

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.769/10/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000163184-45
Impugnação: 40.010126532-25
Impugnante: Arcelormittal Brasil S.A.
IE: 367094007.03-33
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS - APLICAÇÃO INCORRETA - OPERAÇÃO INTERESTADUAL – EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. Constatado vendas de mercadorias para empresas de construção civil, não contribuintes do imposto, localizadas em outras Unidades da Federação, utilizando indevidamente a alíquota interestadual, contrariando o disposto no art. 42, inciso II, subalínea “a.1” c/c § 12 da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Acolhimento parcial das razões da Impugnante para excluir as exigências fiscais relativas aos fatos geradores ocorridos em 2004, bem como as exigências fiscais relativas aos destinatários para os quais foram apresentados Atestados da Condição de Contribuintes do ICMS. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de recolhimento a menor de ICMS, no período de setembro, outubro e dezembro de 2005, em razão da utilização de alíquota interestadual nas saídas de mercadorias destinadas a empresas de construção civil, não contribuintes do imposto, localizadas em outras Unidades da Federação, em desacordo com o disposto no art. 42, inciso II, subalínea “a.1” e § 12º do RICMS/02.

Exige-se ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º da Lei nº 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 337/365, apresentação de documentos de fls. 366/595, manifestação às fls. 597/599 e apresenta novos documentos às fls. 601/615, contra as quais o Fisco se manifesta às fls. 617/626.

A Assessoria do CC/MG apresenta seu parecer às fls. 629/640, pedindo a procedência do lançamento.

DECISÃO

Da Preliminar

Em preliminar alega a Autuada a nulidade do lançamento, em razão da ausência de motivação, pois entende que caberia ao Fisco demonstrar que as destinatárias das mercadorias não são contribuintes do ICMS em seu Estado de origem.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse aspecto é de se notar que o Auto de Infração descreve com precisão e clareza o fato que motivou a sua emissão e as circunstâncias em foi praticado, cita expressamente os dispositivos legais infringidos e aqueles que cominam a respectiva penalidade, bem como demonstra os valores do crédito tributário exigido, tudo nos exatos termos dos incisos IV a VI do art. 89 do RPTA/MG.

Ressalte-se que a peça de defesa apresentada aborda com detalhes todos os aspectos relacionados com a acusação fiscal, demonstrando que a Autuada compreendeu perfeitamente as infrações que lhe foram imputadas, delas se defendendo em sua plenitude.

Por outro lado, o fato do Sujeito Passivo discordar das acusações que lhe são imputadas não retira a presunção de legitimidade do lançamento. Destarte, inexistem os vícios arguidos, não havendo que se falar em nulidade do lançamento.

Do Mérito

A autuação versa sobre a constatação de recolhimento a menor de ICMS, em razão da utilização de alíquota interestadual nas saídas de mercadorias destinadas a empresas de construção civil, não contribuintes do imposto, localizadas em outras Unidades da Federação, em desacordo com o disposto no art. 42, inciso II, subalínea “a.1” e § 12º do RICMS/02.

Foi aplicada a alíquota de 7% (sete por cento) quando, de acordo com a legislação tributária vigente o correto seria a aplicação da alíquota de 12% (doze por cento).

Com efeito, as operações de saídas constantes da planilha de fls. 16/19 referem-se às mercadorias destinadas a empresas de construção civil não contribuintes do imposto, localizadas em outras Unidades da Federação. Desta forma, deveriam ter sido tributadas com a utilização da alíquota interna.

A imputação fiscal tem como fundamento a obrigação de consignar na nota fiscal a alíquota interna nos casos em que o destinatário da mercadoria não é contribuinte do imposto.

A Constituição Federal de 1988 determina que a alíquota a ser aplicada em operações destinadas a não-contribuinte do imposto é a interna, conforme dispõe o art. 155, inciso VII, alínea “b”, *in verbis*:

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

(...)

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

A alíquota interestadual deve ser aplicada quando o destinatário for contribuinte do ICMS, cabendo, neste caso, ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tal entendimento encontra-se consubstanciado no Regulamento do ICMS:

Art. 42 - As alíquotas do imposto são:

II - nas operações e prestações interestaduais:

a - as alíquotas previstas no inciso anterior:

a.1 - quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

No caso em tela (operações de mercadorias destinadas a empresas de construção civil), a legislação estabelece como regra geral o destaque do ICMS à alíquota interna nas operações que têm como destinatário empresa de construção civil estabelecida em outra Unidade da Federação, cabendo aplicação de alíquota interestadual se comprovado que a destinatária realiza, com habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS.

Art. 42 -

(...)

§ 12º - Na operação que destine bens ou mercadorias à empresa de construção civil de que trata o art. 174 da Parte 1 do Anexo IX, localizada em outra unidade da Federação, ainda que inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS, deverá ser aplicada a alíquota prevista para a operação interna, salvo se comprovado, pelo remetente e de forma inequívoca, que a destinatária realiza, com habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS.

