a seguir transcritos, expressamente decreta a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria, cuja operação de saída do remetente da mercadoria se fizera de algum modo beneficiada por concessão unilateral, sem amparo em convênio firmado pelas Unidades da Federação.

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 recebedor da mercadoria;

Neste mesmo sentido dispôs os §§ 1º e 2º do art. 62 da Parte Geral do RICMS/02.

§ 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O regulamento do ICMS mineiro prescreve, expressamente, no inciso VI do art. 71 que o imposto não cobrado na origem deve ser estornado:

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

(...)

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

A Resolução nº 3.166/01, norma operacional que orienta o Fisco e os contribuintes, para dar cumprimento ao art. 62, § 2º 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.

Não assiste razão à Autuada quando argumenta que o princípio da não cumulatividade foi alterado por resolução estadual, pois a referida norma estadual de caráter meramente operacional não inova no mundo jurídico, apenas orienta o Fisco e os contribuintes relativamente aos benefícios fiscais concedidos sem edição de Convênio, obrigatório nos estritos termos da Constituição Federal, acima transcrita.

Importante destacar que a lei complementar constitui meio apropriado para regulamentação dos ditames constitucionais, atribuição esta que lhe foi conferida pela própria Constituição.

O art. 155 § 2º, inciso XII, confere várias atribuições à lei complementar:

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.

Na apreciação dos aspectos da legalidade da Resolução nº 3.166/01 e da questão discutida, nesse caso, deve-se considerar o disposto nesta Lei Complementar nº 24/75, o que nos leva a concluir, conforme já foi dito acima, pela não existência de conflito entre a lei complementar e a resolução, e nem entre esta e o RICMS/02.

Quanto à suposta inconstitucionalidade da Resolução nº 3.166/01, o Supremo Tribunal Federal, analisando norma de igual conteúdo jurídico, o comunicado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CAT 36/04, editado pela Secretaria de Estado de Fazenda de São Paulo, decisão monocrática do Ministro Gilmar Mendes, entendeu que o referido comunicado é um ato administrativo despido de normatividade, ou seja, não é ato normativo autônomo, geral e abstrato e, portanto, não pode ser submetido à análise abstrata de sua constitucionalidade, conforme jurisprudência do STF, negando provimento à Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.350-6/SP.

O Ministro Gilmar Mendes deixou consignado:

Decido. A presente ação direta de inconstitucionalidade não merece ser conhecida. Com efeito, o Comunicado CAT-36/2004, da Coordenadoria de Administração Tributária do Estado de São Paulo, constitui mero ato administrativo despido de normatividade, isto é, não é ato normativo autônomo, geral e abstrato e, portanto, não pode ser submetido à fiscalização abstrata de sua constitucionalidade, conforme a consolidada jurisprudência desta Corte (ADI nº 2.626/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ 5.3.2004; ADI nº 2.714/DF, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 27.2.2004; ADI nº 2.387/DF, [...]).

No preâmbulo do CAT-36/2004, está expresso que se trata de ato amparado diretamente em normas legais, especificamente, no art. 36, § 3º, da Lei Estadual 6.374, de 1º de março de 1989, e nos arts. 1º e 8º, I, da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e apenas indiretamente nas normas constitucionais dos arts. 155, § 2º, I e XII, "g" e 170, IV, da Constituição Federal.

Ademais, o referido comunicado, como explica a Coordenadoria de Administração Tributária do Estado de São Paulo, tem por escopo unicamente prestar esclarecimentos aos contribuintes paulistas, assim como traçar orientações para a atuação dos agentes fiscais de renda do Estado de São Paulo, estando, portanto, desvestido de normatividade suficiente para figurar como objeto de controle abstrato de constitucionalidade.

Ante o exposto, nego seguimento à presente ação direta de inconstitucionalidade (art. 21, § 1º, RISTF). Publique-se. Brasília, 3 de fevereiro de 2006. Ministro GILMAR MENDES Relator

Por outro lado, analisando matéria sobre créditos concedidos sem edição de convênio, o STF entende não afrontar o princípio da não cumulatividade do ICMS a inadmissão do crédito oriundo de tributo convertido em incentivo fiscal, conforme agravo regimental abaixo transcrito:

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL
RE-AgR 423658 / MG - MINAS GERAIS

AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 155, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. I. - Acórdão recorrido que se ajusta à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que tendo sido convertido em incentivo o tributo que deveria ser recolhido pelo vendedor de matéria-prima, a inadmissão do crédito, no estado de destino, não afronta o princípio da não-cumulatividade do ICMS. RE 109.486/SP, Relator Ministro Ilmar Galvão, "DJ" de 24.4.92. II. - Agravo não provido.

Em Ação Direta de Inconstitucionalidade requerida pelo governador do Estado de Minas Gerais contra ato do governador do Estado do Espírito Santo, pronunciou-se o STF no sentido de reprimir a chamada “guerra fiscal” entre os Entes Federados.