Note-se que não basta a inscrição estadual da destinatária para que a operação seja realizada com a alíquota interestadual, é preciso que se comprove que a empresa de construção civil, em regra não contribuinte do imposto, pratica com habitualidade operações sujeitas ao ICMS.

E para tanto, a Autuada trouxe aos autos os Atestados de Condição de Contribuinte do ICMS de fls. 578/588 e de fls. 601/608 fornecidos pelos Fiscos dos Estados onde se localizam os destinatários das mercadorias, onde restou declarada tal situação para parte das empresas adquirentes das mercadorias.

Da análise das provas apresentadas, portanto, constata-se que a Autuada logrou êxito em demonstrar a condição de contribuinte do ICMS para parte das destinatárias das mercadorias através dos documentos acima citados.

Ora se superada a questão da condição de contribuinte do destinatário das mercadorias, resta aplicar a norma à conduta da Autuada, o que referenda o imposto destacado nas notas fiscais relativas aos destinatários para os quais foram apresentados Atestados emitidos pelos Fiscos dos Estados onde se localizam.

Quanto às exigências relativas ao exercício de 2004, envolvendo as empresas de construção civil, as exigências fiscais não devem prevalecer, uma vez que, até o final do aludido exercício, o próprio Estado de Minas Gerais, como signatário do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Convênio ICMS n.º 71/89, entendia que seria aplicável a alíquota interestadual em operações com as referidas empresas.

Convênio ICMS Nº 71/89:

“CLÁUSULA PRIMEIRA: ACORDAM OS ESTADOS SIGNATÁRIOS E O DISTRITO FEDERAL EM FIRMAR ENTENDIMENTO DE QUE NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS E MERCADORIAS DESTINADAS A EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL, PARA FORNECIMENTO EM OBRAS CONTRATADAS QUE EXECUTEM SOB SUA RESPONSABILIDADE, E EM QUE AJAM, AINDA QUE EXCEPCIONALMENTE, COMO CONTRIBUINTES DO IMPOSTO, APLICA-SE O DISPOSTO NA LETRA "A" DO INCISO VII E, SE FOR O CASO, NO INCISO VIII, DO § 2º, DO ARTIGO 155, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.”

Destarte, afastada em parte a infração apontada, mostra-se parcialmente procedente o lançamento.

Entretanto, embora tanto a defesa como a decisão trataram do exercício de 2004, não há exigências referentes a tal período.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências fiscais relativas aos fatos geradores ocorridos em 2004 bem como as exigências fiscais relativas aos destinatários para os quais foram apresentados Atestados da Condição de Contribuintes do ICMS. Vencido, em parte, o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles (Relator), que não excluía as exigências fiscais relativas aos destinatários para os quais foram apresentados Atestados da Condição de Contribuintes do ICMS. Vencido, também, em parte, o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, que apenas excluía as exigências fiscais relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 09/12/04 com fundamento no art. 150, § 4º do CTN. Designado relator o Conselheiro André Barros de Moura (Revisor). Pelo Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Wenceslau Teixeira Madeira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 01 de junho de 2010.

André Barros de Moura
Presidente /Relator designado

ABM/EJ

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.769/10/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000163184-45
Impugnação: 40.010126532-25
Impugnante: Arcelormittal Brasil S.A.
IE: 367094007.03-33
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora

Voto proferido pelo Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A Constituição Federal/88, em seu art. 155, § 2º, inciso VII, determina que, em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final localizado em outro Estado, deverá ser adotado a alíquota interna quando o destinatário **não for contribuinte do imposto**.

A alíquota interestadual deve ser aplicada quando o destinatário **for contribuinte do ICMS**, cabendo, neste caso, ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Tal entendimento encontra-se consubstanciado no Regulamento do ICMS:

RICMS/02

Art. 42 - As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

b - 12 % (doze por cento), na prestação de serviço de transporte aéreo e nas operações com as seguintes mercadorias:

(...)

b.12 - ferros, aços e materiais de construção relacionados na Parte 6 do Anexo XII, em operações promovidas por estabelecimento industrial;

(...)

II - nas operações e prestações interestaduais:

a - as alíquotas previstas no inciso anterior:

a.1 - quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

No caso em tela (operações e prestações de mercadorias destinadas a empresas de construção civil), a legislação estabelece como regra geral o destaque do ICMS à alíquota interna nas operações que têm como destinatária empresa de construção civil estabelecida em outra unidade da Federação, cabendo aplicação de alíquota interestadual se comprovado que a destinatária realiza, com habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS.

Art. 42 -

(...)

§ 12º - Na operação que destine bens ou mercadorias à empresa de construção civil de que trata o art. 174 da Parte 1 do Anexo IX, localizada em outra unidade da federação, ainda que inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS, deverá ser aplicada a alíquota prevista para a operação interna, salvo se comprovado, pelo remetente e de forma inequívoca, que a destinatária realiza, com habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS. (Grifado)

Note-se que não basta a inscrição estadual da destinatária para que a operação seja realizada com a alíquota interestadual, é preciso que se comprove que a empresa de construção civil, em regra não contribuinte do imposto, pratica com habitualidade operações sujeitas ao ICMS.