Segundo o egrégio Supremo Tribunal Federal, a “guerra fiscal” afronta o art. 155, § 2º, II, “g” da Constituição Federal, que constitui limitação à autonomia dos estados. O Supremo deixa claro a necessidade de convênio interestadual para concessão, por lei estadual, de crédito presumido de ICMS.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

ADI-MC 2352 / ES - ESPÍRITO SANTO

MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

EMENTA: ICMS: concessão unilateral de benefícios fiscais (incluída a outorga de crédito presumido) por Estado federado: "guerra fiscal" repelida pelo STF: liminar deferida.

1. A orientação do Tribunal é particularmente severa na repressão à guerra fiscal entre as unidades federadas, mediante a prodigalização de isenções e benefícios fiscais atinentes ao ICMS, com afronta da norma constitucional do art. 155, § 2º, II, g - que submete sua concessão à decisão consensual dos Estados, na forma de lei complementar (ADIn 84-MG, 15.2.96, Galvão, DJ 19.4.96; ADInMC 128-AL, 23.11.89, Pertence, RTJ 145/707; [...] (ADInMC 902 3.3.94, Marco Aurélio, RTJ 151/444; ADInMC 1.296-PI, 14.6.95, Celso; ADInMC 1.247- PA, 17.8.95, Celso, RTJ 168/754; ADInMC 1.179-RJ, 29.2.96, Marco Aurélio, RTJ 164/881; ADInMC 2.021-SP, 25.8.99, Corrêa; ADIn 1.587, 19.10.00, Gallotti, Informativo 207, DJ 15.8.97; ADInMC 1.999, 30.6.99, Gallotti, DJ 31.3.00).

Quanto à solicitação por parte da Autuada para a realização de diligência pelo Fisco a fim de comprovar se seus fornecedores gozaram dos benefícios

mencionados no Auto de Infração, destaca-se que poderia a mesma buscar junto a seus fornecedores prova capaz de desconstituir a acusação fiscal, o que não ocorreu.

Assim, as Unidades da Federação, ao beneficiar seus contribuintes com incentivos fiscais não ratificados pelos Estados, infringiu normas disciplinadoras do ICMS, tornando nulo o ato no montante do benefício fiscal concedido e ineficaz o aproveitamento do crédito pelo estabelecimento adquirente da mercadoria objeto da operação regulada pelo benefício indevidamente concedido, o que torna correto o procedimento fiscal.

Oportuno destacar que a Impugnante não trouxe aos autos qualquer prova que sustentasse suas alegações de que o ICMS relativo às notas fiscais descritas nos Anexos do AI teria sido cobrado na operação anterior.

Desse modo, correta a utilização pelo Fisco da presunção relativa veiculada pela Instrução Normativa nº 3.166/01.

Muito embora não reconhecido pelo Fisco, o Decreto n.º 50.546 que trouxe alterações no RICMS/SP, as quais refletem diretamente na glosa dos créditos referentes às operações originárias de fornecedores localizados no Estado de São Paulo (identificadas nas planilhas do Anexo II do AI pelos itens 8.1-A e 8.2 da Resolução n.º 3.166/01), a partir de 01/01/06, conforme abaixo:

1 – Produtos comestíveis resultantes do abate de ave, coelho e gado – operações interestaduais – redução na base de cálculo.

Foi acrescentado pelo art. 2º do Decreto n.º 50.456/05 o art. 45 ao Anexo II do RICMS/SP.

Este novo dispositivo reduziu a base de cálculo, de forma que a carga tributária resultou no percentual de 7% (sete por cento) na saída interestadual de carne e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados resultantes do abate de ave, leporídeo e gado bovino, bufalino, caprino, ovino e suíno.

O citado artigo do Anexo II do RICMS/SP beneficiou as operações destinadas aos Estados das regiões sul e sudeste. A partir de 1º/01/06 a carga tributária final com esses produtos equiparou-se àquela referente às operações com mercadorias destinadas às demais regiões brasileiras 7% (sete por cento).

2 – Produtos do abate em frigoríficos paulistas – crédito outorgado.

O Decreto n.º 50.456/05 criou o art. 18 no Anexo III do RICMS/SP; esse novo dispositivo consolidou e ampliou o benefício do crédito outorgado para os frigoríficos paulistas que estava no art. 372 do RICMS/SP.

3 – Revogação de artigos.

Os incisos I e II do art. 3º do Decreto n.º 50.456/05 revogaram, respectivamente, os seguintes dispositivos do RICMS/SP: os §§ 2º, 3º e 4º do art. 363 e o art. 372.

Em resumo, com as modificações introduzidas pelo decreto paulista supracitado, a partir de 1º de janeiro de 2006 (saída tributada a 7% e crédito presumido

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de 7%), o contribuinte mineiro, destinatário das mercadorias listadas no art. 18 do Anexo III do RICMS/SP, remetidas por estabelecimento abatedor localizado no Estado de São Paulo, não tem direito de apropriar crédito de ICMS referente a estas operações, visto que o imposto efetivamente devido à Unidade da Federação de origem resulta em 0% (zero por cento).

No entanto, este não é o fundamento da acusação fiscal destes itens que ora se analisa.

Contudo, considerando-se que o valor estornado não reflete o benefício concedido ao contribuinte remetente a partir de 01/01/06, conclui-se pela exclusão das exigências fiscais relativas às operações de aquisição de mercadorias do Estado de São Paulo, identificadas no Anexo I do Auto de Infração como sendo referentes aos itens 8.1-A da Resolução n.º 3.166/01.

Importante destacar que em outras Unidades da Federação as alterações introduzidas pelo Decreto n.º 50.456/05 já foram recepcionadas na legislação própria que trata da vedação de créditos de ICMS provenientes de operações amparadas por benefício fiscal não autorizado por convênio celebrado nos termos da LC n.º 24/75.

Cita-se, a título de exemplo, as alterações introduzidas no item 12.5 do Anexo Único do Decreto n.º 4.540 de 02/12/04 do Estado do Mato Grosso.

No que tange à aplicação da multa isolada, destaca-se a perfeita sincronia entre o tipo nela descrito e a imputação fiscal, *in verbis*:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II e 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;

A Impugnante contesta a majoração da penalidade, sustentando que o PTA n.º 01.000156013-48 refere-se a estorno de crédito de ICMS relativamente às operações interestaduais de entrada de mercadoria cujas saídas foram beneficiadas por redução de base de cálculo, não existindo, por conseguinte, fundamento para aplicação da majoração no tocante à glosa dos créditos decorrentes das operações interestaduais de entrada de mercadorias cujos remetentes, em tese, foram agraciados por incentivos fiscais.

No entanto, o § 6º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75 (vigente a partir de 1º/11/03), ao definir a caracterização da reincidência, tratou da prática de nova infração, cuja penalidade aplicável seja idêntica àquela da infração anterior.

Vê-se, pois, que a caracterização da reincidência não se encontra atrelada ao cometimento de infração idêntica à anteriormente praticada.

Assim sendo, razão assiste ao Fisco, em majorar a multa isolada exigida.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, no que se refere à data de início da majoração, vale tecer as seguintes considerações:

1 – no agravamento da multa isolada há que se observar as disposições contidas nos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei nº 6.763/75 a seguir transcritos:

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou **contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa**, relativamente à infração anterior. (gn)

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subseqüentes.

2 – o § 6º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, na parte acima negritada, estabelece como marco para a contagem do prazo de cinco anos, a data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior;

3 – a data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, referente ao julgamento do PTA nº 01.000156013.48, que sustenta a majoração da penalidade, foi 23/04/08;

4 – a publicação da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa ocorreu em 17/05/08;

5 – o Fisco majorou a multa isolada a partir de 23/04/08.

Em observância ao princípio da publicidade, a majoração da multa isolada, quando o reconhecimento da infração pelo Sujeito Passivo, dá-se mediante decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa e deve se dar a partir da data de publicação desta decisão, apesar da omissão do § 6º (em referência) quanto a este aspecto.

Dessa forma, do exposto, verifica-se que a majoração da multa isolada somente encontra respaldo a partir de 17/05/08.

Portanto, corretas as exigências ora sob análise, apenas com as ressalvas acima fundamentadas referente aos remetentes paulistas bem como relacionada ao termo de início para exigência de majoração da multa isolada.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para: 1) excluir do crédito tributário as exigências fiscais relativas às operações de aquisição de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias do Estado de São Paulo, ocorridas a partir de 01/01/06, referentes ao item 8.1- A do Anexo Único da Resolução nº 3.166/01; 2) adequar o termo inicial da majoração da multa isolada para 17/05/08. Vencido, em parte, o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, que divergia da decisão para excluir, ainda, as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 17/11/04. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 24 de fevereiro de 2010.

Edwaldo Pereira de Salles
Presidente / Revisor

Breno Frederico Costa Andrade
Relator

BFCA/EJ

CC/MIG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	18.657/10/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000162957-47	
Impugnação:	40.010126205-56	
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 tocante à tese da ocorrência de decadência parcial do crédito tributário exigido, uma vez que acompanho os doutos votos vencedores nos demais pontos.

Pois bem, divergindo parcialmente da maioria, acolho a argumentação da Impugnante para excluir as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 17/11/2004, por entender 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 “autolancamento”*, *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 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, V do CTN.

Daí se concluir que, em conformidade com o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tal como o ICMS, a regra é que pode o Fisco apurar e lançar de ofício eventual crédito tributário, desde que o faça no prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, sob pena da decadência deste direito, com a extinção definitiva daquele.