Com a vênua devida, atestados de condição de contribuinte não comprovam, de forma inequívoca, que a empresa realiza com habitualidade operações relativas à circulação de mercadorias sujeitas ao imposto.

Nesse sentido, conclui-se que não foi cumprido o § 12º acima transcrito, legitimando, desta forma, o lançamento para efeito da exigência da diferença entre a alíquota de 12% (doze por cento) e a alíquota de 7% (sete por cento) destacada no documento.

Sala das Sessões, 01 de junho de 2010.

Edwaldo Pereira de Salles
Conselheiro

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.769/10/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000163184-45
Impugnação: 40.010126532-25
Impugnante: Arcelormittal Brasil S.A.
IE: 367094007.03-33
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora

Voto proferido pelo Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

As divergências entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorrem dos fundamentos a seguir expostos, registrando-se que, em relação ao voto, também parcialmente vencido, do Em. Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles (Relator), restringem-se as mesmas à fundamentação da exclusão de exigências relativas aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2004, já que, em relação àqueles cuja ocorrência se deu no exercício de 2005, acompanho o referido voto na íntegra, por também entender que, a teor do disposto no § 12 do art. 42 da Parte Geral do RICMS/02, com vigência a partir de 01/01/05, caberia à Impugnante comprovar inequivocamente que os destinatários praticam, com habitualidade, operações sujeitas à incidência do ICMS, não sendo suficientes para tanto as declarações dos Fiscos de destino trazidas aos autos.

Pois bem, no que diz respeito às exigências relativas ao exercício de 2004, divergindo dos votos majoritários, mantenho aquelas relativas à Nota Fiscal nº 056524, de 15-12-04, relacionada às fls. 30, porque aqui também, apesar de ainda inaplicável a norma do retro citado § 12, não há qualquer comprovação no autos (nem mesmo as citadas declarações) de que o destinatário, localizado no Estado de Alagoas, fosse contribuinte do imposto.

Já em relação às demais exigências, cujos fatos geradores ocorreram anteriormente a 09/12/04, acolho a argumentação da Impugnante para excluí-las, sob o entendimento de que, tendo a intimação do Auto de Infração se consumado naquela data, esta parte do crédito tributário já se encontrava extinta, por força 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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

expressamente as atividades do contribuinte relativas à antecipação do pagamento do imposto, 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.

§ 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.

Por força da exceção expressa constante da parte final deste dispositivo, no entanto, nos casos em que se verifique a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo se iniciará no primeiro dia do exercício seguinte àquele em poderia ter sido feito o lançamento, conforme o art. 173, I do CTN.

E assim deve ser porque, além da falta de razoabilidade, não é de se admitir que, mesmo diante dessas hipóteses, não devesse a obrigação também se extinguir pela inércia do Fisco, até porque, à luz da teoria das obrigações, não existe obrigação *ad aeternum*, de modo que, independentemente de sua natureza ou das circunstâncias que a envolvam, toda obrigação tem causa de nascimento e de extinção.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 da declaração do saldo apurado, que deve também ser informado ao Fisco, tudo no interesse da fiscalização e arrecadação.

Em regra, somente após esse conjunto de atividades é que o contribuinte satisfaz a obrigação principal, mediante o referido pagamento (*stricto sensu*) do imposto.

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

Realmente, consideradas determinadas circunstâncias e peculiaridades inerentes à sistemática e ao regime jurídico do ICMS, não são raros os casos de contribuintes que mantêm saldos credores acumulados por anos a fio – *este, aliás, o caso dos autos, em que se verificou acúmulo de créditos ao longo de todo o exercício de 2004, somente se apurando saldo devedor já em 2005* –, hipótese em que, evidentemente, não haverá saldo de imposto a pagar, mas ainda assim não deixará o imposto de se sujeitar ao lançamento por homologação, até porque todas aquelas outras obrigações existem e devem ser adimplidas, sob pena da imposição de multas específicas se constatadas eventuais infrações à legislação em procedimento regular de fiscalização que, à toda evidência, também se submete ao mesmo prazo decadencial do art. 150, § 4º.

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

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

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

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

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

Ora, se assim o é, toda vez que houver apuração do imposto (obrigação principal), mediante a compensação dos débitos com os créditos, terá havido pagamento.

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

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 - ressaltadas 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:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, que se aplica aos demais tributos. Por isso mesmo, aliás, deve ela (a regra especial) prevalecer, e não o contrário, como preconiza a corrente majoritária!

Com estas considerações, acolho a argumentação da Impugnante para excluir as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 09/12/04, 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 09/12/09, 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, 01 de junho de 2010.

**Raimundo Francisco da Silva
Conselheiro**