Considerando a exceção expressa constante da parte final deste dispositivo, no entanto, qual seja a verificação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo se iniciará no primeiro dia do exercício seguinte àquele em poderia ter sido feito o lançamento, conforme o art. 173, I do CTN. E assim deve ser porque, além da falta de razoabilidade, não é de se admitir que, mesmo diante dessas hipóteses, não devesse a obrigação também se extinguir pela inércia do Fisco. É que, à luz da teoria geral 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 do mesmo código, a decadência é uma das causas de extinção do crédito tributário.

Logo, mesmo nos tributos lançados por homologação, na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo de que dispõe o Fisco para efetuar o lançamento conta-se na forma prevista no art. 173, I do CTN, sob pena de operar-se a decadência deste direito, em face da extinção do crédito.

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

Neste contexto, e não obstante já houvesse firmado o entendimento acima em diversos julgados ao longo da década de 1990, atualmente este Conselho de

Contribuintes vem decidindo majoritariamente no sentido de que, não havendo a antecipação do pagamento, não há o que homologar, afastando assim a retro citada regra especial aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, para aplicar à hipótese a regra geral de decadência prevista no inciso I do art. 173 do CTN, segundo a qual a contagem do prazo 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dito, efetuado em dinheiro no prazo de vencimento fixado pela legislação, constitui uma forma apenas secundária da referida liquidação. Confira-se:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Também no mesmo sentido, merece destaque a enfática posição do Em. Conselheiro Jefferson Nery Chaves, manifestada no Acórdão 17.058/06/2ª, no sentido de que, em matéria de decadência, em princípio aplica-se a regra do § 4.º do art. 150 (cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador) aos tributos lançados por homologação, sendo que:

Em tais casos, a regra prevista no inciso I do *caput* do art. 173 somente se aplica em duas situações: primeiro, quando o contribuinte, apurando imposto a pagar, deixa de recolhê-lo; segundo, quando, tendo recolhido o tributo por ele apurado, houver dolo, simulação ou fraude.

No primeiro caso, quando o contribuinte apura imposto a pagar e deixa de recolhê-lo, a homologação ficta não se opera, podendo o Fisco exigir de ofício o imposto devido, desde que respeitado o prazo previsto no inciso I do *caput* do art. 173 do CTN (cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), já que não se opera a homologação tácita, na falta de pagamento de imposto apurado e declarado pelo contribuinte. Quando, no entanto, o contribuinte não apura imposto a recolher, porque entende, ainda que de forma equivocada, aplicável uma isenção, ou por entender que o imposto não é devido, aplica-se também o prazo do § 4.º do art. 150 do CTN, não podendo o Fisco exigir, de ofício, o imposto que entender devido, se ultrapassado o prazo de 5 (cinco) anos, contado do fato gerador. É que, na hipótese, terá ocorrido a homologação tácita.

A homologação tácita ocorre não somente quando o contribuinte apura imposto (ainda que a menor, em razão de erro) e faz o recolhimento, mas também quando o contribuinte não paga por não ter apurado imposto a pagar (vale dizer, por entender aplicável, ainda que indevidamente, uma isenção, ou por entender que a situação não era passível de tributação). O que se homologa, na verdade, é o procedimento de apuração levado a efeito pelo contribuinte e informado ao Fisco: se, dessa apuração,

resulta imposto a pagar (ainda que a menor, em razão de erro), e há efetivamente o pagamento, a homologação ficta se efetiva passados 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador; mas, se da apuração não resulta imposto a pagar, porque o contribuinte entende aplicável uma isenção, ou entende não ser devido o imposto, ainda que por erro, também se efetivará a homologação tácita após 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador. Em ambos os casos, transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador, não poderá o Fisco exigir de ofício o imposto que entender devido. (g.n.).

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

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

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

homologada, precisamente porque a homologação não é somente referível ao pagamento. (...) Logo, o pagamento não é necessariamente levado em linha de conta para os efeitos do art. 150, § 4º.

(...)

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

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

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

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

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

Vale dizer, a regra somente se aplicaria nas hipóteses em que devesse o Fisco homologar expressamente a atividade do contribuinte, porém, como não se tem 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.

Por isso mesmo, aliás, deve ela prevalecer, e não o contrário, como preconiza a corrente majoritária!

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 esta parte do crédito tributário já não poderia mais ter sido objeto de lançamento, porquanto já se encontrava extinta quando efetivada a intimação do Auto de Infração, ocorrida em 17/11/2009, em face dos efeitos da decadência de que trata o art. 150, § 4º c/c o art. 156, VII, todos do CTN.

Sala das Sessões, 24 de fevereiro de 2010.

**Raimundo Francisco da Silva
Conselheiro**

CC/MIG